



МІНІСТЕРСТВО  
ФІНАНСІВ  
УКРАЇНИ



National Academy for Finance and  
Economics  
*Ministry of Finance*

**Рекомендації  
з розробки ключових  
показників діяльності  
підрозділу внутрішнього аудиту  
в державному секторі**





## ЗМІСТ

04

### **Вступ**

Загальний огляд середовища, яке впливає на якість управління ефективністю, обґрунтування важливості вимірювання ефективності й результативності внутрішнього аудиту, а також необхідності підвищення знань із зазначеної тематики

06

### **Актуальні проблеми застосування ключових показників діяльності підрозділами внутрішнього аудиту**

Висвітлено результати проведеного аналізу ключових показників діяльності, які застосовувалися підрозділами внутрішнього аудиту держорганів у 2022 році з наведеними прикладами, які підтверджують існування проблем, пов'язаних із вимірюванням ефективності та результативності їх діяльності

09

### **Важливість формування оптимального набору ключових показників діяльності з внутрішнього аудиту**

Надано визначення поняттю "KPI", розкрито основні переваги застосування вимірювання ефективності та результативності діяльності з внутрішнього аудиту, а також наведено випадки, коли виконання KPI не приносить користі для установи

11

### **Ключові етапи вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту**

Розкрито підходи до: формування основних характеристик ефективності та результативності внутрішнього аудиту; визначення ключових внутрішніх і зовнішніх заінтересованих сторін; визначення оптимального (збалансованого) набору ключових показників діяльності з внутрішнього аудиту; відстеження результатів та звітування про виконання KPI. До кожного етапу вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту наведено приклади, які внутрішні аудитори можуть використовувати в своїй діяльності

42

### **Приклад збалансованих KPI, визначених Центральною Урядовою Аудиторською Службою (CGAS) Нідерландів**

Представлено 5 стратегічних цілей, до кожної з яких наведено в сукупності 10 критичних факторів успіху та 21 ключовий показник ефективності (KPI)

46

### **Список використаної літератури**



## Перелік скорочень, що використовуються в цих Рекомендаціях

**внутрішній аудитор, працівник підрозділу внутрішнього аудиту** – працівник підрозділу внутрішнього аудиту (посадова особа, на яку покладено повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту) в державному органі;

**Рекомендації** - Рекомендації з розробки ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в державному секторі;

**державний орган, держорган, установа** – міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські держадміністрації, інші головні розпорядники коштів державного бюджету, їх територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери їх управління, в яких утворено підрозділи внутрішнього аудиту та на які поширюється дія постанови № 1001;

**Національні стандарти внутрішнього аудиту** - Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247 та зареєстровані в Мін'юсті 20.10.2011 за № 1219/19957 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.08.2019 № 344);

**підрозділ** - підрозділ внутрішнього аудиту державного органу;

**постанова № 1001** – постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту»;

**Порядок № 1001** – Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001;

**Стратегія СУДФ** - Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022 - 2025 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р;

**ЦПГ** – Центральний підрозділ гармонізації (з 2017 року – Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Мінфіну);

**BSC** - (англ. Balanced Scorecard) методологія вимірювання ефективності діяльності, розроблена американськими вченими Д. Нортоном і Р. Капланом, яка передбачає формування збалансована система показників;

**KPI** - (англ. Key Performance Indicators) ключові показники діяльності підрозділу, ключові показники ефективності (залежно від джерела перекладу);

**РЕМРАЛ** - співтовариство із взаємного навчання та обміну досвідом з управління державними фінансами.



Вимірювання ефективності та результативності за допомогою ключових показників діяльності (або ж спрощено - KPI) грає безумовно важливу роль в системі управління будь-якої установи та її структурних підрозділів, адже забезпечує точний зворотній зв'язок, що стає основою розробки раціональних, зважених і обґрунтованих управлінських рішень. Тому протягом тривалого часу вчені, науковці, практики працюють над розробкою «ідеальної» методології вимірювання ефективності та результативності діяльності.

На сьогодні одним із поширених підходів до формування комплексу показників вимірювання ефективності та результативності діяльності як в державному, так і в приватному секторі залишається розроблена Д. Нортоном і Р. Капланом теорія збалансованої системи показників, яка дозволяє: трансформувати місію установи/підрозділу в конкретні, відчутні показники; узгодити стратегію з реальною повсякденною діяльністю; зробити стратегічні цілі більш зрозумілими як для керівництва так і для виконавців і спрямовувати їх діяльність на досягнення таких цілей; встановити чітку, регулярну



систему зворотного зв'язку для відстеження прогресу в досягненні стратегічних цілей; сфокусувати діяльність виконавців на найбільш важливих напрямках діяльності з точки зору досягнення стратегічних цілей, тощо.

Проте на практиці буває достатньо важко застосувати зазначену методологію. Не винятком є й процес вимірювання ефективності та результативності реалізації функції внутрішнього аудиту в державному секторі, на який впливають різні фактори, зокрема:

- недостатній рівень реалізації підрозділами внутрішнього аудиту концепції стратегічного планування;
- залежність ефективності та результативності реалізації функції внутрішнього аудиту не тільки від внутрішніх аудиторів, але й від

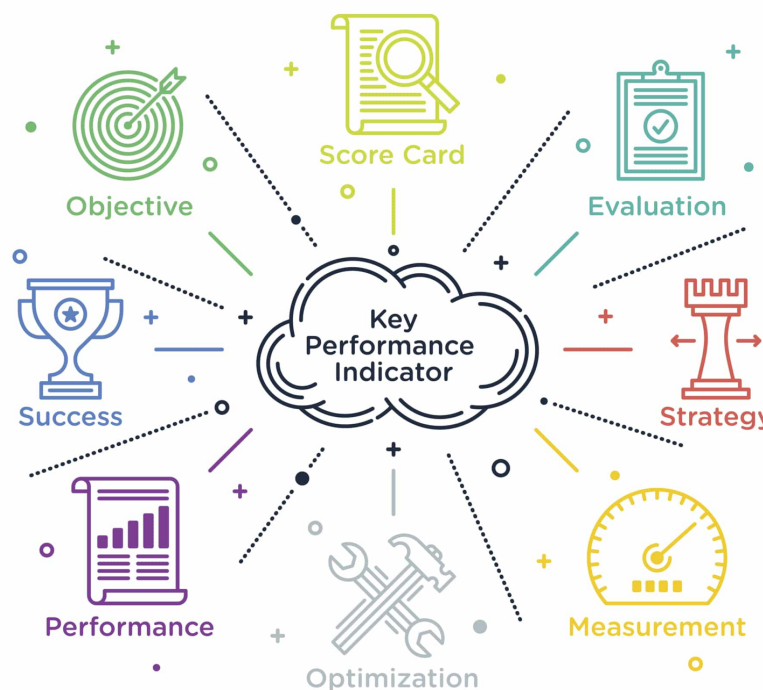
наступних дій керівника державного органу та відповідальних за діяльність осіб;

- суб'єктивізм при оцінюванні відповідальними за діяльність особами отриманих результатів;
- в деяких державних органах все ще недостатній рівень розуміння керівництвом цінності, яку має додавати функція внутрішнього аудиту, що впливає на формування очікувань/потреб від результатів діяльності внутрішніх аудиторів.

Тому вимірювання ефективності та результативності діяльності з внутрішнього аудиту є необхідним, але складним завданням для керівників підрозділів внутрішнього аудиту, виконання якого викликає проблеми і складнощі, зумовлені скоріш за все відсутністю поглибленого розуміння підходів до управління ефективністю та планування (моделювання) «майбутньої результативності» внутрішнього аудиту, а також факторів і показників, від яких залежить успішність діяльності, яку вони здійснюють.

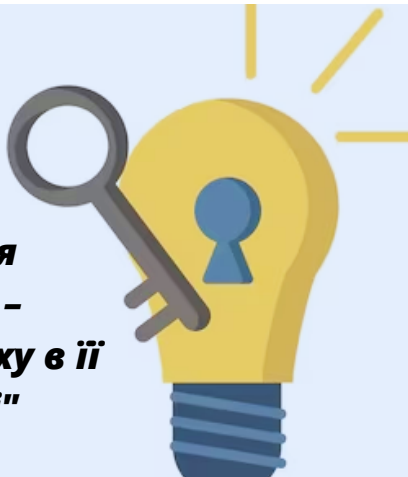
Підтвердженням існування проблем, пов'язаних з вимірюванням ефективності і результативності реалізації функції

внутрішнього аудиту стали результати проведеного ЦПГ аналізу визначених на 2022 рік ключових показників діяльності підрозділів внутрішнього аудиту державних органів, які вказали на необхідність більш детального розкриття підходів до вимірювання ефективності та результативності реалізації функції внутрішнього аудиту, у тому числі формування збалансованої системи ключових показників діяльності та стали поштовхом для написання цих Рекомендацій.





## 1. Актуальні проблеми застосування ключових показників діяльності підрозділами внутрішнього аудиту



**"Визнання проблеми - половина успіху в її вирішенні"**

У зв'язку із внесенням змін до Форми річної звітності підрозділи внутрішнього аудиту державних органів прозвітували про стан виконання своїх ключових показників діяльності у 2022 році. З метою визначення проблем, які виникли із визначенням та формулюванням ключових показників діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, а також для напрацювання

Рекомендацій, які б сприяли їх вирішенню, було проаналізовано Пояснювальні записки до звітів (зведених звітів) про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту за 2022 рік та визначені стратегічні цілі підрозділів на відповідний рік. Результати проведеного аналізу вказали на існування проблем, які в основному стосуються:

**відсутності зв'язку між визначеними стратегічними цілями підрозділу внутрішнього аудиту, які зазначені у Планах діяльності з внутрішнього аудиту та КРІ:**

### **Приклади:**

**Стратегічна ціль: уніфікація роботи підрозділів внутрішнього аудиту**



**КРІ: кількість запланованих аудитів не менше 2.**

**Стратегічна ціль: Переорієнтація діяльності на оцінку ефективності**



**КРІ: Провести п'ять внутрішніх аудитів (фінансовий аудит та аудит відповідності)**

незабезпечення збалансованості КРІ, тобто формулювання КРІ, які в повній мірі не дозволяють всебічно виміряти діяльність з внутрішнього аудиту, зокрема її сфери: професійний розвиток персоналу, задоволеність відповідальних за діяльність осіб результатами роботи підрозділу, продуктивність внутрішнього аудиту тощо:

**Приклад:**

✗ одним із підрозділів визначено лише 3 КРІ, які не дозволяють в повній мірі виміряти ефективність та результативність реалізації функції внутрішнього аудиту:

- частка аудитів ефективності у загальній кількості запланованих внутрішніх аудитів складає 50%;
- частка аудиторських рекомендацій прийнятих керівником державного органу від загальної кількості наданих рекомендацій становить 50%;
- частка виконаних рекомендацій становить 50%.

