

GUID 1900

Керівництво з експертної оцінки



INTOSAI

Рекомендації INTOSAI видані Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI) у складі Системи професійних документів INTOSAI. Додаткову інформацію подано на сайті www.issai.org

Документ до IFPP – цей документ було розроблено до створення Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2016 році. Він може відрізнятися за формальною метою від останніх Керівних принципів INTOSAI з аудиту.



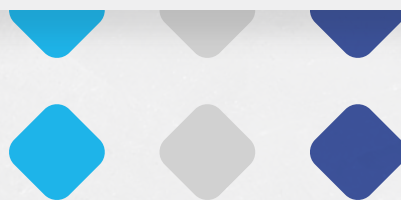
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Схвалено в 2010 році як ISSAI 5600 – Керівництво з експертної оцінки (з додатком)
- 2) Зміст переглянуто та перейменовано на Посібник з експертної оцінки в 2016 році
- 3) Зі створенням Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP), перейменовано як GUID 1900 – Керівництво з експертної оцінки, з редакційними змінами в 2019 році

GUID 1900 доступний усіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською.



ЗМІСТ

1. ВСТУП	4
2. ВИЗНАЧЕННЯ	7
3. СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ	9
4. ПАРТНЕРИ ТА РЕСУРСИ	16
5. МЕМОРАНДУМ ПРО ВЗАЄМОРОЗУМІННЯ	20
6. ПЛАНУВАННЯ	24
7. ПРОВЕДЕННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ	28
8. ЗВІТУВАННЯ	32
9. ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ	36
ДОДАТОК: СФЕРИ ТА ПИТАННЯ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ	38
ВСТУП	38
A. НЕЗАЛЕЖНІСТЬ	39
B. ПОВНОВАЖЕННЯ, СТРАТЕГІЯ ТА ВИДИ ДІЯЛЬНОСТІ	42
C. УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ	45
D. СПІЛКУВАННЯ ТА ВЗАЄМОДІЯ ІЗ ЗАІНТЕРЕСОВАНИМИ СТОРОНАМИ	49
E. ЕТИКА, ПРОЗОРИСТЬ, ПІДЗВІТНІСТЬ І ДОБРОЧЕСНЕ УПРАВЛІННЯ	51
F. СТАНДАРТИ АУДИТУ, МЕТОДОЛОГІЯ І КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ	53
G. АУДИТОРСЬКИЙ ПІДХІД	57

- 1) Мета *GUID 1900 «Керівництво з експертної оцінки»* INTOSAI¹ полягає в тому, щоб стати джерелом кращої практики та настановою для вищих органів аудиту (BOA) щодо планування, проведення та впровадження результатів експертної оцінки.
- 2) GUID 1900 є частиною Системи професійних документів INTOSAI (IFPP). IFPP також містить принципи (INTOSAI-P) і стандарти (ISSAIs).
- 3) Це керівництво було вперше прийнято XX Конгресом INTOSAI, що відбувся в Йоганнесбурзі у 2010 році. Керівництво планувалося з самого початку як динамічний документ, який слід періодично переглядати та оновлювати, щоб і надалі відображати останні розробки та приклади кращої практики у цій сфері.
- 4) Завдання щодо перегляду та оновлення GUID 1900 було дано Підкомітету з експертних оцінок, який є частиною Комітету з розвитку потенціалу INTOSAI. До складу підкомітету входять члени INTOSAI з Бангладеш (заступник голови підкомітету), Хорватії, Естонії, Європейської палати аудиторів, Німеччини, Угорщини, Індонезії, Марокко, Словаччини (голова підкомітету), Швеції та США.
- 5) Переглянуте керівництво ґрунтується на оригіналі стандарту ISSAI 5600, зокрема на початковій структурі принципів і прикладів кращої практики, які до нього включені. Водночас структура та зміст керівництва зазнали значних змін з урахуванням отриманих відгуків та пропозицій

1 Визначення термінів, які використовуються в керівництві, можна знайти в онлайн-госларії INTOSAI: <http://www.intosaiglossary.org.mx/>

від членів INTOSAI з моменту його прийняття у 2010 році.

- 6) Крім того, контрольний список експертної оцінки, включений як додаток до оригінального стандарту ISSAI 5600, був удосконалений і перейменований у Сфери та питання експертної оцінки (PRAQ). У новому додатку наведено оновлений перелік можливих сфер для експертної оцінки, питань, які можуть бути поставлені, а також відповідних стандартів і критеріїв.
- 7) Зважаючи на значні відмінності в повноваженнях, завданнях та діяльності BOA, GUID 1900 є лише посібником, тому може не охоплювати всіх ситуацій, видів та сфер експертної оцінки. Він спрямований на встановлення спільного розуміння мети та характеру експертних оцінок, зокрема принципів і підходів, яких можуть дотримуватися BOA, що оцінюються, і які має враховувати група експертів, що проводить експертну оцінку.
- 8) Крім того, GUID 1900 слід використовувати в поєднанні з іншими відповідними положеннями IFPP, зокрема ISSAI 100 *«Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»*, з відповідними посиланнями на конкретні положення, якщо вони використовуються як основа для експертної оцінки.
- 9) GUID 1900 також можна використовувати в поєднанні з Системою оцінки ефективності діяльності BOA (SAI PMF) двома різними способами:
 - GUID 1900 можна використовувати для підтримки процесу, якщо оцінка SAI PMF проводиться як експертна оцінка;
 - SAI PMF може слугувати джерелом інформації та/або забезпечити структуру питань, які висвітлюються в експертній оцінці.
- 10) Це керівництво містить допоміжні рекомендації щодо інших документів IFPP (зокрема, INTOSAI-P 12 – *«Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян»*, ISSAI 130 *«Кодекс етики»*, ISSAI 140 *«Управління якістю для BOA»*, ISSAI 100 *«Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* та продукту IDI *«Система оцінки ефективності діяльності BOA»* – SAI PMF) і не визначає жодних додаткових вимог щодо проведення аудитів.
- 11) Низку рекомендацій щодо експертної оцінки та іншої відповідної документації розміщено у бібліотеці документів на вебсайті Комітету з розвитку потенціалу INTOSAI

(CBC) (CBC) за адресою www.intosaicbc.org². До них належать угоди про експертну оцінку та звіти, надані ВОА, які можуть слугувати посиланням або прикладом кращої практики для інших. Підкомітет продовжує збирати додаткові матеріали для доповнення наявної документації та буде вдячний за будь-яку інформацію щодо нещодавно проведених або запланованих експертних оцінок³.

² Перейдіть на сторінку <http://www.intosaicbc.org/document-library/>.

³ Ці документи слід надіслати до Секретаріату CBC на адресу: secretariat@intosaicbc.org та голові підкомітету з експертної оцінки.

- 1) Термін «експертна оцінка» означає зовнішню та незалежну оцінку одного або кількох елементів структури організації та/або сфери діяльності ВОА, що проводиться групою професійних експертів з одного чи кількох ВОА¹.
- 2) Експертна оцінка — це не оцінювання всієї діяльності ВОА, а оцінка та поради, яку добровільно надають експерти, що проводять оцінку. Рішення пройти експертну оцінку² або брати участь в експертній оцінці іншого ВОА завжди є добровільним. Добровільний характер експертної оцінки також властивий усім контактам та обміну інформацією між ВОА та групою експертів, що здійснює експертну оцінку, під час проведення такої оцінки.
- 3) ВОА, що оцінюється, не зобов'язаний дотримуватися висновків та рекомендацій групи експертів, що проводять експертну оцінку, та може прийняти рішення, якщо це доцільно та необхідно, як використовувати результати оцінювання. Той факт, що експертна оцінка здійснюється зовнішніми незалежними професійними експертами, забезпечує істотний додатковий рівень впевненості та довіри до процесу.
- 4) Мета експертних оцінок і сфери, в яких вони проводяться, можуть і будуть змінюватися залежно від правового, професійного та організаційного контексту ВОА, що оцінюється, та обставин, у яких він провадить свою діяльність. Конкретні цілі та обсяг кожної експертної оцінки визначаються на основі потреб і побажань ВОА, що оцінюється. Це також означає, що цілі будь-яких наступних експертних оцінок ВОА можуть змінюватися з огляду на зміну й розвиток стратегічних пріоритетів та організаційних вимог.

1 В окремих випадках ВОА, що оцінюється, може також розглянути можливість залучення експертів з установ, що не входять до складу ВОА.

2 Це правило ґрунтується на *INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність ВОА»*. Проте деякі ВОА мають юридичне або інше зобов'язання проходити експертну оцінку, наприклад ВОА США чи ВОА Індонезії.

- 5) Існує широкий вибір сфер діяльності або організації ВОА, які можна відібрати для експертної оцінки. Вони можуть відрізнятися за спрямованістю та масштабом і варіюватися від оцінки одного або кількох процесів аудиту до аналізу конкретних організаційних заходів, функцій або видів діяльності. Експертна оцінка, як правило, не передбачає оцінювання якості окремих аудитів або надання впевненості щодо їх висновків і рекомендацій.
- 6) Для кожної експертної оцінки ВОА, що оцінюється, узгоджує з ВОА-учасниками технічні завдання, сфери охоплення та підхід, який буде застосовуватися до експертної оцінки. Ця домовленість має бути задокументована письмово до початку проведення дослідження. Угода зазвичай оформляється меморандумом про взаєморозуміння (див. розділ 5).

- 1) Участь в експертній оцінці передбачає значні витрати часу, зусиль і ресурсів як для ВОА, що оцінюється, так і для ВОА, які надають членів групи експертів, що проводить експертну оцінку. Будь-яка експертна оцінка повинна свідчити про ефективність використання цих ресурсів.
- 2) Щоб інвестиції забезпечили гідні результати, ВОА, які планують експертну оцінку, варто мати чітке розуміння:
 - мети запропонованої експертної оцінки, включаючи очікувані результати та переваги;
 - фокусу і обсягу експертної оцінки з урахуванням ресурсів і обмежень; та
 - стандартів і критеріїв, які необхідно застосовувати.

» **МЕТА**

- 3) Бажано, щоб ВОА, який розглядає можливість проведення експертної оцінки, спочатку здійснив попередню оцінку мети, зважив ризики й переваги, очікувані від такої ініціативи. Це має допомогти ВОА визначити основні напрямки, обсяг і підхід до експертної оцінки. Це також може допомогти врахувати рівень підготовки і вид експертних знань, необхідних для групи експертів, що проводить експертну оцінку.
- 4) З огляду на значну свободу у виборі характеру та типу експертної оцінки та широкий діапазон доступних можливостей,

ВОА необхідно ретельно розглянути причини для проходження експертної оцінки. ВОА має проаналізувати, як ця ініціатива впишеться в його загальну стратегію та очікування заінтересованих сторін. Експертна оцінка може, наприклад, бути частиною звичайного процесу перевірки або початком впровадження нової практики чи системи. Це також може бути відповіддю на питання, порушені заінтересованими сторонами. Якою б не була причина, вирішуючи, чи проводити експертну оцінку, ВОА має ретельно розглянути різні варіанти, доступні для задоволення своїх потреб і досягнення бажаного результату.

5) Наприклад, ВОА може намагатися використати експертну оцінку для того, щоб:

- отримати впевненість у тому, наскільки вона дотримується міжнародних та національних стандартів аудиту;
- отримати обґрунтовану думку щодо концепції та/або функціонування одного чи кількох аспектів своїх практик та систем;
- допомогти прийняти обґрунтовані рішення щодо підвищення або покращення ефективності та результативності сфер своєї діяльності;
- отримати ідеї щодо посилення конкретних підходів, методологій та інструментів аудиту;
- визначити шляхи підвищення продуктивності та якості своєї роботи;
- порівняти внутрішні практики з найкращими міжнародними практиками;
- далі розвивати сфери своєї діяльності; та/або
- підтвердити або підвищити довіру заінтересованих сторін шляхом незалежного оцінювання організації та діяльності.

6) Іноді можуть виникати труднощі з узгодженням цілей і очікувань ВОА, що оцінюється, і членів групи експертів, що проводить експертну оцінку. Тому важливо, щоб будь-які значні розбіжності та помилкові уявлення щодо очікуваних результатів обговорювалися та вирішувалися на ранніх стадіях процесу. Наприклад, ВОА, що оцінюється, може вважати і бути впевненим у тому, що його методи добре розроблені та відповідають стандартам. Тому він може не сприйняти протилежні думки та зауваження, особливо якщо звіт про експертну оцінку має бути опублікований.

- 7) BOA може вирішити включити «аналіз прогалин» як елемент експертної оцінки, щоб визначити слабкість або брак елементів та наголосити на можливостях для подальшого вдосконалення своєї організації та практики аудиту. Результати експертної оцінки можуть бути використані як основа для розробки комплексного стратегічного плану розвитку та визначення пріоритетів.
- 8) Експертна оцінка дозволяє проаналізувати може оцінити діяльність BOA і, таким чином, надати рекомендації щодо її подальшого вдосконалення. Експертні оцінки сприяють поширенню кращої практики державного зовнішнього аудиту як для безпосередньо залучених BOA, так і для ширшої спільноти BOA.
- 9) На цьому етапі BOA може отримати вигоду від предметного розуміння принципів, вимог і викликів, пов'язаних із проходженням експертної оцінки. Це може включати консультації з BOA, які пройшли цей процес або брали участь у проведенні експертної оцінки. Крім того, документація щодо експертних оцінок, доступна на вебсайті СВС, містить корисний довідковий матеріал.
- 10) BOA також має провести достатнє внутрішнє обговорення та досягти згоди щодо мети та очікуваних переваг запропонованої експертної оцінки. Рекомендується зробити це до початку більш детального планування, такого як прийняття рішення щодо конкретного обсягу експертної оцінки, визначення партнерських BOA, часу проведення експертної оцінки та формату звітності.
- 11) Паралельно BOA слід розглянути та врахувати внутрішні та зовнішні очікування щодо запропонованої експертної оцінки. Це передбачає своєчасне та належне інформування про мету та додану цінність, яку можна отримати від ініціативи, з урахуванням потреб внутрішньої та зовнішньої аудиторій.
- 12) Насамкінець варто зауважити, що метою є можливість зробити обґрунтований вибір щодо виду та рівня охоплення необхідної експертної оцінки. Початкові етапи концептуалізації та визначення експертної оцінки повинні сприяти максимальному розкриттю її потенціалу як важливого рушія та стимулу для організаційного, професійного розвитку та вдосконалення.

» **ФОКУС І ОБСЯГ**

- 13) Для того, щоб експертна оцінка була максимально корисною, рішення щодо її предметної спрямованості та обсягів мають прийматися з урахуванням причин, які спонукали до перевірки, та очікуваних переваг.
- 14) Крім того, ВОА повинен враховувати ресурси, які він має для фінансування та забезпечення проведення експертної оцінки, а також те, як їх можна найефективніше використати. Наприклад, вузьке визначення обсягу охоплення експертної оцінки ймовірно зумовить підготовку дуже детальних і конкретних зауважень і рекомендацій від групи експертів, що її проводять. З іншого боку, оцінки з широкою сферою охоплення можуть тривати довше та потребувати більше ресурсів, але дадуть змогу сформулювати результати спостереження та розроблення рекомендацій вищого рівня, які стосуються сфери оцінювання загальних стратегічних питань та впливів.
- 15) Це вимагає, щоб ВОА чітко визначив, що саме він планує перевіряти, а також межі оцінки. Потенційними сферами або темами для експертної оцінки можуть бути¹:
 - стратегія та програмування;
 - операції та/або внутрішні правила, методології, посібники та процеси щодо застосування міжнародних та національних стандартів аудиту;
 - підхід і система контролю якості, проектування та впровадження процесів забезпечення якості;
 - методи та підходи до звітування;
 - відносини із заінтересованими сторонами;
 - управління людськими ресурсами;
 - комунікаційна та медійна діяльність; і
 - управління адміністративно-допоміжними функціями.
- 16) Під час визначення обсягу запланованої експертної оцінки ВОА також має брати до уваги основні елементи, які регулюють його повноваження та діяльність (наприклад, національні

¹ Щоб отримати додаткову інформацію про те, на чому ВОА може зосередитись і охопити експертною оцінкою, одним із варіантів є ознайомлення з документом PRAQ (Додаток), де представлено ряд сфер і питань, які можуть бути порушені під час експертної оцінки. Інший варіант – використати вебсайт CBC, який містить широкий спектр практичних документів, які стали доступними завдяки багатьом ВОА.

закони та стандарти, національні вимоги до бухгалтерського обліку та нормативно-правові акти державного сектору, внутрішні політики та правила, міжнародні стандарти). Ці питання також має розглянути група експертів, що проводить експертну оцінку, коли визначає підхід до експертної оцінки, питання та критерії.

- 17) Підсумовуючи, ВОА повинен переконатися, що спрямованість і обсяг експертної оцінки будуть корисними та ефективними. Докладніше про стандарти та критерії див. у додатку (PRAQ).

» ЕКСПЕРТНА ОЦІНКА ТА САМООЦІНКА

- 18) З огляду на характер процесу експертної оцінки та ймовірне оприлюднення її висновків, ВОА може розглянути питання про самооцінку, що передуює експертній оцінці, і розпочати заходи щодо виправлення ситуації ще до проведення оцінки. Існують різні інструменти самооцінки (див. таблицю). Самооцінка також може бути корисним засобом, який допоможе ВОА визначити фокус запропонованої експертної оцінки. Тоді експертна оцінка може включати оцінку належності коригувальних дій, які вживаються після самооцінки.
- 19) ВОА також може посилатися на результати нещодавно завершених внутрішніх оцінок, інспекцій та контрольних заходів, які він вжив для моніторингу прогресу та виконання завдань або з метою контролю якості. Результати цих оцінок можуть стати додатковими вхідними даними під час визначення фокуса та обсягу експертної оцінки.

Приклади інструментів, які можна використовувати для самооцінки та як основу для експертних оцінок ВОА

Посібник СВС – Розвиток потенціалу вищих органів аудиту

Посібник (розроблений попереднім Підкомітетом СВС 1) містить інформацію як про специфічні для ВОА, так і про більш загальні моделі оцінювання. Він також охоплює питання про те, як отримати максимальну віддачу від зовнішнього оцінювання та які ключові міркування необхідно брати до уваги під час оцінки потенціалу. Перейдіть за покликанням: www.intosaicbc.org.