досяжності КРІ, тобто визначення КРІ, забезпечення виконання яких виходять за межі повноважень підрозділу внутрішнього аудиту:

**Приклади:**

✗ КРІ: *Забезпечення внутрішнього контролю на 100%.*

✗ КРІ: *Збільшення кількості об'єктів внутрішнього аудиту на 10% від рівня попереднього року.*

змістовності КРІ, виконання яких ставить під сумнів застосування ризик-орієнтованого підходу до відбору об'єктів внутрішнього аудиту:

**Приклад:**

✗ КРІ: *Охопити 5% об'єктів, щодо яких виконуються функції з управління об'єктами державної власності.*

вимірності КРІ, тобто формулювання показників, ступінь досягнення яких неможливо виміряти:

**Приклади:**

✗ КРІ: *Вивчати позиції зацікавлених сторін (анкетування).*

✗ КРІ: *Позитивні вибіркові анонімні анкетування.*

зрозумілості КРІ та можливості забезпечення їх виконання:

### **Приклад:**

Підрозділом внутрішнього аудиту одночасно було сформульовано два КРІ:

- 1. Частка внутрішніх аудитів та аудитів відповідності на підприємствах, установах та організаціях, що входять до сфери управління установи та надання за їх результатами керівнику установи об'єктивних та незалежних висновків складає 100% від загальної кількості запланованих внутрішніх аудитів.**
- 2. Частка проведених аудитів ефективності та результативності виконання бюджетних програм складає не менше 50% від загальної кількості об'єктів аудиту.**

порушення основних підходів до формулювання показників: формулювання КРІ як завдання, заходи, функції:

### **Приклади:**

**КРІ: Проведення внутрішніх аудитів (2).**

**Надання рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів (3).**

**Моніторинг впроваджених рекомендацій (2).**

**Заходи з іншої діяльності з внутрішнього аудиту (9).**

**Кадрова політика підрозділу внутрішнього аудиту.**

**Внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту.**

Зазначені проблеми свідчать про необхідність заповнення прогалін у знаннях, які допоможуть керівникам та працівникам підрозділів внутрішнього аудиту вимірювати ефективність та результативність внутрішнього аудиту. Для цього потребують розкриття наступні питання:

- Що таке КРІ? Які основні вимоги та етапи визначення КРІ?
- Які ключові показники діяльності слід включити до збалансованої системи показників вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту, щоб забезпечити фокусування як на внутрішніх, так і на зовнішніх заінтересованих сторонах.
- Практичні приклади визначення КРІ.



## 2. Важливість формування оптимального набору ключових показників діяльності з внутрішнього аудиту

Головною умовою розвитку функції внутрішнього аудиту в державному секторі України є забезпечення підрозділами внутрішнього аудиту державних органів досягнення встановлених стратегічних цілей, які відповідають головній меті/місії внутрішнього аудиту та

отримання бажаних результатів своєї діяльності, які демонструватимуть забезпечення її ефективності та результативності. Безперечно ефективна діяльність допомагає досягати кращих результатів за коротший проміжок часу та менших зусиль, зберігаючи ресурси та покращуючи якість виконаної роботи. Це є важливою складовою успіху в різних сферах діяльності, включаючи і внутрішній аудит. Тому обізнаність про те, як вимірюється ефективність та результативність внутрішнього аудиту, а також фактори, які потенційно можуть на них вплинути, допомагає підрозділам внутрішнього аудиту розробити чіткий інструмент, який дозволить відслідковувати всі ключові показники успіху діяльності, зрозуміти свою поточну ефективність та результативність і зрештою покращити їх в майбутньому. Таким інструментом, який дозволяє досягати стратегічних цілей в процесі щоденної роботи є розроблений оптимальний (збалансований) набір ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

**«Управляти можна тільки тим, що можна виміряти»**



**Ключові показники діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (КРІ)**



**набір кількісних і якісних метрик (показників, критеріїв, індикаторів), які використовуються для вимірювання того, наскільки успішно досягаються стратегічні цілі підрозділу внутрішнього аудиту, а також надають керівництву установи чітке уявлення про ефективність, результативність і якість реалізації функції внутрішнього аудиту та є невід'ємною частиною системи управління якістю внутрішнього аудиту. Мають відображати додану цінність, яку внутрішній аудит забезпечує як для внутрішніх, так і для зовнішніх заінтересованих сторін.**

KPI є елементом багатьох концепцій/підходів стратегічного управління, зокрема: BSC (Balanced Scorecard), OKR (Objectives and Key Results), CSF (Critical Success Factors), TQM (Total Quality Management), TCA (Transaction Cost Analysis), та ін., а також KPI може застосовуватися як самостійний інструмент для побудови ефективної системи управління.

Розумно вибудована система показників - це скелет, на якому тримається все управління. Не виключенням є і діяльність з внутрішнього аудиту. Основними перевагами введення вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту визначають:

- ✓ підвищення рівня досягнень підрозділу внутрішнього аудиту, а також його ефективності та результативності;
- ✓ фокусування на тому, що вимагає особливої уваги;
- ✓ прозорість, деталізована, цифрова оцінка бажаного результату;
- ✓ відчуття результатів управління підрозділом шляхом формування відповідальності і підзвітності;
- ✓ надання об'єктивних даних для удосконалення діяльності (через самооцінку або бенчмаркінг);
- ✓ демонстрація цінності, яку внутрішній аудит приносить установі та її керівництву;
- ✓ допомога у підвищенні рівня довіри, посилення об'єктивності функції внутрішнього аудиту;
- ✓ підвищення рівня розуміння діяльності з внутрішнього аудиту.

Водночас варто пам'ятати, що забезпечення виконання показників може носити і формальний характер, не впливати на досягнення цілей та не приносити жодної користі для установи. Така ситуація в основному виникає, коли сформовані показники не відповідають реальній ситуації, як кажуть "взяті зі стелі" або "підігнані під потрібне значення", або ж під час їх розробки упущено важливі етапи процесу вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту (формування здійснювалось з недотриманням підходів до управління ефективністю).

Тому процес формування оптимального набору ключових показників діяльності з внутрішнього аудиту має здійснюватися у відповідності до прийнятих в установі/підрозділі внутрішнього аудиту підходів до управління ефективністю із забезпеченням проходження всіх визначених етапів.



### 3. Ключові етапи вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту

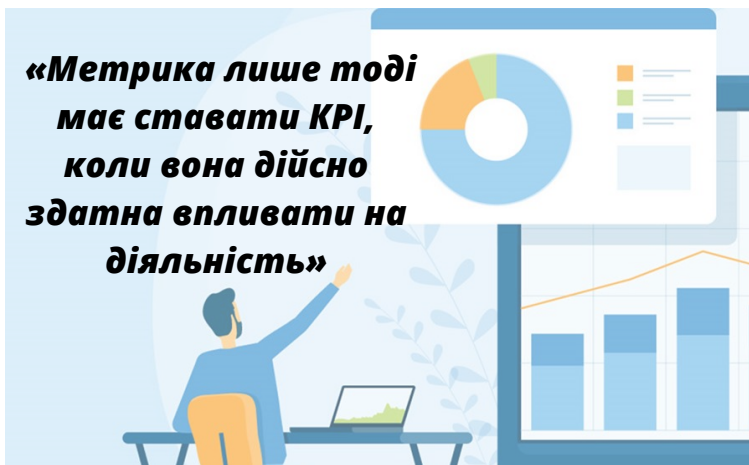
У практичному посібнику «Вимірювання внутрішнього аудиту», опублікованому Інститутом внутрішніх аудиторів, наведено основні етапи, з яких має складатися процес вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту:



Рис. 1. Основні етапи процесу вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту

### 3.1. Формування основних характеристик ефективності та результативності внутрішнього аудиту

**«Метрика лише тоді має ставати KPI, коли вона дійсно здатна впливати на діяльність»**



Перш ніж формувати інструмент вимірювання діяльності з внутрішнього аудиту (KPI) необхідно чітко розуміти, що вимірювати та досягнення яких показників буде свідчити про забезпечення ефективності та результативності реалізації функції внутрішнього аудиту безпосередньо у вашому державному органі.

Ефективність та результативність функції внутрішнього аудиту базується на трьох ключових вимірах:

1. Послідовне задоволення потреб ключових заінтересованих сторін.
2. Діяльність у спосіб, який охоплює провідні (кращі) практики.
3. Дотримання професійних стандартів аудиту і пов'язаних нормативних вимог.

**З огляду на це, ефективність та результативність діяльності з внутрішнього аудиту може визначатися:**

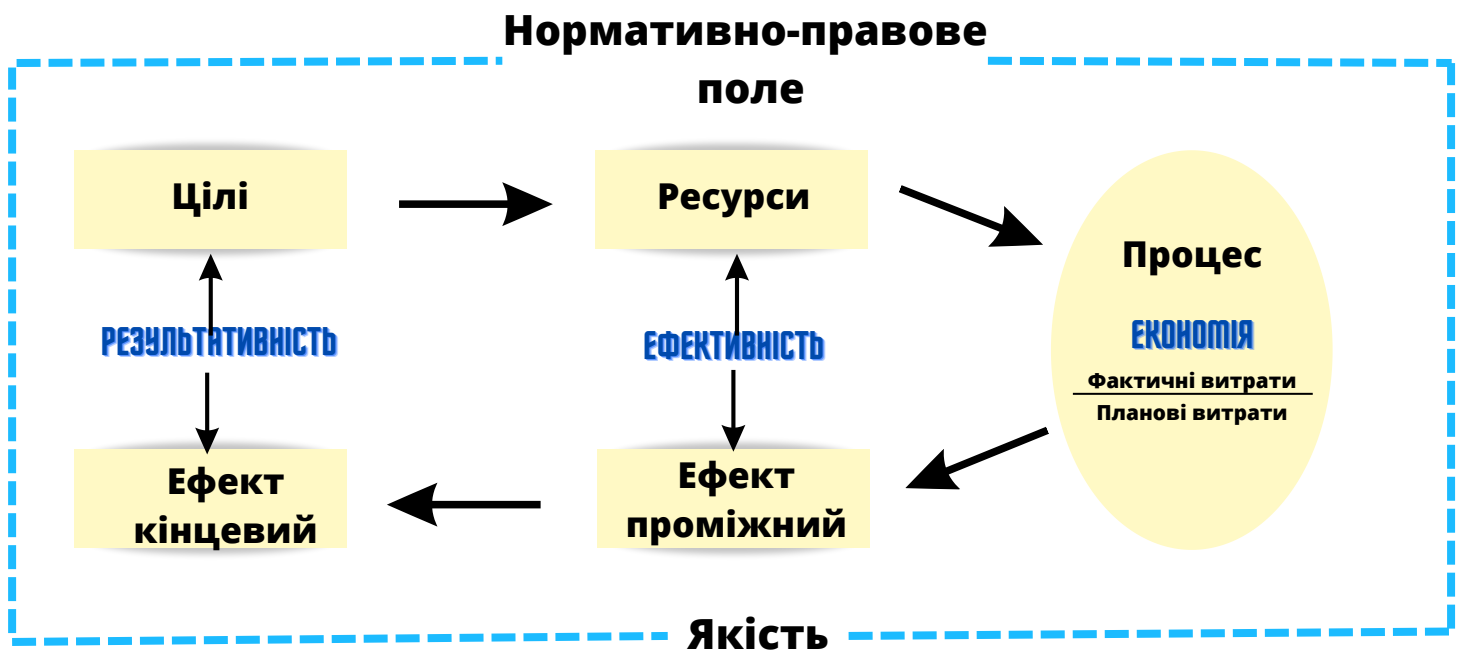
- рівнем внеску в удосконалення процесів управління ризиками, контролю та управління;
- досягненням основних цілей і завдань;
- підвищенням продуктивності персоналу підрозділу;
- оптимізацією процесу аудиту (за рахунок гнучкості, застосування ІТ інструментів, інновацій тощо);
- збільшенням кількості запланованих заходів в результаті вдосконалення процесів;
- адекватністю планування та нагляду;
- рівнем задоволення потреб заінтересованих сторін;

- результатами оцінок якості внутрішнього аудиту;
- продуктивністю комунікацій із відповідальними за діяльність особами.

Національні стандарти внутрішнього аудиту (п. 2 Стандарту 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту») визначають основні характеристики, забезпечення яких свідчатиме про ефективне управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема:

- ✓ підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує виконання основних завдань, визначених Порядком № 1001 та внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту;
- ✓ підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує досягнення цілей та результатів, визначених планом діяльності з внутрішнього аудиту;
- ✓ діяльність підрозділу внутрішнього аудиту здійснюється відповідно до Національних стандартів внутрішнього аудиту, Порядку №1001 та внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту;
- ✓ працівники підрозділу внутрішнього аудиту дотримуються Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- ✓ діяльність із внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням стратегії та цілей установи, ризиків та проблем, які можуть мати негативний вплив на виконання функцій і завдань установи;
- ✓ працівники підрозділу внутрішнього аудиту відповідають вимогам щодо професійної компетентності та проявляють професійну ретельність під час виконання аудиторських завдань;
- ✓ забезпечується постійний професійний розвиток працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- ✓ діяльність із внутрішнього аудиту сприяє вдосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, запобіганню фактам незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

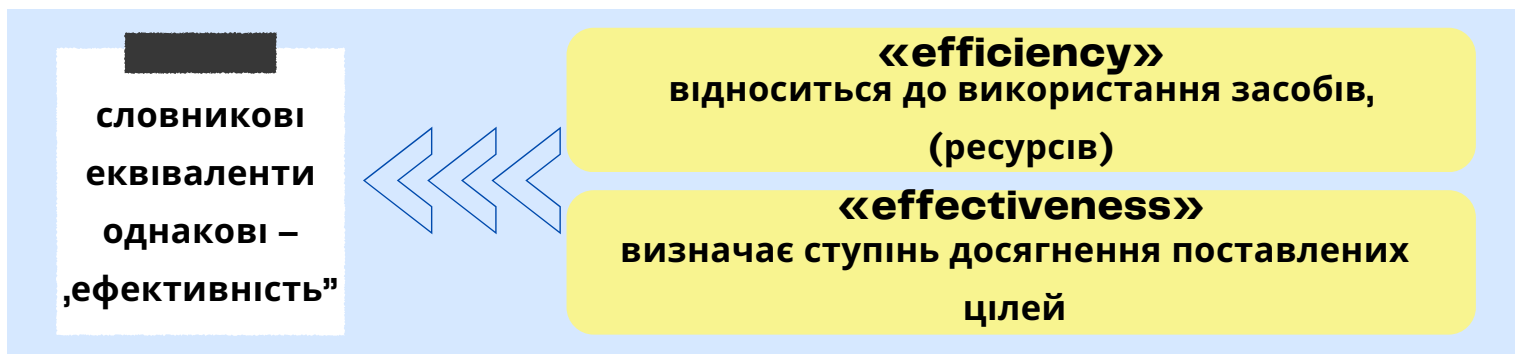
В публікаціях Інституту внутрішніх аудиторів найчастіше для вимірювання досягнень (результатів) діяльності з внутрішнього аудиту застосовують економічні категорії: ефективність (продуктивність) функції внутрішнього аудиту та результативність. В деяких країнах, наприклад Австрії, для вимірювання діяльності з внутрішнього аудиту може окремо застосовуватись і категорія економічності (рис. 2). Проте для вимірювання економічності використання ресурсів на реалізацію функції внутрішнього аудиту в державних органах необхідно мати дані про запланований та фактичний обсяг витрат фінансових ресурсів безпосередньо на утримання підрозділу внутрішнього аудиту. Зважаючи на те, що в переважній більшості установ державного сектору України облік витрат фінансових ресурсів здійснюється в цілому по установі (без розподілу на підрозділи), надзвичайно складно виміряти економічність використаних фінансових ресурсів на реалізацію функції внутрішнього аудиту.



**Рис. 2. Основні відмінності між вимірюванням ефективності результативності та економічності внутрішнього аудиту**

Ефективність і результативність - досить взаємопов'язані категорії, проте це дещо різні поняття. Оскільки ці терміни часто використовуються як взаємозамінні, необхідно спочатку набути спільного розуміння, щодо їх значення.


В англійській мові існують два терміни:




У першому випадку поняття **«ефективність»** характеризує ступінь раціональності використання фінансових, організаційних, матеріальних, людських ресурсів. Ефективна організація сфокусована на досягнення ефектів за рахунок структурної та ресурсної оптимізації та ефективної системи внутрішнього контролю.

У другому випадку термін **«ефект»** використовується в контексті співвідношень «причина-результат». За словами відомого вченого Пітера Друкера, результативність є наслідком того, що «робляться потрібні, правильні речі» (doing the right things) і в кінці процесу виходить щось, заздалегідь заплановане.

Подібні визначення понять «ефективність» і «результативність» наведено і в посібнику «Вимірювання ефективності функції внутрішнього аудиту» розробленому Інститутом внутрішнього аудиту в Нідерландах, зокрема:

 **Результативність** визначають як ступінь досягнення поставлених цілей.

 **Ефективність** визначають як обсяг використаних ресурсів для досягнення певної мети.

Як вже зазначалось, більшість підрозділів внутрішнього аудиту через відсутність даних не можуть виміряти свою ефективність використання фінансових ресурсів, проте можуть виміряти продуктивність - ефективність використання трудових ресурсів. Загалом продуктивність внутрішнього аудиту відображає його здатність виконувати свої завдання швидко і з високою якістю.

Для вимірювання **продуктивності функції внутрішнього аудиту** можуть застосовуватись наступні характеристики:

### **1. Виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту:**

підрозділ внутрішнього аудиту має виконувати заплановані аудиторські завдання вчасно і в повному обсязі.

### **2. Використання ресурсів:**

підрозділ внутрішнього аудиту повинен ефективно використовувати доступні ресурси, такі як: бюджет, персонал, технології та інструменти для досягнення поставлених цілей;

### **3. Ефективність процесів:**

під час планування і виконання аудиторських завдань аудиторами застосовуються ефективні методи, прийоми й процедури, а також методологія проведення внутрішніх аудитів;

### **4. Управління часом:**

функція внутрішнього аудиту повинна ефективно управляти часом, забезпечуючи вчасне виконання аудиторських завдань та дотримання запланованих (встановлених) строків;

### **5. Якість результатів:**

підрозділ внутрішнього аудиту має забезпечувати високу якість аудиторських звітів, особливо висновків і рекомендацій, що в них містяться;

### **6. Внутрішня ефективність:**

функція внутрішнього аудиту повинна мати ефективну організаційну структуру, комунікацію, координацію та управління для забезпечення злагодженої роботи та співпраці всередині установи;

### **7. Професіоналізм:**

команда внутрішніх аудиторів залучає та розвиває найкращі таланти.

Крім вимірювання ефективності внутрішнього аудиту мають встановлюватися характеристики результативності та відповідні показники вимірювання, що відповідають внутрішньому середовищу та дозволяють



продемонструвати ступінь (включно з якістю) досягнення цілей, заради яких утворено підрозділ внутрішнього аудиту.

З огляду на це, надзвичайно важливо щоб підрозділ внутрішнього аудиту мав загальне уявлення того, як він планує підвищувати цінність установ, аудит яких проводить. Під цим зазвичай розуміється формування ціннісної пропозиції. Загальна ціннісна пропозиція сформована Інститутом внутрішніх аудиторів, а також з цього питання є напрацювання PEMPAL<sup>[1]</sup>, які можуть допомогти у формуванні власної ціннісної пропозиції з урахуванням рівня зрілості функції внутрішнього аудиту.

З урахуванням Національних стандартів внутрішнього аудиту в цілому **результативність функції внутрішнього аудиту** вимірюється здатністю забезпечувати незалежну, об'єктивну оцінку та додану цінність для установ через сприяння удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Тому для її вимірювання можуть застосовуються наступні характеристики:

#### **1. Досягнення цілей:**

функція внутрішнього має враховувати стратегічні цілі установи і сприяти їх досягненню.

#### **2. Покриття ризикових сфер діяльності державного органу:**

підрозділом внутрішнього аудиту має забезпечуватися виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту, що охоплює ключові аспекти діяльності установи та ризикові сфери.

#### **3. Якість аудиторських дій:**

внутрішні аудитори мають здійснювати діяльність з внутрішнього аудиту відповідно до прийнятих стандартів, дотримуючись принципів незалежності, об'єктивності та компетентності.

#### **4. Внесок у покращення діяльності:**

підрозділ внутрішнього аудиту має розробляти рекомендації, направлені на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, а також вживати заходів, направлених на забезпечення їх виконання.

#### **5. Взаємодія з усіма заінтересованими сторонами:**

функція внутрішнього аудиту має встановлювати і підтримувати ефективну

[1] Керівництво PEMPAL з внутрішнього аудиту: демонстрація і вимірювання доданої цінності, <https://www.pempal.org/ru/knowledge-product-list?page=1>

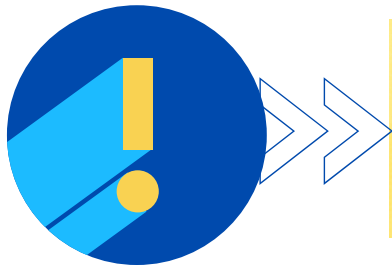
ефективну комунікацію як з внутрішніми, так і зовнішніми заінтересованими сторонами.

## **6. Спроможність реагувати на зміни:**

функція внутрішнього аудиту має бути гнучкою для забезпечення реагування на зміну пріоритетів, потреб та ризиків установи.

## **7. Відповідність нормативним вимогам :**

діяльність з внутрішнього аудиту має здійснюватися з урахуванням вимог законодавства.



**Із розвитком функції внутрішнього аудиту має забезпечуватися стале зростання доданої цінності, спрямованої на досягнення стратегічних цілей установи.**

***Шляхами, які сприятимуть зростанню доданої цінності внутрішнього аудиту можуть бути [2]:***

**1.** Уточнення очікувань заінтересованих сторін/зацікавлених осіб від діяльності з внутрішнього аудиту (міцні та довірчі відносини, засновані на ефективному комунікаційному процесі, значною мірою стають відправною точкою для успішного створення цінності).

**2.** Визначення доданої цінності функції внутрішнього аудиту та спрямування діяльності підрозділу на її досягнення (важливо, щоб функція внутрішнього аудиту узгоджувала всю діяльність та власне розуміння доданої цінності з потребами ключових заінтересованих сторін).

**3.** Створення прозорої моделі вимірювання для функції внутрішнього аудиту (ключові показники діяльності дозволяють керівнику підрозділу внутрішнього аудиту відстежувати та оцінювати результати діяльності. Крім того, KPI повинні ініціювати постійний процес удосконалення цієї діяльності).

**4.** Підтримка усередині та за межами функції внутрішнього аудиту довіри в спілкуванні з керівництвом та всіма іншими заінтересованими сторонами.