Система оцінки ефективності діяльності BOA – SAI PMF)

SAI PMF (розроблений робочою групою INTOSAI з цінності та переваг BOA) забезпечує основу для цілісної оцінки ефективності BOA у порівнянні з усталеною кращою практикою INTOSAI:

- Система професійних документів INTOSAI;

- Інші керівні матеріали INTOSAI.

SAI PMF поєднує об'єктивне вимірювання і якісні методи оцінювання. Його метою є оцінювання ефективності BOA у сферах аудиту, організаційних процесів і допоміжних послуг, незалежності та нормативно-правової бази, а також цінності та переваг BOA для суспільства. SAI PMF може проводитися як самооцінка, експертна оцінка або зовнішня оцінка. Перейдіть за покликанням: www.idi.no.

ІТ-самооцінка (ITSA)

Інструмент самооцінки ІТ (розроблений Робочою групою ІТ EUROSAI) має на

- сприяти роботі BOA шляхом забезпечення якості та ефективності роботи власного інформаційно-технологічного (ІТ) середовища BOA та підвищення обізнаності з питань управління ІТ;

- розвивати спроможність BOA досягати своїх стратегічних цілей шляхом використання ІТ (наприклад, стосовно внутрішнього управління, за допомогою більш ефективних аудитів та розвитку навичок персоналу).

Перейдіть за покликанням: www.eurosai-it.org.

Самооцінка ІТ-аудиту (ITASA)

ITASA (також розроблена робочою групою інформаційних технологій EUROSAI) оцінює поточний та майбутній рівень зрілості функції ІТ-аудиту у формі семінару. ITASA не є оцінкою ефективності, хоча вона забезпечує ефективну оцінку поточного та бажаного статус-кво ІТ-аудиту, як це сприймають учасники. Перейдіть за покликанням: www.eurosai-it.org.

ISSAI Інструмент оцінки відповідності вимогам ISSAI (iCAT)

iCAT (розроблений IDI) – це інструмент, який дає BOA можливість порівняти свою поточну аудиторську практику з вимогами ISSAI, щоб визначити свої потреби щодо впровадження ISSAI. Перейдіть за покликанням: www.idi.no.

Опитування щодо розвитку інституційної спроможності

Опитування (розроблене AFROSAI-E) використовується для полегшення самооцінки щодо розвитку інституційної спроможності. Його межі охоплюють п'ять сфер інституційного розвитку: (1) незалежність і нормативно-правова база; (2) організація та управління; (3) людські ресурси; (4) стандарти та методологія аудиту; та (5) комунікація та управління заінтересованими сторонами.

Перейдіть за покликанням: www.afrosai-e.org.za.

Модель можливостей Тихоокеанської асоціації вищих органів аудиту (PASAI).

Модель можливостей PASAI зосереджена на високо пріоритетних діях із покращення, які, ймовірно, матимуть найбільший позитивний вплив. Вона має шість рівнів і передбачає розгляд допоміжних атрибутів для кожного рівня. Кожен попередній рівень є «фундаментальним шаром», на якому можуть ґрунтуватися зусилля щодо змін. Таким чином, удосконалення відбувається поетапно, а зміни є поступовими. Перейдіть за покликанням: www.pasai.org.

IntoSAINT

IntoSAINT (розроблений BOA Нідерландів) — це інструмент самооцінки, який аналізує ризики доброчесності BOA і зрілість систем управління доброчесністю. Це дає користувачеві можливість розробити індивідуальну політику доброчесності та одночасно підвищити обізнаність працівників щодо доброчесності. Перейдіть за покликанням: www.intosaicbc.org/intosaint/.

» ПАРТНЕРИ

- 1) Успіх експертної оцінки значною мірою залежить від знань і досвіду групи експертів, що проводить експертну оцінку. Як правило, члени групи експертів, що проводить експертну оцінку делегуються одним або декількома ВОА, але всі працюють у складі команди на індивідуальній основі. Таким чином, експертна оцінка не накладає жодних зобов'язань на ВОА, що проводить оцінювання, і також не затверджується ним офіційно, як, наприклад, аудиторський звіт.
- 2) Вибір ВОА партнерів з експертної оцінки та членів групи експертів, що проводить експертну оцінку, значною мірою залежить від цілей, обсягу та очікуваних результатів оцінювання ВОА, що перевіряється, та інших обставин. Досвід показує, що ВОА, який планує пройти експертну оцінку, варто почати розгляд питання про визначення потенційних партнерських ВОА якомога раніше, навіть за два роки до запланованої експертної оцінки. Це особливо важливо для провідного експерта з оцінки (якщо його обирає ВОА, що оцінюється), який може допомогти у визначенні інших партнерських ВОА.
- 3) Експертна оцінка може бути корисною як для ВОА, що оцінюється, так і для ВОА, що проводять оцінювання. Наприклад, кращі практики та інші напрацювання, отримані під час експертної оцінки, можуть заохотити ВОА, що проводять оцінювання, до повторної оцінки і вдосконалення власної практики та діяльності.

» ВАЖЛИВІ КРИТЕРІЇ ПРИ ВИБОРІ ПАРТНЕРІВ

- 4) Експертні оцінки можуть здійснюватися персоналом одного або кількох ВОА. Оцінку з участю одного ВОА можна завершити швидше, оскільки не потрібна координація між ВОА, що проводять оцінювання. З іншого боку, наявність групи експертів з широким складом може принести особливу користь завдяки різним точкам зору та навичкам, які об'єднуються для проведення експертної оцінки. Така широка група експертів сприяє більш оптимальному розподілу ресурсів між партнерами ВОА.
- 5) Перш ніж запрошувати потенційних партнерів надати експертів з оцінки, ВОА, що оцінюється, може визначити низку критеріїв, зокрема:
 - відповідні знання та досвід у сферах, що підлягають експертній оцінці;
 - попередній досвід роботи з експертними оцінками;
 - будь-які фактори, які можуть вплинути на уявну або фактичну незалежність ВОА, що проводить оцінювання, та окремих членів команди, або ситуації конфлікту інтересів (наприклад, потенційний ВОА, що проводить оцінювання, був донором або консультантом ВОА, що оцінювався);
 - бажана професійна підготовка окремих експертів з оцінки, особливо коли потрібна спеціалізація;
 - достатні ресурси (як кількісні, так і якісні) для проведення запропонованої експертної оцінки;
 - комунікативні та мовні навички, оскільки вони мають практичне значення для співбесід та потреб перекладу;
 - організаційна структура. Перевагою може бути експертна оцінка ВОА із подібною структурою (колегіальна, судова або модель генерального аудитора), однак додану цінність також може забезпечити оцінювання з боку ВОА, які мають іншу точку зору; та
 - географічна відстань. Культурна відмінність може бути перевагою, але географічна відстань також може призвести до збільшення витрат і організаційних ускладнень (різні часові пояси).

Загалом група експертів, що проводить експертну оцінку, повинна забезпечити відповідний баланс і поєднання культури та досвіду, достатніх для ефективної та результативної експертної оцінки.

- 6) Слід уникати взаємних експертних оцінок – коли два ВОА по черзі перевіряють практику один одного – оскільки це може впливати на об'єктивність і незалежність відповідних груп оцінювання і результати.
- 7) Після того, як ВОА визначив потенційних партнерів, кращою практикою для ВОА, який оцінюється, є встановлення неофіційних контактів із кожним і надання загальних даних про обсяг, графік, витрати та довідкової інформації про себе (наприклад, свій мандат (повноваження та завдання), організаційну структуру та будь-який опублікований річний звіт про діяльність), щоб з'ясувати, чи буде ймовірно прийняте офіційне запрошення. Неформальний характер цих перших контактів надає можливість зв'язатися з іншими потенційними партнерами у разі отримання негативних відповідей.
- 8) Якщо оцінювання проводить більше ніж один ВОА, слід призначити провідного експерта з оцінки для керівництва та координування процесу. Головний ВОА зазвичай має більше ресурсів з огляду на додатковий обсяг роботи. Головний експерт з оцінки може бути визначений ВОА, що оцінюється, або за спільною згодою між учасниками групи експертів, що проводить експертну оцінку. Головного експерта з оцінки слід включити до меморандуму про взаєморозуміння (див. розділ 5).

» РЕСУРСИ

- 9) Експертна оцінка часто вимагає значних людських та фінансових ресурсів як для ВОА, що оцінюється, так і для ВОА-партнерів, які беруть участь у оцінці. Усі питання, пов'язані з людськими ресурсами, слід ретельно спланувати, щоб забезпечити ефективність процесу.

Завчасно плануйте людські ресурси

- 10) Кількість, функції та профілі експертів з оцінки, яких надаватимуть партнерські ВОА, слід визначити якомога раніше. Відбираючи членів групи експертів, що проводить експертну оцінку, партнерські ВОА повинні переконатися, що група володіє необхідними навичками, такими як спеціальний технічний досвід і знання мов.