[2] *Defining, Measuring, and Communicating the Value of Internal Audit: Best Practices for the Profession // The Institute of Internal Auditors Dallas, [https://iia-belgium.org/wp-content/uploads/2020/09/2020-0635-FND-Measuring-Value-Report\\_FNL.pdf](https://iia-belgium.org/wp-content/uploads/2020/09/2020-0635-FND-Measuring-Value-Report_FNL.pdf)*

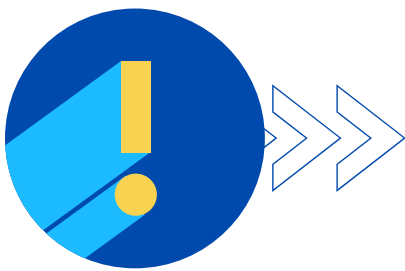


## 3.2. Визначення ключових внутрішніх і зовнішніх заінтересованих сторін

Наступний крок, який необхідно зробити щоб мати змогу розробити ключові показники діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (KPI), - це визначити всіх ключових заінтересованих сторін та набутти розуміння про їх потреби та очікування. З огляду на це, визначення заінтересованих сторін проводиться для:

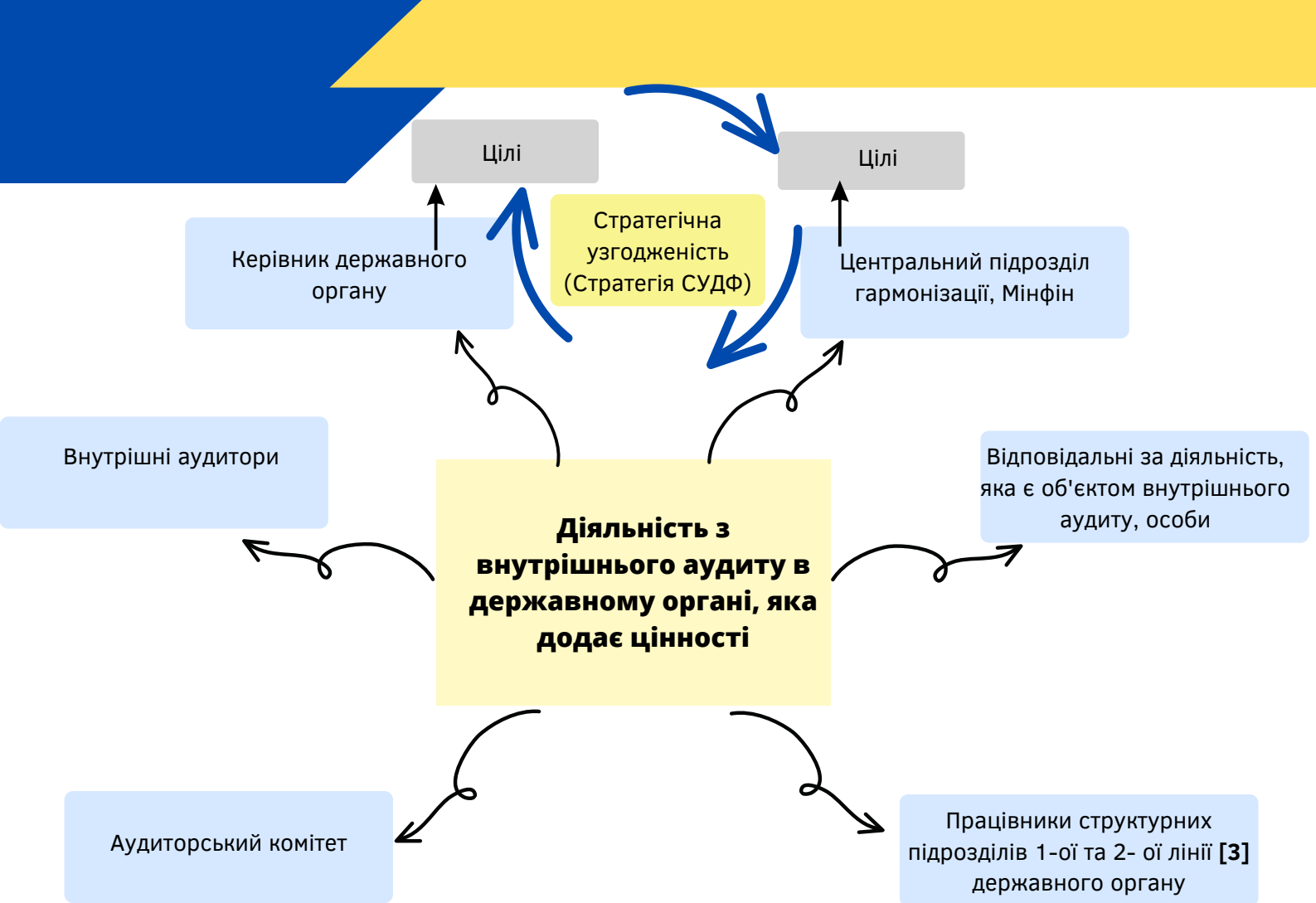


-  складання повного їх переліку, “щоб нікого не залишити осторонь”;
-  ґрунтовного та якісного аналізу інтересів та потреб, що є відправною точкою у процесі формування стратегічних цілей;
-  кращого розуміння очікувань заінтересованих сторін.



**Заінтересованою стороною функції внутрішнього аудиту є кожна особа, установа/організація, яка впливає на діяльність з внутрішнього аудиту, зазнає впливу або вважає себе такою, що на неї впливає ця діяльність.**

Водночас не варто забувати, що кінцевим бенефіціаром усіх послуг державного сектору є суспільство. Тому внутрішні аудиторі державного сектору мають враховувати цей важливий аспект у плануванні своєї роботи, щоб впевнитись у тому, що результати аудиторської роботи додають цінності установі та, зрештою, суспільству. Це і зумовлює необхідність орієнтації підрозділу внутрішнього аудиту на проведення аудитів ефективності.



**Рис. 3. Визначення ключових заінтересованих сторін/ зацікавлених осіб від діяльності з внутрішнього аудиту**

Визначення заінтересованих сторін є важливим з огляду на те, що діяльність внутрішнього аудиту безпосередньо пов'язана з інтересами та потребами цих установ/осіб і направлена на зміну їх становища.

Без розуміння їх чітких очікувань немає чіткого визначення цінності функції внутрішнього аудиту для установи. Внутрішнім аудиторам необхідно доводити зацікавленим особам (заінтересованим сторонам) свою корисність. Тому з метою кращого розуміння контексту та цілей установи важливо знати їх потреби. Розуміння цих потреб допомагає аудиторам зорієнтуватися на найбільш суттєвих аспектах діяльності, забезпечуючи цілеспрямовані та ефективні аудиторські процедури. Крім того, врахування потреб допомагає аудиторам оцінювати ризики та можливості з точки зору впливу на всіх заінтересованих сторін.

Тому саме потреби заінтересованих сторін допомагають сформулювати цілі та орієнтири для внутрішнього аудиту, які спрямовані на задоволення їх інтересів.

В подальшому результати внутрішнього аудиту прямо або опосередковано впливають на різних осіб чи установи. Важливо враховувати й те, що такий

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

вплив є різним в залежності від становища та можливостей різних заінтересованих сторін. Сприйняття того, що є "доданою цінністю", в аудиторів, керівництва, інших заінтересованих сторін буде відрізнятися. Тому з метою визначення потреб/очікувань заінтересованих сторін в діяльності з внутрішнього аудиту проводиться їх оцінка (приклад наведено в табл. 1).

Для отримання інформації під час проведення такої оцінки підрозділом внутрішнього аудиту можуть проводитись опитування, анкетування, обговорення, інтерв'ю, застосовуватися інші методи збору інформації.

**Табл. 1. Приклад проведення оцінки інтересів ключових заінтересованих сторін у сфері внутрішнього аудиту державного органу**

<b>Заінтересовані сторони (зацікавлені особи)</b>	<b>Потреби/очікування[4]</b>
<b>Внутрішні аудитори</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отримувати підтримку керівництва державного органу у впровадженні діяльності з внутрішнього аудиту;</li> <li>• мати можливість постійного професійного розвитку;</li> <li>• отримувати стабільний і високий дохід за свою роботу;</li> <li>• працювати в безпечних умовах;</li> <li>• отримувати підтримку від ЦПГ у вигляді навчань, роз'яснень, нормативних документів і т. д.</li> </ul>
<b>Керівник державного органу</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• досягати цілей державного органу;</li> <li>• бути впевненим, що бюджетні кошти використовуються в законний та ефективний спосіб;</li> <li>• забезпечувати прогрес розвитку державного органу шляхом удосконалення різних сфер діяльності;</li> <li>• бути впевненим, що в державному органі забезпечується своєчасне реагування на існуючі проблеми і ризики;</li> <li>• володіти актуальною і релевантною інформацією.</li> </ul>

[4] Потреби/очікування заінтересованих сторін, які наведені в таблиці змодельовані і мають визначатись кожним підрозділом внутрішнього аудиту індивідуально з урахуванням впливу різних факторів: рівня зрілості функції внутрішнього аудиту, рівня розуміння зацікавленими особами цінності, яку додає функція внутрішнього аудиту, рівня управлінської культури і т. д.

**Відповідальні за діяльність особи**

- мати впевненість щодо високого професіоналізму внутрішніх аудиторів та дотримання ними Національних стандартів внутрішнього аудиту;
- отримувати якісні результати внутрішнього аудиту;
- швидко і вчасно вирішувати існуючі питання та проблеми;
- мати впевненість, що виконані ними рекомендації принесуть очікуваний результат;
- уникнути відповідальності та критики за недоліки в роботі;
- ін.

**Аудиторський комітет**

- своєчасно та в повному обсязі отримувати необхідну інформацію;
- отримувати підтримку керівництва державного органу у впровадженні напрацьованих ним рекомендацій;
- відчувати важливість свого внеску в розвиток діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі;
- ін.

**Центральний підрозділ гармонізації**

- прогресу в розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі країни відповідно до взятих зобов'язань, визначених Угодою про асоціацію;
- своєчасно та в повному обсязі виконувати заходи, передбачені стратегічними документами країни;
- отримувати високі оцінки від міжнародних експертів;
- відчувати себе важливою складовою державного управління фінансами;
- ін.

**Громадські професійні організації внутрішніх аудиторів**

- підвищувати статус та важливість професії внутрішнього аудитора;
- залучати додаткових членів, які братимуть участь у діяльності організації;
- поширювати нові тенденції розвитку внутрішнього аудиту та кращі світові практики у цій сфері;
- ін.

На основі наведеної вище інформації підрозділ внутрішнього аудиту може зрозуміти, що від нього очікують зовнішні і внутрішні заінтересовані сторони чи особи. Крім того, завдяки цій інформації керівник підрозділу внутрішнього аудиту може оцінити внутрішні та зовнішні проблеми, які впливають на те, щоб результати діяльності очолюваного ним підрозділу відповідали очікуванням заінтересованих сторін. Ця інформація також може бути використана для визначення будь-яких конкретних цілей діяльності з внутрішнього аудиту для відстеження прогресу (успіху) в задоволенні цих очікувань.

Отже, перевагами проведення оцінки потреб заінтересованих сторін є:

- ✓ сприяння отриманню подальшої підтримки та схвалення від керівництва державного органу;
- ✓ створення умов для забезпечення планування заходів із здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, що сприятимуть покращенню становища ключових заінтересованих сторін;
- ✓ забезпечення аналітичними даними для розробки цілей підрозділу внутрішнього аудиту.



### 3.3. Формування оптимального набору ключових показників діяльності з внутрішнього аудиту

Цей етап включає в себе наступні кроки:

#### 1. ВИЗНАЧЕННЯ/КОНКРЕТИЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНИХ ЦІЛЕЙ В РОЗРІЗІ МІСІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

- чітко визначити, які потреби необхідно задовільнити і чому;
- визначити пріоритети та цілі;
- визначити чинники/умови, які найбільше сприяють досягненню позитивних результатів в рамках кожної стратегічної цілі.

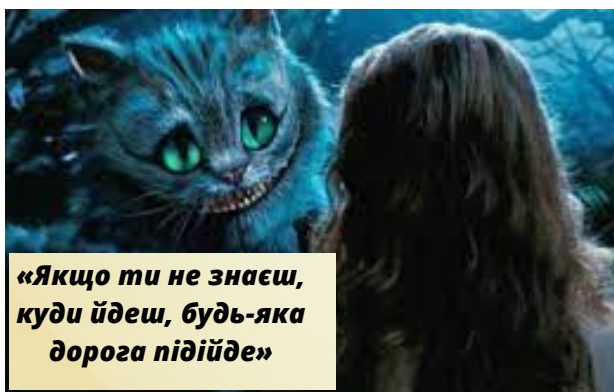
#### 3. ВИЗНАЧЕННЯ КЛЮЧОВИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ

- розробити якісні і кількісні показники;
- встановити цільовий (базовий) вимір показників.

#### 2. ФОРМУЛЮВАННЯ ЗАВДАНЬ

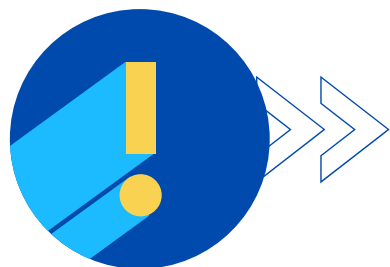
- спланувати порядок необхідних дій (заходів) на шляху до досягнення цілі, визначити часові рамки.

## Визначення/конкретизація цілей в розрізі місії внутрішнього аудиту



Це ще один спосіб переконати, що не можна виміряти ефективність і результативність, якщо не знаєш, чого прагнеш досягти. Впровадження підходу управлінням ефективністю означає, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен мати чітке розуміння того, що він намагається зробити і як він хоче це зробити.

Тому KPI будуть якісними і ефективними за умови, що в підрозділі визначена мета (місія), чітко встановлені стратегічні цілі, які допомагають підрозділу досягнути визначеної мети, а також розроблені релевантні завдання для досягнення конкретних цілей.



**Стратегічні цілі - це важливі довгострокові цілі, які підрозділ внутрішнього аудиту ставить перед собою для досягнення успіху. Вони визначають напрям розвитку, допомагають встановити пріоритети, спрямовують зусилля на досягнення важливих результатів у майбутньому.**

Беручи до уваги важливість формування чіткої та спрямованої на успіх стратегії, процес визначення стратегічних цілей передбачає застосування комплексного та збалансованого підходу, який ґрунтується на формуванні стратегічних перспектив розвитку ключових напрямків діяльності. Тому важливими умовами формування стратегічних цілей підрозділу внутрішнього аудиту установи є розуміння та врахування:

- ✓ стратегічних цілей установи;
- ✓ основних потреб/очікувань заінтересованих сторін;
- ✓ мети (місії) та важливих характеристик ефективного та результативного внутрішнього аудиту;
- ✓ пріоритетів розвитку внутрішнього аудиту в країні;
- ✓ методології SMART.

**Сформовані KPI до цілі забезпечують її вимірюваність, конкретність, визначеність у часі**





Визначені в підрозділі внутрішнього аудиту стратегічні цілі дозволяють в подальшому мати чіткий орієнтир, який вказує, чого саме необхідно досягти, щоб наблизитися до реалізації мети діяльності підрозділу. Встановлення конкретних стратегічних цілей є відправною точкою в плануванні та одним із найважливіших етапів управління, адже від якості встановлених цілей залежить успіх діяльності підрозділу.

Цілі необхідно формулювати так, щоб їх досягнення можна було легко перевірити та чітко виміряти. По завершенню досягнення цілей необхідно мати змогу достовірно визначити чи була досягнута кожна з них.

В свою чергу для досягнення цілей розробляються завдання, які являють собою конкретні дії, які необхідно здійснити у визначений період часу для того, щоб досягнути запланованих цілей.

На етапі визначення стратегічних цілей типовими помилками, які допускають підрозділи внутрішнього аудиту є:

***визначення лише однієї «комплексної» стратегічної цілі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту до якої включаються різні напрями розвитку підрозділу, що ускладнює можливість визначення досягнення цілі за допомогою конкретних KPI.***

***Наприклад, стратегічна ціль: «Ефективне функціонування системи внутрішнього контролю, здійснення оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг здійснення контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання та досягнення цілей. Забезпечення удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, запобігання виникненню помилок та недоліків у діяльності установ», сформульована одним із підрозділів, насправді складається з кількох різних цілей, досягнення яких вимагає різних підходів, а визначення рівня їхнього досягнення можливе за допомогою окремих KPI;***

***формування стратегічних цілей діяльності підрозділу, які не мають тісного зв'язку, або ж опосередковано пов'язані із цілями установи.***

***Наприклад, стратегічна ціль установи: «Створення в Україні інклюзивного та інноваційного суспільства освітнього загалу, в якому кожний громадянин має рівні можливості для розвитку свого таланту впродовж життя заради формування згуртованої спільноти громадян, спроможних до активної творчої співучасті у стійкому розвитку України».***

**Стратегічна ціль підрозділу внутрішнього аудиту визначена як: «Зміна пріоритетів при проведенні внутрішнього аудиту від орієнтації та виявлення фінансових порушень до здійснення оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань та функцій, визначених законодавством.**

**Створення підґрунтя для здійснення внутрішнього аудиту та підвищення якості внутрішнього аудиту».**

Беручи до уваги складнощі, які виникають при визначенні стратегічних цілей, пропонуємо використовувати чек-лист, відповіді на питання якого допоможуть зрозуміти на скільки добре розроблені цілі та за результатами самооцінки усунути недоліки, якщо такі є.

### **Чек-лист правильності формулювання цілей:**

- Ціль описує зміни у поведінці, практиці, діяльності
- Застосування підходу SMART
- Стратегічна ціль визначена одним реченням, як вже досягнутий результат, а не як процес
- Для досягнення мети (місії) визначена не одна загальна стратегічна ціль, а 3-5 стратегічних цілей, кожна з яких описує одну зміну
- Прослідковується чіткий зв'язок між реалізацією стратегічних цілей підрозділу внутрішнього аудиту, його місією та стратегічними цілями установи

Наведемо приклад деталізації (розкриття) стратегічної цілі через KPI.

**Крок 1. Ціль діяльності підрозділу внутрішнього аудиту:**

*Забезпечено високий рівень задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів*



**Крок 2. Завдання:**

- 1. Підвищити частку впроваджених рекомендацій, наданих за результатами проведених внутрішніх аудитів.*
- 2. Забезпечити ефективну взаємодію з відповідальними за діяльність особами під час проведення внутрішніх аудитів.*



**Крок 3. KPI:**

- 1. Частка впроваджених аудиторських рекомендацій (повністю або частково, без урахування рекомендацій, щодо яких не настав строк виконання), %*
- 2. Середня за рік рейтингова оцінка, яка надана відповідальними за діяльність особами за результатами проведених внутрішніх аудитів (за 10-бальною шкалою), балів*
- 3. Частка відповідальних за діяльність осіб, які вважають, що їх постійно інформували про хід внутрішнього аудиту, %*



**Крок 4. Встановлення цільових значень показників**

**не нижче 90%**

**більше 6**

**не нижче 90%**



**Крок 5. Встановлення термінів виконання:  
протягом 2024 року**









- Objective
- KPI
- Target
- Responsible
- Timeframe

**Ціль діяльності підрозділу внутрішнього аудиту за SMART:**

*Протягом 2024 року підрозділом внутрішнього аудиту забезпечено високий рівень задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів, що підтверджується достатнім рівнем поінформованості їх про хід аудиту, рейтинговими оцінками (не нижче 6 балів), які вони надали та часткою впроваджених рекомендацій не нижче 90%*

Порівняльний аналіз (**бенчмаркінг**) із показниками інших підрозділів внутрішнього аудиту в системі державних органів є ще одним методом, який використовується для встановлення цілей. Проте застосування практики порівняння визначених KPI та результатів їх виконання одного підрозділу з іншим, з метою визначення, які кращі в державному секторі є дещо ризиковою. Керівники підрозділів внутрішнього аудиту можуть припускати, що саме їхні цілі і показники є найкращими для порівняння, не розглядаючи при цьому інших варіантів. Тому цілі та показники слід встановлювати в контексті того, що вважається найкращою практикою в сфері внутрішнього аудиту, з посиланням на досвід інших підрозділів (країн), які здійснюють те ж саме.

Для полегшення визначення KPI після формулювання стратегічних цілей можуть визначатися чинники/умови, які найбільше сприятимуть (гарантуватимуть) досягненню позитивних результатів в рамках кожної стратегічної цілі. В міжнародній практиці їх ще називають факторами успіху.

<p><b>Приклади сформульованих факторів успіху підрозділу внутрішнього аудиту</b></p>		<p>посилена незалежність функції внутрішнього аудиту</p>
		<p>чіткий розподіл посадових обов'язків та відповідальності</p>
		<p>досвідчене керівництво підрозділу</p>
		<p>об'єктивні, компетентні і вмотивовані працівники підрозділу внутрішнього аудиту</p>
		<p>ефективна взаємодія із зацікавленими особами</p>
		<p>внутрішній аудит, який додає цінності установі</p>

### **Формулювання завдань**

Складовими у досягненні кожної з цілей є завдання (визначається не менше 2 завдань до кожної цілі). Якщо ціль є суттю вирішення однієї із найважливіших проблем, то завдання є однією із кількох складових розв'язання цієї проблеми. Зазвичай, для досягнення цілі потрібно реалізувати декілька паралельних або послідовних завдань.

Формулювання завдання повинно починатися дієсловом – „здійснити”, „провести”, „впровадити”, „надати” тощо, але не „здійснювати”, „проводити”, „впроваджувати”, „надавати”.

Природно, що завдання мають відповідати цілі. Іншими словами – завдання – це окремі мікроцілі, які дозволяють прийти до цілі.

Специфікація завдань – більш конкретне формулювання цілей що є орієнтованими на кінцевий результат і здійснення яких вимірюється.

Проте не всі підрозділи/служби внутрішнього аудиту в європейських країнах (наприклад: Нідерланди, Австрія) визначають завдання до цілей. В посібниках, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів, Світовим банком наводиться досвід розроблення KPI саме для вимірювання цілей, а не завдань.

Разом з тим, «завдання» є складовою логічної моделі: місія - стратегічні цілі – операційні цілі – завдання - заходи, тому формулювання завдань значно спрощує розуміння працівників, що необхідно зробити для досягнення цілі, а у разі невиконання завдання – над чим необхідно працювати та що удосконалювати.

Завдання, як і ціль, приносять найбільшу користь, коли вони чітко сформульовані і відповідають певним вимогам.