- 11) Формуючи групу експертів, що проводитиме експертну оцінку, та плануючи час візитів, важливо враховувати як доступність членів групи, так і співробітників та керівництва ВОА, що оцінюватиметься. При складанні графіка експертної оцінки слід завчасно узгодити та скоординувати можливості сторін щодо участі.
- 12) Рекомендується, щоб ВОА, який оцінюється, створив внутрішню групу для координації процесу експертної оцінки, забезпечення контактів і підтримки для кожного члена групи експертів, що проводить експертну оцінку. Це може включати, наприклад, отримання документів, організацію внутрішніх зустрічей і зустрічей із заінтересованими сторонами, надання адміністративної та організаційної допомоги. Внутрішня група має бути тісно пов'язана з вищим керівництвом ВОА, що оцінюється.

Визначте, хто має нести витрати

- 13) Повні витрати на експертну оцінку можуть бути значними, якщо включено всі елементи (наприклад, переклад, проїзд та проживання). ВОА, що оцінюються, та ВОА-партнери повинні якомога раніше ухвалити рішення щодо фінансування експертної оцінки та розподілу витрат.
- 14) Існують різні варіанти розподілу витрат:
 - кожен із залучених ВОА несе власні витрати;
 - ВОА, що оцінюється, фінансує прямі додаткові витрати групи експертів (як-от проїзд і добові), а також інші витрати, пов'язані з оцінкою (наприклад, переклади);
 - експертну оцінку також можуть підтримувати та фінансувати донори або міжнародні організації відповідно до принципів незалежності INTOSAI.
- 15) Вирішуючи питання щодо витрат, усі сторони повинні залучати свої підрозділи з питань бухгалтерського обліку та питань відряджень для забезпечення дотримання внутрішніх правил і положень.

- 1) Експертна оцінка – це добровільний проект, заснований на взаємній довірі. Меморандум про взаєморозуміння (МПВ) — це угода між ВОА, що оцінюється, та ВОА-партнерами, які беруть участь в експертній оцінці. Він регулює права, обов’язки та зобов’язання учасників та визначає основні елементи експертної оцінки (наприклад, обсяг, підхід, терміни та результати).
- 2) МПВ має бути настільки деталізованим, наскільки це необхідно, і якомога стислішим. Він не повинен являти собою детальний план експертної оцінки (див. розділ 6).
- 3) МПВ має бути узгоджений усіма партнерами перед початком експертної оцінки та, як правило, підписується керівником ВОА, що оцінюється, та керівником ВОА, який виконує роль головного експерта з оцінки. Крім того, всі партнери мають право підпису.
- 4) Наведені нижче заголовки вказують на питання, які можуть бути висвітлені в МПВ щодо експертної оцінки. Вони є орієнтовними і можуть бути більш вичерпними або менш детальними, залежно від обставин.

» **ЧОМУ – КОНТЕКСТ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ ТА ЇЇ ОЧІКУВАНІ ПЕРЕВАГИ**

- Які причини проведення експертної оцінки?
- Яку роль відіграє експертна оцінка в загальній стратегії ВОА, що оцінюється?
- Чи пов’язана експертна оцінка з іншою ініціативою?
- Чи була експертна оцінка замовлена заінтересованою стороною?
- Які очікувані переваги експертної оцінки?

» **ЩО – МЕТА, ФОКУС, ОБСЯГ, СТАНДАРТИ ТА КРИТЕРІЇ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ**

- Що має бути оцінене?
- Чи існують певні обмеження щодо обсягу?
- Які питання і підпитання ставляться під час експертної оцінки?
- Можливий зв'язок із самооцінкою організації, що оцінюється.
- Який стандарт і критерії будуть застосовані?
- Чи існують обмеження доступу до інформації, отриманої за результатами експертної оцінки?

» **КОЛИ – РОЗКЛАД**

- Коли розпочнеться експертна оцінка?
- Які основні етапи передбачаються?
- Коли потрібно надати проєкт та остаточний звіт про експертну оцінку?

» **ХТО – ПИТАННЯ ЛЮДСЬКИХ РЕСУРСІВ**

- Які ВОА забезпечуватимуть членів групи експертів, що проводять експертну оцінку?
- Який ВОА визначений головним в експертній оцінці?
- Які конкретні навички та досвід потрібні для групи експертів, що проводить експертну оцінку?
- Чи потрібні сторонні експерти?

» **ЯК – РОЛІ ТА ОБОВ'ЯЗКИ**

- Які ролі та обов'язки ВОА, що оцінюється, та групи експертів, що проводить експертну оцінку?
- Які правила конфіденційності застосовуються?
- Які конкретні (юридичні) вимоги ВОА, що оцінюється, та ВОА, що проводять оцінку, мають бути доведені до відома всіх партнерів?

- Які правила та вимоги щодо доступу, поводження та архівування до перевіреної документації?
- Чи існують умови, які обмежують права групи експертів, що проводить експертну оцінку, на доступ до конкретної інформації?
- Яку підтримку ВОА, що оцінюється, може надати групі експертів, що проводить експертну оцінку, наприклад, для контакту із зовнішніми заінтересованими сторонами?
- Як і з якою періодичністю група експертів, що проводить експертну оцінку (головний експерт з оцінки), інформуватиме ВОА, що оцінюється, про хід експертної оцінки?

» СКІЛЬКИ – ФІНАНСОВІ ВИТРАТИ

- Скільки днів кожен член групи експертів, що проводить експертну оцінку, повинен присвятити експертній оцінці?
- Хто оплатить витрати на проїзд, проживання та інші додаткові витрати?
- Чи встановлена межа вартості проїзду або максимальна кількість днів відрядження, яких слід дотримуватися?
- Який порядок відшкодування витрат, понесених під час оцінювання?
- Які інші витрати передбачаються (наприклад, переклад) і хто їх оплачуватиме?

» РЕЗУЛЬТАТ – ЗВІТ ПРО ЕКСПЕРТНУ ОЦІНКУ

- Якою мовою буде написаний звіт і чи буде він перекладений іншими мовами?
- Якою буде процедура оформлення?
- Які заходи передбачені для забезпечення того, щоб будь-який необхідний переклад остаточного звіту був високоякісним: чітким, читабельним і точним?
- Чи передбачено, що у разі виникнення розбіжностей між оригіналом та перекладеною версією остаточного звіту перевагу має текст оригіналу?
- Чи буде оприлюднений остаточний звіт (або його частина)? Якщо так, то яким чином?

- Чи будуть рекомендації розташовані за пріоритетністю та за термінами виконання?
- 5) Після підписання МПВ та початку експертної оцінки можуть змінитися певні припущення або виникнуть зовнішні події, які вплинуть на оцінку. Таким чином, партнери з експертної оцінки повинні передбачити можливість перегляду МПВ під час процесу, особливо коли це може торкнутися його ключових елементів. Якщо всі партнери визнають необхідність перегляду, модифікований МПВ слід розробити та прийняти так само, як і оригінальний документ.

- 1) Після підписання МПВ доцільно, щоб група експертів, що проводить експертну оцінку, підготувала на основі укладеної угоди детальний план із зазначенням підходу та кроків, яких слід дотримуватися під час проведення експертної оцінки. План повинен включати:
 - ключові рішення та основні припущення;
 - передбачуваний графік заходів та завдань, які необхідно виконати;
 - час візиту / візитів до ВОА, що оцінюється, та дати ключових зустрічей (наприклад, на початку та в кінці проведення дослідження та для затвердження звіту);
 - етапи, які необхідно виконати;
 - людські та фінансові ресурси, необхідні для кожної дії;
 - результати, очікувані на кожному етапі; а також
 - можливі критичні ризики та заходи щодо їх мінімізації;
 - критерії, за якими буде оцінюватися ВОА, що підлягає оцінюванню; та
 - будь-які подальші дії щодо результатів попередніх експертних оцінок, якщо це можливо.

Рівень деталізації плану залежатиме від складності завдання та потреб ВОА, що оцінюється, і групи експертів, що проводять експертну оцінку.

- 2) Під час планування експертної оцінки можуть бути використані відповідні інструменти і методи планування для визначення послідовності завдань, призначення роботи та керування командою (наприклад, діаграма Ганта). Кращі практики передбачають ідентифікацію та побудову ключового етапу

запланованого завдання (наприклад, із зазначенням найбільш ранніх дат початку, очікуваної тривалості та інших пов'язаних завдань) та врахування можливих затримок або резерву часу у виконанні експертної оцінки. Також можна сформулювати цілі за принципом SMART¹ для полегшення загального моніторингу та відстеження прогресу вищим керівництвом. Бюджет має бути підготовлений і дотриманий таким чином, щоб гарантувати, що рівень витрат та інших ресурсів залишається в запланованих або очікуваних межах.

- 3) План має бути завершений, узгоджений з усіма членами групи експертів, що проводить експертну оцінку, і переданий ВОА, що оцінюється, для ознайомлення та обговорення задовго до початку проведення дослідження. Документ також слід постійно оновлювати, щоб забезпечити ефективне та результативне управління проєктом і моніторинг його виконання. План також може сприяти спілкуванню між ВОА та групою експертів, що проводить експертну оцінку, забезпечуючи основу для координації та управління діяльністю та змінами.
- 4) Як і будь-який інший план, підготовлений ВОА перед початком аудиту або запуском проєкту, план експертної оцінки має бути спрямований на вирішення таких питань щодо організації, виконання та управління завданням: **ЩО? КОЛИ? ХТО? ЯК? та СКІЛЬКИ?** Він має надати додаткову інформацію щодо позицій, викладених в МПВ (див. розділ 5). Деякі з основних проблем, що лежать в основі кожного з цих питань, досліджуються нижче:

ЩО – має на увазі ретельне визначення всіх сфер, які необхідно охопити, і детальний опис запланованих завдань і заходів, які потрібно виконати. Це залежить, зокрема, від того, як група експертів, що проводить експертну оцінку, планує виконувати свою роботу та які ресурси доступні для оцінювання. Готуючись до проведення експертної оцінки, група експертів повинна отримати достатнє розуміння природи, повноважень і цілей ВОА, що оцінюється, щоб повністю оцінити контекст, у якому функціонує ВОА, і те, як він працює. Щоб досягти цього, група експертів, що здійснює експертну оцінку, може розглянути можливість проведення дослідження.

КОЛИ – означає окреслення часових меж для кожного етапу експертної оцінки, забезпечуючи при цьому, щоб всі заплановані завдання враховані та правильно розподілені за часом, а також що

1 S.M.A.R.T. S – аббревіатура від Specific, Measurable, Assignable / Agreed, Realistic, Timebound (конкретний, вимірюваний, призначений / погоджений, реалістичний, обмежений у часі). Джерело: Доран, Джордж Т. «Є розумний спосіб написати цілі та завдання керівництва» Огляд менеджменту. Стор.35 і 36 (листопад 1981)

необхідні особи будуть залучені. Усі дати проведення основних етапів до завершення експертної оцінки мають бути узгоджені та задокументовані. Група експертів, що проводить експертну оцінку, повинна контролювати ці часові межі та гарантувати, що вся запланована робота може бути завершена до встановлених термінів. Має бути виділено достатньо часу для збору необхідної супровідної документації, а також для складання та оформлення підсумкового звіту.

ХТО – вимагає формування списку осіб, які будуть залучені на різних етапах експертної оцінки, та визначення їхніх обов’язків. Членів групи експертів, що проводить експертну оцінку, слід ретельно відбирати та належним чином готувати до виконання завдань (що і як). Одному з членів групи експертів, що проводить експертну оцінку, найімовірніше з ВОА, який виконує функції головного експерта з оцінки, слід доручити координацію дій з ВОА, що оцінюється. Співробітники цього ВОА також мають бути належним чином проінформовані про експертну оцінку та заходи, вжиті для проведення дослідження, особливо якщо від них очікується взаємодія з групою експертів, що проводить експертну оцінку (коли і хто). Те саме стосується зовнішніх заінтересованих сторін, з якими можна провести інтерв’ю в межах експертної оцінки.

ЯК – методи, обрані групою експертів, що проводить експертну оцінку. Зазвичай це може бути поєднання кабінетних оглядів, інтерв’ю, фокус-груп, спостереження, опитування та анкетування. Вибір методу залежатиме від того, що має бути досліджене в межах експертної оцінки, чого очікують від процесу виконання, коли передбачається завершення завдання, які ресурси виділено на експертну оцінку, хто проводитиме експертну оцінку, хто братиме участь від ВОА, що оцінюється, та його заінтересованих сторін, а також від способу роботи та структури цього ВОА.

СКІЛЬКИ – стосується орієнтовної загальної вартості оцінювання та того, як і ким буде фінансуватися кожна участь і завдання. Принципи мають бути викладені в МПВ, а витрати належним чином передбачені у відповідних бюджетах залучених ВОА.

5) Крім того, під час розгляду наведених вище питань обидві сторони (тобто група експертів, що проводить експертну оцінку, та ВОА, що оцінюється) повинні ретельно оцінити, чи існує:

- будь-що, що суттєво заважає або навіть перешкоджає досягненню цілей експертної оцінки, наприклад: обмеження права доступу до інформації, необхідної для проведення експертної оцінки; недоступність

- ключового персоналу ВОА, що оцінюється, та членів групи експертів, що проводить експертну оцінку, під час критичних дат проведення дослідження; брак певних навичок чи досвіду, необхідних для експертної оцінки;
- будь-яка потреба у формуванні планів на випадок непередбачених ситуацій, особливо щодо ризиків, які група експертів, що проводить експертну оцінку, вважає найбільш імовірними та які можуть мати вирішальний вплив на процес експертної оцінки.
- 6) Під час планування слід приділити увагу підготовці форми звіту про експертну оцінку. Рекомендується, щоб група експертів, що проводить експертну оцінку, вже на ранній стадії сформувала структуру звіту та основний зміст, а також здійснювала посилання на заплановані завдання та питання експертної оцінки. Це допоможе забезпечити належне висвітлення всіх ключових аспектів оцінювання під час проведення дослідження, а також полегшить детальне складання звіту про експертне оцінювання після завершення цього етапу.
- 7) Планування експертної оцінки в кінцевому підсумку має слугувати дієвим засобом для забезпечення того, щоб експертне оцінювання було зосереджене на основних питаннях, проєкт належним чином визначений та забезпечений ресурсами, процес завершений вчасно та в межах бюджету, а підсумковий звіт був об'єктивним, повним, зрозумілим, переконливим, актуальним і точним.

- 1) Етап проведення дослідження в процесі експертної оцінки передбачає збір суттєвих доказів для підтвердження всіх зауважень експертної оцінки, а також аналіз результатів. Проведення дослідження має відбуватися згідно з планом, розробленим групою експертів, що проводить експертну оцінку, та погодженим з БОА, що оцінюється. Він також має відображати будь-які коригування, внесені до плану під час експертного оцінювання, наприклад, через зміни обсягу або проблеми зі збором підтвердних доказів.
- 2) Перед початком проведення дослідження слід також звернути увагу на те, чи окремі члени групи чітко розуміють свої обов'язки та відведені ролі. Це особливо важливо з огляду на іноді специфічний і складний характер експертних оцінок. Оскільки, група експертів, що проводить експертну оцінку, навряд чи працювали разом раніше, важливо переконатися, що кожне завдання правильно визначене та належним чином розподілене¹.
- 3) Крім того, враховуючи, що цілі експертної оцінки принципово відрізняються від цілей аудиту (див. розділ 2), важливо переконатися, що всі члени групи діють належним чином і не сприймають завдання як аудит або не розглядають БОА як об'єкт аудиту. Наприклад, зазвичай немає необхідності під час експертного оцінювання підтверджувати докази тестуванням по суті (як це вимагається для аудиту), якщо тільки це не узгоджено в межах підходу.

1 Матрична діаграма RACI, яка зазвичай використовується в проєктах або завданнях для опису участі різних ролей у виконанні завдань або результатів, може бути особливо корисною для роз'яснення ролей і обов'язків і сприяння командній роботі для завдання експертної оцінки. У ній відображається матриця тих, хто несе відповідальність за виконання роботи для досягнення мети; тих, хто в кінцевому рахунку відповідає за правильне та ретельне виконання результату або завдання; тих, з ким необхідно проконсультуватися і з ким існує двостороння комунікація; і, нарешті, тих, кого потрібно інформувати та тримати в курсі прогресу у формі одностороннього спілкування.

- 4) Для розуміння процесів часто достатньо пройти наскрізні тести, а не детальні тести заходів контролю. Інформацію, зібрану під час інтерв'ю, не обов'язково потрібно офіційно підтверджувати, хоча краща практика – документувати інформацію та завіряти підписом як опитуваного, так і інтерв'юера. Це особливо важливо, коли таке інтерв'ю є єдиним джерелом доказів і використовуватиметься як основа для зауважень у підсумковому звіті.
- 5) Якщо експертна оцінка включає або вимагає безпосереднього вивчення чи перевірки контрольних документів чи аудиторських файлів, тоді це слід робити на основі вибірки. Розмір вибірки повинен залежати від поставлених завдань, наявних ресурсів, а також обсягу та очевидної спроможності системи контролю якості BOA, що проводить оцінювання.
- 6) Кілька стандартних етапів аудиту та підходів можуть бути корисно застосовані до експертної оцінки. Наприклад, під час проведення дослідження групі експертів, що проводить експертну оцінку, необхідно:
 - отримати достатнє розуміння BOA, що оцінюється, та його середовища;
 - визначити процедури, які будуть використовуватися для збору й аналізу інформації та даних;
 - збирати факти та оцінювати відгуки;
 - бути відкритим до різних поглядів і аргументів;
 - зберігати об'єктивне та неупереджене ставлення до інформації, що викладається;
 - застосовувати професійне судження, щоб визначити, чи є зібрані докази достатніми та обґрунтованими для формування висновку стосовно досліджуваних питань і надання корисних та предметних рекомендацій;
 - проконсультуватися з усіма ключовими залученими сторонами;
 - використовувати переконливі аргументи (як у випадку аудиту діяльності (ефективності), щоб вказати на конкретний висновок і результативну рекомендацію (на відміну від остаточного характеру «правильно / неправильно» багатьох фінансових аудитів і аудитів відповідності);
 - вести відповідну супровідну документацію та аналітичні записки; та