### Чек-лист правильності формулювання завдань:

- Завдання є чітким, конкретним і дієвим
- Завдання відповідає на питання: «Що необхідно зробити?»
- Результати виконання завдання можна виміряти
- Завдання є не надто складним, але вагомим, а також таким, яке можна виконати за допомогою наявних ресурсів
- Завдання відповідає потребам заінтересованих сторін

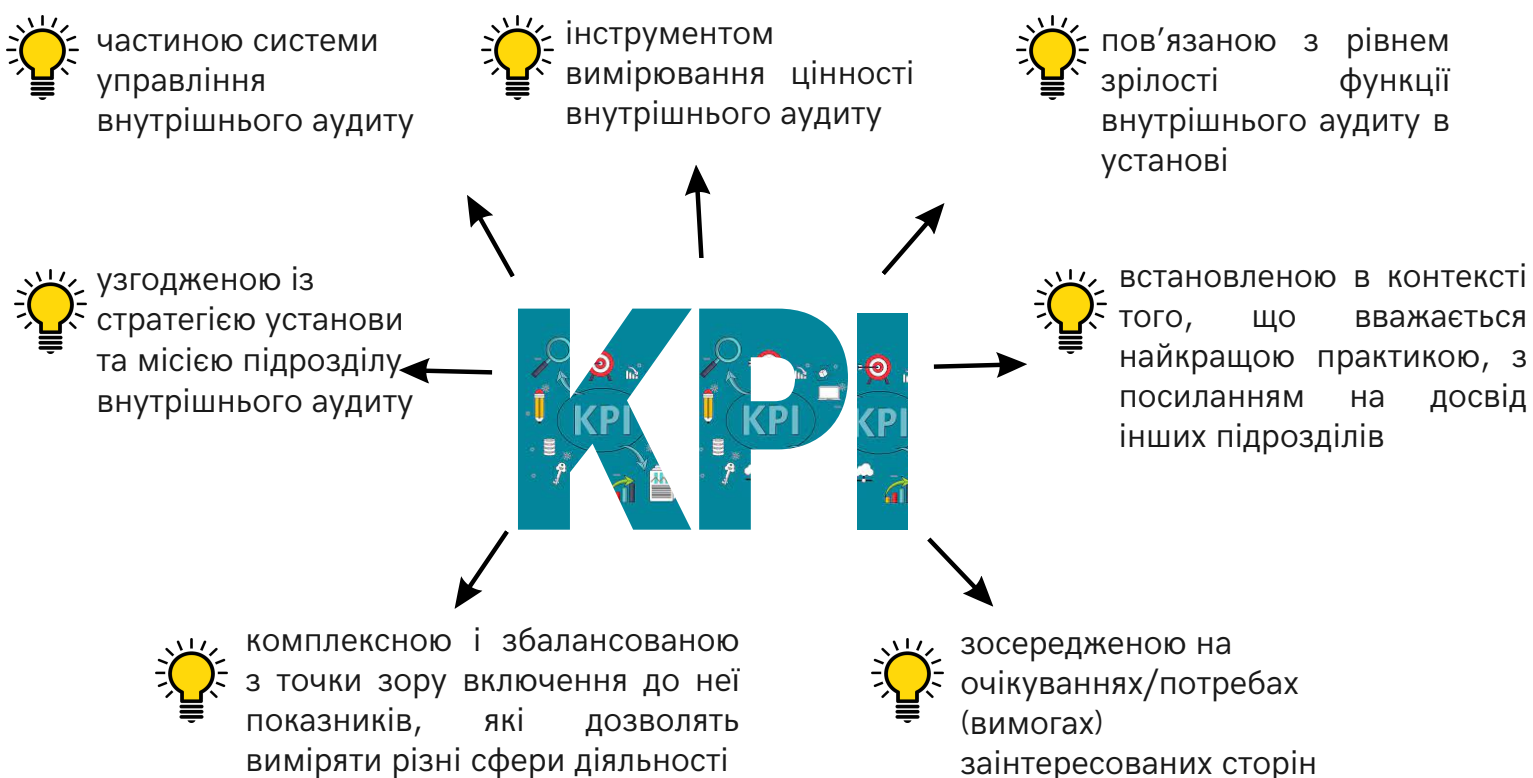
Приклади сформульованих завдань	<input checked="" type="checkbox"/>	забезпечити охоплення внутрішнім аудитом високо ризикових об'єктів державного органу
	<input checked="" type="checkbox"/>	підвищити частку впроваджених рекомендацій, наданих за результатами проведених внутрішніх аудитів
	<input checked="" type="checkbox"/>	виконати заплановані внутрішні аудити своєчасно

Приклади сформульованих завдань	✓	забезпечити раціональне використання робочого часу
	✓	забезпечити високу якість роботи
	✓	підвищити розуміння заінтересованих сторін щодо цінності, яку додає внутрішній аудит

### Визначення ключових показників діяльності

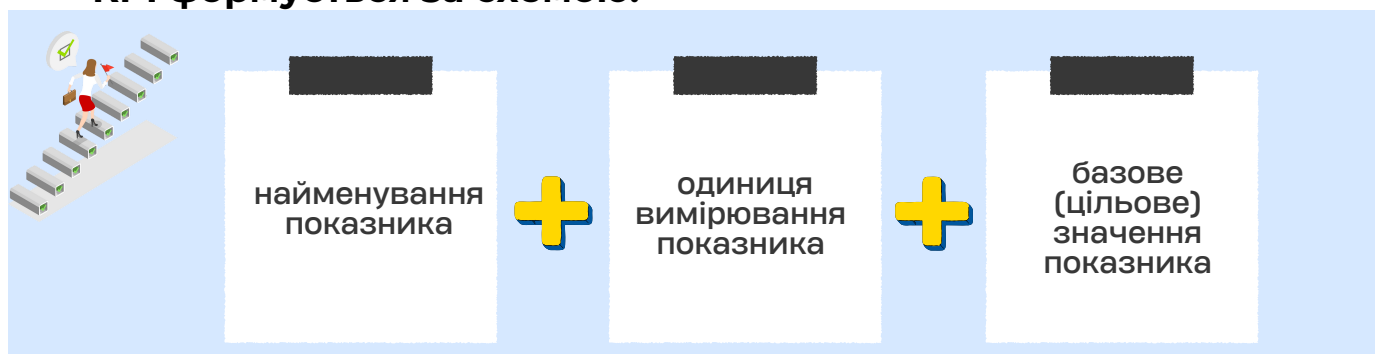
Після того як цілі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та завдання визначені можна переходити до формування показників вимірювання їх досягнення/виконання. Визначення показників до цілей є запорукою можливості виміряти ступінь досягнення запланованих результатів.

З попередніх розділів вже відомо, що система ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту має бути:



Варто також пам'ятати про якість показників, оскільки вона є набагато важливішою, ніж їх кількість: «три метрики, які є надійними показниками ефективності та результативності, кращі, ніж 10, які не вимірюють нічого суттєвого». За методологією BSC, розробниками якої є Д. Нортон та Р. Каплан, оптимальна кількість KPI має складати до 20 показників.

## КРІ формується за схемою:



При формулюванні найменування показників важливо дотримуватись основних рекомендацій[5]:

1. Найменування показників має бути нейтральними та не вказувати напрям зміни (такий підхід дає можливість диференціювати КРІ та цілі/завдання)

**Рекомендоване формулювання назви показника**

**Формулювання, яке характерне більше для цілі/завдання (що визначає бажані зміни), а не для КРІ**



**Коефіцієнт участі у проведенні внутрішніх аудитів за рік в середньому на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту**

**Підвищення відсотка робочого часу, витраченого на проведення внутрішніх аудитів**

2. У найменуванні показника не зазначається його цільове (базове) значення (такий підхід дає можливість встановлювати для одного КРІ різні цільові значення протягом звітного періоду, наприклад: показник може встановлюватися на три роки, а його цільове значення змінюватиметься (зростатиме/зменшуватиметься) з кожним роком)

**Рекомендоване формулювання назви показника**

**Не забезпечено розмежування КРІ від його цільового значення**



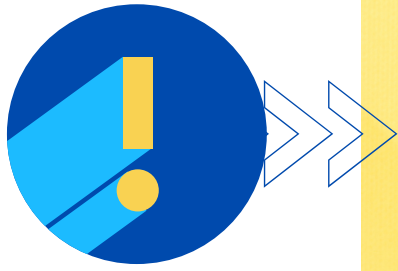
**Частка сертифікованих внутрішніх аудиторів**

**Частка сертифікованих аудиторів складає не менше 20%**

Одиниця вимірювання показника може наводитись як у найменуванні показника, так і зазначатися в окремому рядку.

[5] KPI Institute : вебсайт. URL: <http://www.kpiinstitute.org/>,

Додаток 4 Посібника для керівників державної служби, розробленого в 2020 році НАДС: [http://fes.kiev.ua/n/cms/fileadmin/upload2/Derzskuzba\\_165x225\\_PRINT\\_PRINT-2.pdf](http://fes.kiev.ua/n/cms/fileadmin/upload2/Derzskuzba_165x225_PRINT_PRINT-2.pdf)



Іноді терміни “КРІ” і “ціль” використовуються як взаємозамінні, щоб описати те, що потрібно виміряти та визначити, чи досягнуто бажаного результату.

*Але КРІ - це не те саме, що цілі.*

*Ціль - це результат, якого підрозділ внутрішнього аудиту сподівається досягти.*

*КРІ - це показник, який дає керівнику підрозділу внутрішнього аудиту зрозуміти, наскільки добре його підрозділ досягає цієї цілі.*

Вкрай важливо, щоб ключові показники діяльності включали як кількісні, так і якісні критерії (табл. 2).

**Таблиця 2. Типи показників**

Тип	Опис	Приклад
<b>Кількісні показники</b>	Вимірюють кількість, обсяг досягнутих результатів, добре зрозумілі, часто ґрунтуються на легкодоступних даних. Їх достатньо просто можна порівнювати з аналогічними даними інших підрозділів внутрішнього аудиту. Вони можуть визначатися в абсолютних і відносних величинах.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Частка здійснення внутрішніх аудитів, спрямованих на оцінку ефективності діяльності, яка є об'єктом внутрішнього аудиту в загальній кількості проведених аудитів за рік.</li> <li>2. Коефіцієнт участі у проведенні внутрішніх аудитів за рік в середньому на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту.</li> <li>3. Середня кількість проведених внутрішніх аудитів за рік на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту.</li> </ol>
<b>Якісні показники</b>	Вимірюють якість або характеристики результатів, а не їх кількість, часто ґрунтуються на даних, які необхідно зібрати шляхом проведення дослідження або опитування. Вони дають більш широке уявлення про результативність за різними аспектами діяльності, які можуть поглибити інформацію, яка відображена кількісними показниками. Зазвичай є досить суб'єктивними.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Частка відповідальних за діяльність осіб, які задоволені якістю проведеного внутрішнього аудиту.</li> <li>2. Відсоток непродуктивних витрат робочого часу, пов'язаних з проблемами організації діяльності.</li> </ol>

Для набуття розуміння того, як можна застосувати підхід збалансованого вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту, ЦПГ розроблено приклад (табл. 3 - 6). В цьому прикладі наведено КРІ, за допомогою яких можна виміряти результати за 4 важливими аспектами діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та отримати загальне уявлення про поточну ефективність та результативність роботи підрозділу:

1. Навчання та розвиток
2. Взаємодія з відповідальними за діяльність особами
3. Результативність
4. Внутрішні процеси





## **1. Навчання та розвиток – забезпечення операційної стабільності, розвиток підрозділу внутрішнього аудиту, професійний розвиток персоналу**

Таблиця 3. Приклади KPI, які застосовуються для вимірювання рівня професіоналізму та вмотивованості внутрішніх аудиторів