- скласти та обговорити висновки й зауваження як основу для звіту.
- 7) Незважаючи на цю схожість з аудитом, ненаказовий характер експертного оцінювання означає, що команда має більше свободи, гнучкості та простору для маневру під час виконання своєї роботи та вивчення різних способів подальшого розвитку та вдосконалення ВОА, що оцінюється. Наприклад, під час експертної оцінки команда може поставити під сумнів і оцінити, чого хоче досягнути ВОА, що оцінюється, чому він вирішив діяти саме так, які інші варіанти були розглянуті, чи правильно виконуються необхідні дії, що можна вдосконалити і яким чином.
- 8) На початку проведення дослідження слід провести офіційне вступне обговорення між відповідальними посадовими особами ВОА, що оцінюється, та групою експертів, що проводить експертну оцінку. Метою цієї зустрічі може бути обмін інформацією з таких питань:
- узгоджене коло повноважень, включаючи фокус і обсяг експертної оцінки та будь-які зміни після цього;
 - будь-які нові розробки та пов'язані з ними проблеми;
 - графік і роботу, яку необхідно виконати;
 - список опитаних / цільових респондентів всередині та за межами ВОА, що оцінюється;
 - питання, пов'язані з доступом до документації, інформаційних систем і персоналу;
 - вимоги до письмового або усного перекладу;
 - координація логістики та зв'язку;
 - витрати та правила відшкодування;
 - передбачувані часові межі та етапи; і
 - механізми звітності та оформлення.
- 9) Керівник групи експертів, що проводить експертну оцінку, також повинен підтримувати регулярні контакти з керівництвом ВОА, що оцінюється, і належним чином інформувати їх про хід експертної оцінки. Будь-яка значна зміна обсягу та підходу повинна бути терміново обговорена та погоджена з ВОА, що оцінюється. Крім того, це також може викликати оновлення експертної оцінки

і, якщо необхідно, плану проєкту звіту.

- 10) Наприкінці проведення дослідження слід організувати офіційну підсумкову зустріч або серію зустрічей для того, щоб група експертів, що здійснює експертну оцінку, повідомила ВОА, що оцінюється, про свої спостереження та обговорила будь-які невирішені питання та часові межі для завершення експертної оцінки.
- 11) Отже, проведення експертної оцінки базується на трьох основних аспектах:
 - *Збір інформації*: включає збір даних і документації від ВОА, що оцінюється, та його заінтересованих сторін;
 - *Аналітична робота*: включає будь-які оцінки, аналіз даних і оцінки тематичних досліджень, зроблені групою експертів, що проводить експертну оцінку; та
 - *Безперервна комунікація*: підтримується на різних етапах процесу експертної оцінки (зокрема, проведення дослідження та звітність), оскільки виявляються та поширюються різні спостереження, висновки, аргументи та точки зору, що виникають у результаті експертної оцінки.

- 1) Етап звітування під час експертної оцінки включає підготовку проєкту звіту, узгодження результатів, висновків і рекомендацій з ВОА, що оцінюється, отримання письмових коментарів і підготовку підсумкового звіту про експертну оцінку.
- 2) Звіт про експертну оцінку є основним результатом процесу оцінювання. Його мета – підвищити цінність ВОА, що оцінюється, та:
 - a) представити цілі, обсяг і характер виконаної роботи та їх обґрунтування;
 - b) чітко та об'єктивно повідомляти основні зауваження та висновки, отримані в результаті експертної оцінки;
 - c) надавати практичні та доречні рекомендації щодо сфер, де є можливості для подальшого вдосконалення; а також
 - d) слугувати корисною базовою лінією, з якою можна буде порівнювати вдосконалення або зміни, здійснені ВОА, що оцінюється, у майбутньому.
- 3) Кращою практикою є оприлюднення результатів експертної оцінки, оскільки це відображає прагнення та бажання ВОА бути підзвітним і прозорим щодо своїх операцій і діяльності. Однак рішення про публікацію залишається прерогативою ВОА, що оцінюється.

- 4) Цільовою аудиторією звіту про експертну оцінку є ВОА, що оцінюється, а також основні заінтересовані сторони (наприклад, парламент, медіа, громадяни, уряд, неурядові організації та інші ВОА). Достовірність звіту значною мірою залежатиме від його якості та оформлення. Позиція та репутація ВОА, що оцінюється, та ВОА, що проводить оцінювання, можуть бути знижені, якщо підсумковий звіт буде погано продуманий або складений.
- 5) Для досягнення високої якості звіту важливо, щоб група експертів, що проводить експертну оцінку, приділяла достатню увагу таким критеріям звітності: об'єктивність, стислість, доречність, чіткість, повнота, переконливість, точність і конструктивність. Проект звіту про експертну оцінку слід надати ВОА, що оцінюється, для коментарів, бажано в письмовій формі.
- 6) Рекомендації щодо покращення часто розробляються під час проведення дослідження та завершуються на етапі звітності. Вони повинні:
 - впливати із висновків і результатів;
 - зосередитися на сферах значного ризику або потенціалу для покращення;
 - наскільки це можливо, відповідати рекомендаціям, наданим в інших експертних оцінках або попередніх оцінках ВОА, що оцінюється;
 - бути позитивно складеним, з фокусом на результатах, яких потрібно досягти;
 - бути лаконічним, але з достатньою кількістю деталей, щоб бути зрозумілим;
 - бути переконливим, а не директивним; та
 - бути практичним і корисним.
- 7) Група експертів, що проводить експертну оцінку, повинна здійснити відповідні перевірки та заходи внутрішнього контролю, щоб переконатися, що підсумковий звіт відповідає цим стандартам. Відповідальність за складання звіту часто лежить на головному експерті з оцінки. Планування звіту слід починати під час загального планування експертної оцінки (див. розділ 6). Окрім того, процес складання має бути повторюваним, при цьому проектні варіанти звіту повинні переглядатися, змінюватися та вдосконалюватися поетапно, доки документ не буде готовий для представлення ВОА, що оцінюється.
- 8) У підсумковому звіті з експертної оцінки в чіткій та логічній формі мають бути викладені найбільш доречні та важливі зауваження, висновки та рекомендації.

Ті самі керівні принципи, правила та кращі практики, які зазвичай застосовуються ВОА під час складання, наприклад, звітів про аудит діяльності (ефективності), мають застосовуватися до звітів з експертної оцінки. Звіт з експертної оцінки, як правило, складається з таких елементів:

- *резюме* (зі стислим, ясным і точним викладом того, що міститься в звіті, з акцентом на найбільш критичних спостереженнях і висновках);
- *короткий вступ та довідкова інформація*;
- *ключова інформація про цілі експертної оцінки, обсяг, підхід та критерії*, застосовані до ВОА, що оцінюється;
- *спостереження* (це основна частина звіту, і її можна представити в кількох розділах. Важливо надати результати таким чином, щоб вони допомагали читачеві стежити за ходом аргументації); і
- *висновки та рекомендації*, що містять чіткі та стислі відповіді / висновки щодо цілей, визначених для експертної оцінки, а також відповідні практичні рекомендації щодо покращення..

- 9) Інша важлива інформація може бути наведена в додатках, щоб в основній частині звіту зосередитися на ключових моментах. Ретельно підібрані діаграми, графіки, дані та зображення можуть покращити читабельність і зробити її більш привабливою для читача. Остаточний варіант звіту може залежати від інших чинників, таких як стандартний стиль, якого зазвичай дотримується ВОА головного експерта з оцінки, національні чи регіональні особливості, а також відповідні нормативно-правові акти чи національні стандарти.
- 10) Остаточний варіант звіту має бути представлений внутрішній групі ВОА, що оцінюється, для коментарів та пропозицій. Ця частина процесу, як правило, завершується однією або декількома узгоджувальними зустрічами. Також можна домовитися, що ВОА, що оцінюється, надає письмову відповідь на звіт з експертної оцінки, вказавши, наприклад, свою позицію щодо зауважень і рекомендацій, включаючи будь-які причини їх неприйняття. Ці відповіді можуть бути опублікованими.
- 11) Орієнтовні проміжні етапи та часові межі для підготовки та складання звіту про експертну оцінку зазвичай вказуються в МПВ (див. розділ 5). Звіт часто підписується відповідними керівниками ВОА-учасників, але

практика може відрізнятися. Альтернативний підхід полягає в тому, що керівник групи експертів, що проводить експертну оцінку, підписує звіт від імені групи. Деякі звіти містять імена всіх членів групи, що проводить експертну оцінку, а іноді і їхні підписи.

- 12) Після завершення та публікації підсумкового звіту з експертної оцінки керівник групи експертів, що проводить експертну оцінку, за умови попередньої згоди з BOA, що оцінюється, може скористатися можливістю надіслати копію до INTOSAI разом із будь-якими кращими практиками та ідеями щодо подальшого вдосконалення цієї або інших заяв INTOSAI. Така домовленість може бути, наприклад, зафіксована в МПВ.