<b>№ п/п</b>	<b>Назва ключового показника діяльності</b>	<b>Одиниця виміру</b>	<b>Цільове значення показника</b>
1.	Відсоток працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які мають рівень знань, необхідний для оцінки ключових ризиків, які негативно впливають на досягнення цілей, виконання функцій і завдань установи	% працівників підрозділу	<b>100</b>
2.	Кількість працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які мають достатні знання для оцінки ризиків, пов'язаних з інформаційними системами і технологіями	осіб	<b>не менше 1</b>
3.	Рівень виконання плану навчання та підвищення кваліфікації працівників підрозділу внутрішнього аудиту	% виконання заходів плану	<b>100</b>
4.	Відсоток працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які пройшли професійне навчання з питань внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та аудиту, основних напрямів роботи відповідного державного органу (не менше 30 годин на рік)	% працівників підрозділу	<b>100</b>
5.	Частка сертифікованих внутрішніх аудиторів	% працівників підрозділу	<b>25</b>
6.	Плинність кадрів у підрозділі внутрішнього аудиту	% звільнених працівників підрозділу	<b>до 10</b>
7.	Рівень задоволення внутрішніх аудиторів роботою	% працівників підрозділу	<b>70</b>



## 2. Взаємодія з відповідальними за діяльність особами – задоволеність відповідальних осіб за діяльність, що підлягає внутрішньому аудиту

Таблиця 4. Приклади KPI, які застосовуються для вимірювання рівня задоволення відповідальних за діяльність осіб результатами проведених внутрішніх аудитів

№ п/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Частка впровадження аудиторських рекомендацій (повністю або частково, без урахування рекомендацій, щодо яких не настав строк виконання)	% рекомендацій	90
2.	Середня за рік рейтингова оцінка, яка надана відповідальними за діяльність особами за результатами проведених внутрішніх аудитів (за 10-бальною шкалою)	бали	більше 6
3.	Частка відповідальних за діяльність осіб, які вважають, що система внутрішнього контролю удосконалена за результатами впровадження рекомендацій	% осіб	90
4.	Частка відповідальних за діяльність осіб, які вважають, що їх постійно інформували про хід внутрішнього аудиту	% осіб	90



### 3. Результативність – забезпечення «доданої цінності» діяльності установи

Таблиця 5. Приклади KPI, які застосовуються для вимірювання доданої цінності

№ п/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Рівень охоплення об'єктів внутрішнього аудиту з дуже високим ступенем пріоритетності за рік	% охоплених об'єктів	<b>не менше 80</b>
2.	Відсоток проведених за рік внутрішніх аудитів, реалізація результатів яких забезпечили своєчасне реагування на існуючі проблеми (впроваджені рекомендовані заходи сприяли вирішенню проблем до виникнення серйозних наслідків/порушень), ризики (впроваджені рекомендовані заходи сприяли попередженню реалізації ризиків)	% проведених аудитів	<b>більше 70</b>
3.	Частка здійснення внутрішніх аудитів, спрямованих на оцінку ефективності діяльності, яка є об'єктом внутрішнього аудиту	% аудитів	<b>60</b>
4.	Частка аудиторських рекомендацій, прийнятих керівництвом установи	% рекомендацій	<b>95</b>
5.	Частка рекомендацій, за якими досягнуто результативність	% рекомендацій	<b>70</b>



#### 4. Внутрішні процеси – підвищення продуктивності та ефективності процесів

Таблиця 6. Приклади КРІ, які застосовуються для вимірювання ефективності (продуктивності) внутрішнього аудиту та його якості

№ п/п	Назва ключового показника діяльності	Одиниця вимірювання	Цільове значення показника
1.	Рівень забезпечення проведення запланованих внутрішніх аудитів	% проведених аудитів (із запланованих)	<b>100</b>
2.	Коефіцієнт участі у проведенні внутрішніх аудитів за рік в середньому на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту	x	<b>не менше 0,70</b>
3.	Середня кількість проведених внутрішніх аудитів за рік на одного працівника підрозділу внутрішнього аудиту	кількість аудитів	<b>не менше 2</b>
4.	Відсоток непродуктивних витрат робочого часу, пов'язаних з проблемами організації діяльності (втрати часу, пов'язані з несвоєчасним наданням документів під час проведення аудитів, відпустками відповідальних за діяльність осіб, що призводили до затримок здійснення аудиторських процедур, застосування не виправданих ресурсозатратних методів аудиту і т. д.)	% робочого часу	<b>0</b>
5.	Кількість зауважень ЦПГ до роботи підрозділу	кількість зауважень	<b>0</b>
6.	Результати внутрішньої оцінки якості	бали (інші одиниці виміру)	залежно від визначеної внутрішніми документами шкали оцінювання

Всі рекомендації/правила з визначення ключових показників діяльності, які наведені в цьому розділі відображені в чек-листі, який варто застосовувати як на початку процесу формування системи показників - як орієнтир, так і на етапі завершення - для самооцінки на відповідність встановленим характеристикам.

### **Чек-лист правильності формулювання КРІ:**

- КРІ дають збалансоване уявлення про ефективність та результативність діяльності підрозділу
- КРІ порівнюювані з показниками інших подібних підрозділів
- КРІ є амбітними, тобто їх досягнення вимагає певних зусиль
- КРІ є актуальними, тобто ключовими для вимірювання стратегічних цілей
- КРІ є практичними (з точки зору прийняття відповідних рішень) та будуть важливими протягом тривалого часу
- КРІ відповідають рівню зрілості підрозділу внутрішнього аудиту
- КРІ максимально точно вимірюють досягнення цілі
- КРІ мають обмежену кількість (до 20)
- КРІ легкі для розуміння та контролю
- КРІ є раціональними з точки зору наявності ресурсів на збір відповідних даних
- Методи збору даних залишаються незмінними для усього періоду визначення фактичних значень КРІ (щоб отримані дані були повністю однотипні та співставні)
- Назва КРІ є нейтральною (не містить напрямку змін: збільшення/зменшення)
- Встановлені нормативні значення КРІ
- Визначені надійні джерела даних для моніторингу
- Встановлена оптимальна періодичність збору даних



### **3.4. Відстеження результатів та звітування про виконання КРІ**

Останній – четвертий крок полягає в тому, щоб забезпечити процес збору інформації та звітування. Отримана інформація повинна показувати, чи вдалося досягнути поставлених цілей. Тип звіту, формат звіту та частота звітування як правило залежить від одержувача звіту та його потреб. Для прикладу, звіт про КРІ для вищого керівництва установи буде відрізнятися від звіту, що подається ЦПГ.

#### ***Моніторинг досягнення цілей (ключових показників діяльності)***

Відстеження та контроль за досягненням цілей підрозділу внутрішнього аудиту здійснюється шляхом проведення безперервного моніторингу виконання завдань/заходів та досягнення результатів (запланованих значень показників).

#### ***Моніторинг може здійснюватися на двох рівнях:***

- керівником підрозділу внутрішнього аудиту щодо цілей, заходів та показників, які безпосередньо стосуються його діяльності;
- керівництвом, щодо здійснення загального контролю за досягненням ключових результатів діяльності держоргану.

#### ***Моніторинг має відповідати трьом основним принципам:***

***Безперервність*** - моніторинг проводиться згідно із визначеним графіком з метою вимірювання прогресу досягнення запланованих результатів.

***Надійність зібраних даних*** - ретельність підбору методів та джерел збору даних впливає на достовірність, обґрунтованість та актуальність даних.

***Швидкість збору даних*** - використання менш витратних та більш швидких методів збору даних.

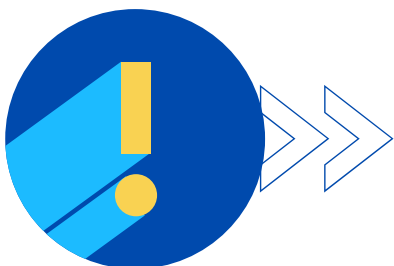
Моніторинг має визначати стан досягнення цілей, виконання запланованих завдань/заходів та діяльності з управління ризиками, а також чи відбувається очікувана (бажана) зміна значень показників.



**Рис. 4. Види моніторингу досягнення цілей**

Для якісного здійснення моніторингу досягнення цілей (показників), він має бути детально спланованим та визначеним за часом та необхідними ресурсами. Для цього доречно використовувати План моніторингу. План моніторингу має вигляд таблиці, яка складається з метою систематизації усіх показників, їх базових, проміжних та цільових значень, а також джерел, методів та відповідальних за збір даних.

Підрозділи/установи можуть вимірювати, відстежувати та візуалізувати ключові показники діяльності за допомогою програмного забезпечення.



**Варто пам'ятати, що внаслідок проведення моніторингу отримуються дані, які є констатацією ступеню досягнення/недосягнення запланованих результатів. Така інформація не дає розуміння про причинно-наслідкові зв'язки, які мали місце в процесі досягнення результату.**

Тому для отримання достовірних та актуальних даних про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та чинники, які їх зумовили, проводиться оцінювання досягнення ключових показників діяльності в рамках проведення періодичної оцінки діяльності з внутрішнього аудиту.

Оцінювання та моніторинг у великій мірі можуть ґрунтуватися на одних і тих самих даних, але якщо моніторинг просто констатує факт досягнення / недосягнення плану діяльності з внутрішнього аудиту, то оцінювання передбачає аналіз причин успіхів та невдач у досягненні результатів діяльності, описує чи могли б результати бути іншими і що саме треба для цього змінити.

Якщо за рік КРІ не були досягнуті необхідно проаналізувати причини їх невиконання. В той же час досягнення абсолютно усіх КРІ може вказувати на те, що перед підрозділом не ставилися достатньо амбіційні цілі. Саме під час оцінювання проводиться аналіз, який дозволить розробити заходи, направлені на підвищення ефективності та результативності діяльності з внутрішнього аудиту.

### ***Звітування про результати моніторингу ключових показників діяльності***

Звітування про результати моніторингу має включати актуальну інформацію про стан виконання ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, аналіз причин невиконання завдань та іншу актуальну та важливу інформацію для заінтересованих сторін. Тому й інформативне наповнення звітності зазвичай змінюється в залежності від їх потреб.

Періодичність подання звітів має також відображати потреби заінтересованих сторін:

- 1.** Вищому керівництву та ЦПГ звіти надаються раз у рік, або у разі виникнення нагальної потреби, за запитом;
- 2.** Для аудиторського комітету звіти будуть актуальними до кожного засідання (у разі потреби);
- 3.** Безпосередньо керівнику підрозділу внутрішнього аудиту може знадобитися інформація за результатами моніторингу КРІ щомісяця.

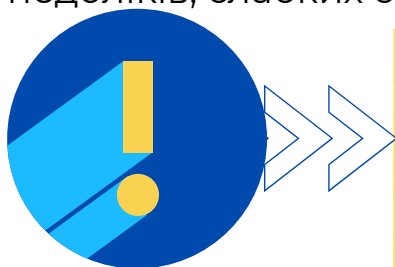
Метою звітування керівнику державного органу про досягнення цілей (ключових показників діяльності) є аналіз фактичного стану виконавської дисципліни та / або досягнення цілей у певний обмежений період часу і на основі цього підготовка обґрунтованих пропозицій щодо прийняття



управлінських рішень (у разі необхідності), зокрема про:

1. Необхідність перерозподілу наявних ресурсів (матеріальних, фінансових, людських) та потребу у залученні додаткових ресурсів;
2. Проведення додаткових консультацій із заінтересованими сторонами, організацію інформаційно-роз'яснювальних заходів;
3. Впровадження методів стимулювання та застосування механізмів стягнень для забезпечення необхідного рівня виконавської дисципліни;
4. Необхідність внесення змін у графіки виконання заходів, перенесення у часі чи скасування некритичних заходів з метою збереження термінів виконання завдання в цілому;
5. Необхідність зміни параметрів заходів - предмету, обсягу, характеру, цільового охоплення тощо;
6. Кадрові питання щодо зміни посад - підвищення чи звільнення співробітників;
7. Необхідність перегляду визначених цілей внутрішнього аудиту в держоргані тощо.

Однак необхідно пам'ятати про згубну практику, коли цілі та KPI розробляються один раз на рік і про їх існування, також згадується лише раз у рік, коли приходить час звітування. Такий підхід призводить до того, що діяльність підрозділу стає відірваною від задекларованих на початку року цілей, а мотивація працівників у досягненні цілей діяльності підрозділу знижується через втрату усвідомлення зв'язку між їх індивідуальною повсякденною роботою та досягненням стратегічних цілей діяльності підрозділу. Найгіршим, що може статися, це розробка непотрібних KPI, які не будуть використовуватися для моніторингу досягнення цілей, виявлення недоліків, слабких сторін та можливостей для підрозділу.

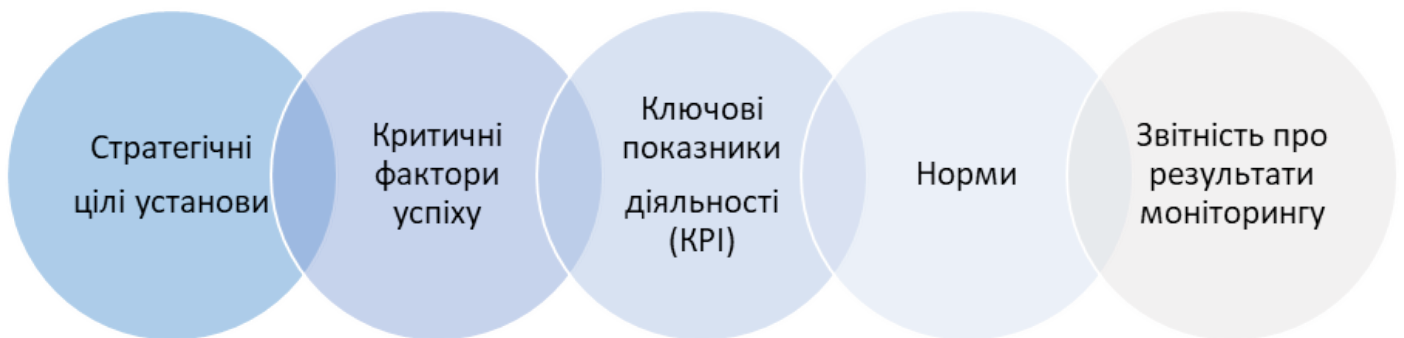


**На цьому етапі головне пам'ятати, що KPI - це не просто елемент процесу планування та звітування, а дієвий інструмент, який можна використовувати для налагодження ефективної роботи підрозділу внутрішнього аудиту.**



## Приклад збалансованих КРІ, визначених Центральною Урядовою Аудиторською Службою (CGAS) Нідерландів

Система моніторингу діяльності Центральної Урядової Аудиторської Служби Нідерландів базується на збалансованій системі КРІ. Для розробки такої системи збалансованих показників використовуються ряд етапів:



**Рис. 5. Етапи розробки збалансованої системи показників Центральною Урядовою Аудиторською Службою (CGAS) Нідерландів**

Урядова служба внутрішнього аудиту керується в своїй діяльності 5 стратегічними цілями, які формують основу збалансованих показників. Такими цілями є:

- 1. Задоволення клієнтів.**
- 2. Професійна якість.**
- 3. Належне внутрішнє управління та контроль.**
- 4. Вмотивований персонал.**
- 5. Гнучкість.**

До кожної з цих п'яти цілей встановлені в сукупності 10 критичних факторів успіху. В подальшому для вимірювання критичних факторів успіху застосовуються 21 ключовий показник ефективності (KPI). Розроблені KPI дають керівництву чітке уявлення про результативність і якість роботи підрозділу внутрішнього аудиту і є невід'ємною частиною системи внутрішнього аудиту. Вони відповідають вимогам збалансованої системи показників та в першу чергу зосереджені на додатковій вартості, що створюється внутрішнім аудитом для зацікавлених сторін.

**Таблиця 7. Приклади KPI, які застосовуються Центральною Урядовою Аудиторською Службою (CGAS) Нідерландів**

<b>Стратегічний напрямок</b>	<b>Критичний фактор успіху</b>	<b>KPI</b>	<b>Нормативне значення</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>Задоволення клієнтів</b>	<b>Додана цінність</b>	<b>Оцінка клієнтами наданих послуг</b>	<b>7 або вище балів за 10-бальною шкалою</b>
		<b>Своєчасність надання послуг</b>	<b>80% своєчасно</b>
		<b>Прийняті рекомендації</b>	<b>щонайменше 25% результатів завдання вирішуються протягом трьох років</b>
	<b>Залучення</b>	<b>Спроможність в центральних урядових органах</b>	<b>щонайменше 50% працівників працюють в межах облікового запису(за місцем розташування міністерства)</b>
		<b>Сприйняття залучення керівництвом</b>	<b>7 або вище</b>

1	2	3	4
<b>Професійна якість</b>	<b>Незалежність</b>	<b>Підписані декларації про незалежність</b>	<b>понад 95%</b>
		<b>Довгострокове залучення</b>	<b>максимум 5% після 7 років</b>
	<b>Надана якість</b>	<b>Зовнішня оцінка якості</b>	<b>достатній бал</b>
		<b>Внутрішня оцінка якості</b>	<b>80% аудиторських справ на достатньому рівні</b>
<b>Гнучкість</b>	<b>Експертиза (спеціальні знання)</b>	<b>Працівники зареєстровані в професійному реєстрі</b>	<b>1/3 працівників зареєстровані</b>
		<b>Відповідність вимогам безперервної освіти</b>	<b>95% працівників дотримуються вимог безперервної освіти</b>
	<b>Внутрішня мобільність</b>	<b>Внутрішня мобільність</b>	<b>у межах 10-20% персоналу змінюють об'єкт аудиту</b>
		<b>Приплив нових працівників</b>	<b>приплив на рівні 5%</b>
<b>Вмотивований персонал</b>	<b>Адекватні умови</b>	<b>Освітні години на працівника</b>	<b>принаймні 40 годин на працівника</b>
		<b>Витрати на освіту/навчання</b>	<b>принаймні 2% бюджету на персонал виділяється на навчання</b>
	<b>Задоволення від роботи</b>	<b>Відсоток лікарняних</b>	<b>максимум 4%</b>
		<b>Задоволення працівників</b>	<b>7 або вище</b>

1	2	3	4
<b>Адекватне внутрішнє управління і контроль</b>	<b>Ефективність</b>	<b>Продуктивність на аудитора</b>	<b>у середньому 70%</b>
		<b>Результати виконання бюджету</b>	<b>не більше ніж 0,5% (дефіцит або профіцит) наприкінці року</b>
	<b>Доброчесність</b>	<b>Порушення доброчесності</b>	<b>0</b>

Моніторинг за ключовими факторами успіху та KPI здійснює офіс відповідності через систему управління аудиту (СУА/Teammate). Звітування про стан виконання KPI здійснюється раз на рік і відображається у додатку до щорічного звіту. Це вся інформація, яку отримує вище керівництво (міністр і аудиторський комітет), і на підставі якої вони управляють діяльністю в сфері внутрішнього аудиту.

З прикладами підходів до формування системи KPI Централізованого державного агентства з внутрішнього аудиту (GIAA) Сполученого Королівства, Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства фінансів Австрії, Службою внутрішнього аудиту Європейської комісії можна ознайомитись в посібнику “Ключові показники ефективності для внутрішнього аудиту”, розробленому Практикуючим співтовариством з внутрішнього аудиту PEMPAL [6].

[6] з посібником можна ознайомитись на сайті PEMPAL за посиланням <https://www.pempal.org/ru/knowledge-product-list?page=1>



## Список використаної літератури

1. Посібник “Вимірювання ефективності та результативності внутрішнього аудиту. Рекомендоване керівництво”, Інститут внутрішніх аудиторів, 2021 рік, <https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/>
2. Посібник “Визначення, вимірювання та комунікація. Значення внутрішнього аудиту: кращі практики для професіоналів”// Інститут внутрішніх аудиторів, Далас, 2020 рік, [https://iiabelgium.org/wp-content/uploads/2020/09/2020-0635-FND-Measuring-Value-Report\\_FNL.pdf](https://iiabelgium.org/wp-content/uploads/2020/09/2020-0635-FND-Measuring-Value-Report_FNL.pdf)
3. Посібник “Керівництво PEMPAL з внутрішнього аудиту: демонстрація і вимірювання доданої цінності”, PEMPAL, 2019 рік, <https://www.pempal.org/ru/knowledge-product-list?page=1>
4. Посібник “Ключові показники ефективності для внутрішнього аудиту”, PEMPAL, 2020 рік, <https://www.pempal.org/ru/knowledge-product-list?page=1>
5. Посібник “Вимірювання ефективності функції внутрішнього аудиту. Практичні інструменти для внутрішніх аудиторів”, Інститут внутрішніх аудиторів, Нідерланди, 2016 рік
6. Практичні коментарі “Побудова функції внутрішнього аудиту в громадському секторі (державних установах)”, Інститут внутрішніх аудиторів, 2022 рік, <https://theiia.org.ua/2022/11/21/dostupno-ukrayinskoyu-praktychni-komentari-pobudova-funkcziyi-vnutrishnogo-audytu-v-gromadskomu-sektori-derzhavnyh-ustanovah/>
7. Порядок розроблення та моніторингу реалізації політик з використанням принципів управління, орієнтованого на результат, розроблений проектом міжнародної технічної допомоги SURGe за кошти Уряду Канади, Україна, 2023 рік

8. Посібник з управління аудитом, AuditBoard, 2023 рік,  
<https://www.auditboard.com/blog/audit-management-playbook/>
9. Аарон Райт “5 рис успішних аудиторських команд” AuditBoard,  
<https://www.auditboard.com/blog/5-traits-of-successful-audit-teams/#authors>
10. Бізнес-модель внутрішнього аудиту та її ключові показники ефективності, Інститут внутрішніх аудиторів, 2022 рік,  
[https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2022/07/internal-audit-business-model-key-performance-indicators\\_en-uk\\_fin.pdf](https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2022/07/internal-audit-business-model-key-performance-indicators_en-uk_fin.pdf)
11. Посібник “Ключові показники ефективності внутрішнього аудиту”, Світовий банк, 2018 рік,  
<https://cfrr.worldbank.org/publications/internal-audit-key-performance-indicators>
12. Каплан Р., Нортон Д. “Збалансована система показників — вимірювання, а потім підвищення ефективності”, Гарвардський огляд бізнесу, 1992 рік,  
<https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>
13. Гевін Лорі “Збалансована система показників і управління на основі результатів”, матеріали третьої щорічної конференції з вимірювання ефективності та управлінського контролю, Франція, 2005 рік  
<https://focusintl.com/RBM021-2GC-CP-BSCRBM-090216.pdf>