- 1) На власний розсуд ВОА, що оцінюється, приймає рішення, як слід виконувати рекомендації з експертної оцінки та впроваджувати їх. План дій також може бути включений як частина письмової відповіді, яку ВОА, що оцінюється, надає групі експертів, що проводить експертну оцінку, або може бути опублікований у складі підсумкового звіту. Добре продумана система контролю виконання рекомендацій допомагає досягти результатів та підвищити цінність процесу експертної оцінки, стимулюючи вдосконалення та зміни.
- 2) З метою впровадження рекомендацій групі експертів, що проводить експертну оцінку, може знадобитися їх класифікувати за різними критеріями, наприклад:
 - важливість рекомендації (з погляду ВОА, що оцінюється);
 - очікуваний часовий горизонт реалізації (у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі); та
 - чи може рекомендація бути впроваджена ВОА, що оцінюється, безпосередньо чи її реалізація потребує, наприклад, законодавчих змін. Це може стосуватися рекомендацій, спрямованих на зміцнення або посилення незалежності ВОА.
- 3) Впровадження прийнятих рекомендацій з експертної оцінки може здійснюватися як окремий проєкт або шляхом покладання обов'язків на керівників або працівників, відповідальних за певні види діяльності чи операції. Як і в усіх інших ініціативах, спрямованих на впровадження змін або вдосконалення, рекомендації також мають включати конкретні кінцеві терміни їх завершення. Прогрес у їх реалізації також можна відстежувати шляхом періодичного звітування перед керівництвом ВОА.

- 4) Кращою практикою для ВОА, що оцінюється, є систематичне звітування (у щорічному звіті або інших відповідних форматах) про прогрес, досягнутий у виконанні прийнятих рекомендацій з експертної оцінки.
- 5) ВОА, що оцінюється, може також звернутися до початкової групи експертів, що проводять експертну оцінку, із проханням перевірити, наскільки рекомендації були дотримані, через певний проміжок часу (наприклад, один, два або три роки), залежно від рівня важливості та значущості рекомендацій. Після перевірки група може підготувати додатковий звіт про ступінь виконання рекомендацій, а також про можливі оновлення початкових рекомендацій. Особливо в тих випадках, коли були опубліковані перші результати експертної оцінки, кращою практикою в інтересах прозорості та підзвітності є публікація результатів подальшої експертної оцінки.
- 6) Необхідно провести детальний аналіз експертної оцінки групою, що проводить експертну оцінку (керівником) та ВОА, що оцінюється. Такий детальний аналіз експертної оцінки має відповідати не тільки індивідуальним інтересам її учасників, а й загальним інтересам ширшої спільноти INTOSAI, зокрема всіх ВОА, які розглядають можливість проведення експертної оцінки або в ролі експертів, що проводять експертну оцінку, або в ролі ВОА, що проводить оцінювання. ВОА рекомендується детальний аналіз проведених експертних оцінок з метою виявлення кращої практики та публікації свого досвіду. Оскільки експертна оцінка є добровільною (див. 2.2), ретроспективна оцінка також є добровільною.

ДОДАТОК: СФЕРИ ТА ПИТАННЯ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ

ВСТУП

1. Додаток «Сфери та питання експертної оцінки» (PRAQ) є керівництвом щодо повноважень, організації та функціонування ВОА, які можуть бути охоплені експертною оцінкою. Він також містить приклади питань для використання в процесі експертної оцінки. Використовувати цей Додаток не обов'язково, але він є корисним довідковим інструментом¹.
2. Рекомендації, надані в PRAQ, не є вичерпними та не мають нормативно-правового характеру. Експертна оцінка може охоплювати сфери, не включені до PRAQ. Питання мають бути адаптовані до потреб ВОА та/або до конкретних цілей експертної оцінки. Використання всіх наведених прикладів питань може виявитися неможливим або непотрібним. Можуть виникати й додаткові питання.
3. PRAQ базується передусім на принципах і керівництвах, визначених у Системі професійних документів INTOSAI (IFPP). Зокрема, враховуються:
 - Основоположні та базові принципи INTOSAI (INTOSAI-P 1 до INTOSAI-P 99), які містять необхідну основу для оцінки незалежності, прозорості, підзвітності, управління, етики та механізмів контролю якості для ВОА;
 - Стандарти INTOSAI (ISSAI), які включають загальновизнані професійні стандарти аудиту державного сектору;
 - Рекомендації INTOSAI (GUID), які перетворюють ці стандарти на більш детальні та практичні настанови в конкретних сферах діяльності чи з'ясування різних питань та отримання консультацій.

¹ PRAQ також може слугувати корисним довідковим інструментом для ВОА, який проводить самооцінку під час підготовки до експертної оцінки.

4. Додаткові довідкові матеріали щодо експертних оцінок BOA доступні на вебсайті CBC (www.intosaicbc.org). Бібліотека онлайн-документів містить приклади рецензій та іншу цінну інформацію про процес оцінки.
5. PRAQ зосереджується на наступних семи основних загальних темах, кожна з яких стосується фундаментальних принципів, основних передумов та/або ключових питань, висвітлених у Системі професійних документів INTOSAI та інших професійних рекомендаціях і літературі:
 - A. Незалежність
 - B. Мандат (повноваження та завдання), стратегія та види діяльності
 - C. Управління ресурсами
 - D. Комунікація та взаємодія із заінтересованими сторонами
 - E. Етика, прозорість, підзвітність і доброчесне управління
 - F. Стандарти аудиту, методологія та контроль якості
 - G. Аудиторський підхід

A. НЕЗАЛЕЖНІСТЬ

6. Незалежність BOA має фундаментальне значення. Оцінюючи ступінь незалежності BOA рекомендується посилатися на INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність BOA», INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян» і GUID 9030 «Краща практика, що стосується незалежності BOA».
7. Приклади питань експертної оцінки щодо незалежності BOA (згрупованих у підзаголовках Мексиканської декларації про незалежність BOA) охоплюють:
 - **Нормативно-правову базу, що встановлює незалежність BOA**
 - Чи є належна та ефективна конституційна нормативно-правова база, яка гарантує незалежність BOA?
 - Чи застосовуються положення цієї бази на практиці?
 - Чи відносини між BOA і парламентом, а також з урядом чітко визначені в конституційній / законодавчій / правовій базі?

- **Незалежність керівника(-ів) ВОА**

- Чи є відповідний механізм відбору та призначення керівників та членів (у випадку колегіальних установ) ВОА?
- Чи передбачені належні механізми для забезпечення збереження незалежності, зокрема, коли повноваження керівника(-ів) ВОА потрібно змінити?
- Чи прийнятні посадові та інші умови працевлаштування?
- Чи забезпечені достатні правові гарантії для захисту незалежності керівника(-ів) ВОА, включно з гарантією перебування на посаді та юридичного імунітету під час добросовісного виконання ними своїх обов'язків?

- **Незалежність аудиторів²**

- Чи є достатні правові гарантії для захисту незалежності аудиторів ВОА під час виконання ними роботи, зокрема в ситуації, коли на них чиниться надмірний тиск з боку керівництва ВОА?
- Чи є механізм, який гарантує, що процес оцінювання роботи аудиторів базується лише на професійних вимогах і що особа не може бути покарана за спостереження та висновки, які зробила під час виконання своїх обов'язків?

- **Дискретність у виконанні функцій та обов'язків ВОА**

- Чи охоплює повноваження ВОА сфери роботи, перелічені в Принципі 3 Мексиканської декларації про незалежність ВОА?³
- Чи надає законодавство ВОА повну свободу дій у виконанні його функцій і обов'язків?

2 Якщо ВОА є судом з юрисдикційними повноваженнями, аудитори – магістрати / члени суду чи радники (назва може змінюватися залежно від національної законодавчої бази) не можуть піддаватися санкціям їхнім керівництвом за спостереження та висновки, зроблені під час виконання їхніх обов'язків, і лише згідно зі спеціально передбаченими законом процедурами вони можуть бути притягнуті до цивільної, кримінальної чи дисциплінарної відповідальності.

3 ВОА повинні бути уповноважені проводити аудит:

- використання публічних коштів, ресурсів або активів одержувачем або бенефіціаром незалежно від їхнього правового статусу;
- надходження коштів до державного бюджету або державних установ;
- законності та правильності ведення обліку урядом або державними установами;
- якості управління фінансами та звітування; а також
- економічності, ефективності та результативності діяльності уряду та державних установ.

За винятком випадків, коли це спеціально вимагається законодавством, ВОА не перевіряють політику уряду чи державних установ, а обмежуються аудитом реалізації політики.

- Чи є ВОА незалежною від вказівок чи втручання, коли:
 - ухвалюється рішення про обов'язкову аудиторську роботу?
 - організовує свою діяльність та управління своєю діяльністю?
 - забезпечує виконання своїх рішень (та санкцій, у разі необхідності)?
 - Чи зобов'язаний ВОА також проводити розслідування / аудити на вимогу парламенту чи уряду? Якщо він не має зобов'язань, чи має він належний підхід до прийняття рішення, які запити, якщо такі є, приймати?
 - Чи ефективно ВОА використовує свої повноваження та дискреційні права для забезпечення публічної підзвітності та покращення управління державними коштами?
 - Чи ВОА активно прагне заохочувати, захищати та підтримувати свою незалежність відповідно до свого мандата (повноважень і завдань) та законодавчої бази?
- **Доступ до інформації**
 - Чи має ВОА своєчасний та необмежений доступ до всієї інформації, необхідної для належного виконання своїх обов'язків, передбачених законом?
 - Чи є обмеження, які суттєво впливають на здатність ВОА виконувати свої законні обов'язки?
- **Свободу ухвалювати рішення про зміст і термін подання аудиторських звітів**
 - Чи зобов'язаний ВОА звітувати про результати своєї аудиторської роботи?
 - Чи існує законодавча вимога до ВОА звітувати про результати аудиторської роботи принаймні раз на рік, як визначено в Принципі 5 Мексиканської декларації про незалежність ВОА?
 - Чи може ВОА вільно приймати рішення щодо змісту своїх аудиторських звітів, а також щодо термінів їх оприлюднення та розповсюдження?
 - Якщо ні, то які існують обмеження та чи впливають вони на незалежність ВОА?
- **Незалежний контроль виконання рекомендацій та моніторинг результатів аудиту**
 - Чи має ВОА механізми моніторингу та звітності, щоб забезпечити належне виконання своїх зауважень і рекомендацій?
 - Чи є вони ефективними для забезпечення своєчасного впровадження органами влади та державного сектору та для забезпечення підзвітності громадськості?

- **Достатні ресурси, щоб гарантувати незалежність**
 - Чи є достатні правові гарантії щодо фінансової та управлінської / адміністративної незалежності ВОА?
 - Чи ВОА достатньо фінансується для виконання своїх повноважень?
 - Чи має ВОА право використовувати виділені йому кошти так, як вважає за потрібне, чи бюджет підлягає контролю з боку уряду чи парламенту?
 - Чи має ВОА необхідні людські та матеріальні ресурси для досягнення своїх цілей і чи має він доступ до зовнішньої експертизи чи підтримки, коли це необхідно?
- **Відповідну організаційну структуру**
 - Чи організаційна структура ВОА визначена законодавством чи іншим чином офіційно затверджена?
 - Чи є організаційна структура ВОА прийнятною для ухвалення ефективних рішень і для виконання його повноважень?

В. МАНДАТ (ПОВНОВАЖЕННЯ ТА ЗАВДАННЯ), СТРАТЕГІЯ ТА ВИДИ ДІЯЛЬНОСТІ

8. ВОА здійснює свою функцію аудиту державного сектору в межах конкретної конституційної та правової бази. Йому може бути доручено виконувати багато типів завдань з будь-якої важливої теми. Обсяг і форма цих завдань, а також звітність щодо них змінюватимуться залежно від повноважень ВОА. У деяких країнах ВОА є судом з юрисдикційними повноваженнями щодо органів державного управління.
9. ВОА має ухвалювати стратегічні рішення з питань, як найкращим чином виконати вимоги свого мандата (повноваження і завдання) та інші правові зобов'язання. Експертна оцінка може визначити те, як ВОА формує пріоритети та збалансовує свої можливості і ресурси для задоволення цих вимог.

10. Стратегічне планування – це систематичний процес, за допомогою якого БОА узгоджує пріоритети, які є суттєвими для його місії та середовища, а також шляхи їх досягнення. Стратегічне планування є ключовою функцією керівництва, причому очікується, що керівник(и) БОА і вище керівництво візьмуть на себе провідну роль. Це передбачає формування бачення, місії та цінностей організації, які керують її стратегічним напрямом. Потім їх слід трансформувати у конкретні цілі, завдання та пріоритети. Стратегічне планування має також охоплювати придбання та розподіл ресурсів для досягнення цих пріоритетів⁴.
11. Більшість стратегічних планів охоплюють період від п'яти до семи років. Тривалість залежить від таких чинників, як цикл фінансування БОА, витрати чи законодавчі цикли, а також темпи змін у середовищі.
12. Приклади питань експертної оцінки щодо процесу стратегічного планування включають⁵:
 - **Відповідальність за стратегічне планування**
 - Чи є чітко визначені обов'язки, дії та графік розробки стратегічного плану БОА?
 - Чи керує процесом стратегічного планування фахівець із достатнім досвідом і повноваженнями у БОА?
 - Чи керівник(и) БОА та вище керівництво достатньою мірою залучені до процесу?
 - Чи решта організації залучена до стратегічного планування та/чи поінформована про нього?
 - **Розробка та комунікація стратегії**
 - Чи ґрунтується процес стратегічного планування БОА на надійній оцінці потреб та аналізі прогалин?
 - Чи включає стратегія БОА визначення та застосування його бачення, місії та цінностей?

⁴ Зверніться до посібника IDI для БОА зі стратегічного планування.

⁵ Довідник IDI, а також INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність БОА», INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян», INTOSAI-P 20 «Принципи прозорості та підзвітності», GUID 9030 «Краща практика, що стосується незалежності БОА», GUID 9040 «Краща практика, що стосується прозорості БОА», Структура оцінки ефективності діяльності вищих органів фінансового контролю (SAI PMF) були використані як основа для визначення експертної оцінки, сфери та питання процесу стратегічного планування. У відкритому доступі також є велика кількість управлінської літератури про принципи, інструменти та кращу практику в цій сфері.

- Чи має BOA відповідний підхід до виявлення та оцінки мінливих і нових ризиків у своєму середовищі, включаючи ключові питання, що впливають на суспільство?
 - Чи в процесі планування BOA ці проблеми враховуються вчасно та належним чином?
 - Чи має BOA відповідний метод для оцінки того, що зовнішні та внутрішні заінтересовані сторони очікують від установи? Чи враховує він це у своєму стратегічному плануванні?
 - Чи BOA чітко визначає цілі та завдання у своїй стратегії? Чи охоплюють вони всі стратегічні питання?
 - Чи включені показники ефективності до стратегії? Чи вимірюють вони досягнення цілей BOA? Чи вони практичні та економічно вигідні? Чи вимірюють вони як результати, так і вкладені кошти?
 - Чи була широко поширена інформація про стратегію? Чи поінформовані про стратегію належним чином керівництво та співробітники? Чи наданий зовнішнім заінтересованим сторонам відповідний план комунікації? Чи оприлюднена стратегія?
- **Види аудиторської та іншої діяльності**
 - Чи забезпечує BOA належний баланс між різними видами експертних оцінок, які він виконує, та іншими своїми функціями та видами діяльності?
 - Чи аудиторська робота та інші види діяльності BOA сприяють забезпеченню достатньої підзвітності уряду та суб'єктів державного сектору щодо управління та використання державних ресурсів?
 - Чи враховує BOA ризики фінансових зловживань, шахрайства або інші ризики під час виконання своїх повноважень?
 - У разі проведення фінансового аудиту та аудиту відповідності чи має BOA чіткі повноваження перевіряти дотримання об'єктами аудиту положень, правил і принципів? Чи визначено необхідний рівень впевненості для цієї роботи?
 - Якщо BOA має юрисдикційні повноваження, чи має він право застосовувати відповідні процедури та санкції?
 - Чи проводить BOA аудит діяльності (ефективності), якщо це доцільно та актуально?
 - Чи має BOA повноваження проводити оцінку державної політики та програм? Чи проводяться BOA такі види оцінювання?
 - Чи використовує BOA свої знання та розуміння для заохочення та підтримки реформ державного сектору?
 - Чи покладається BOA на роботу інших, включно з BOA-експертами INTOSAI та відповідними регіональними робочими групами, для нарощування свого потенціалу та обміну знаннями?

- **Моніторинг, оцінка та звітність щодо виконання стратегії**
 - Чи здійснює БОА моніторинг прогресу у реалізації своєї стратегії?
 - Чи має БОА належні базові дані, індикатори та цілі для вимірювання своєї діяльності?
 - Чи контролює БОА різні заходи та проекти, які здійснюються в межах реалізації його стратегії?
 - Чи регулярно БОА переглядає та оновлює свою стратегію для відображення основних змін у зовнішньому середовищі? Чи були своєчасно вжиті превентивні або коригувальні дії, коли все пішло не за планом?
 - Чи має БОА відповідний механізм для управління потенційними випадками невдалого аудиту, тобто коли складні аудити, що можуть стосуватися питань, які мають суспільний резонанс та/або є політично чутливими, можуть негативно вплинути на довіру до нього?
 - Чи БОА узагальнює свої досягнення та оцінює результати? Чи має він ефективну систему для оцінки своїх досягнень і прогресу, а також звітування перед відповідними заінтересованими сторонами?
 - У разі суттєвих розбіжностей між досягнутими та запланованими результатами, чи проводить БОА необхідний аналіз, щоб визначити причини та вжити заходів для коригування?

С. УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ

Людські ресурси

13. Люди є найціннішим активом БОА, оскільки їм належить провідна роль у досягненні високої якості аудиторської роботи. Для ефективної роботи БОА потрібна належна кількість кваліфікованих і мотивованих співробітників. БОА повинен забезпечувати своїм співробітникам професійно придатне та корисне робоче середовище.

14. Приклади питань експертної оцінки з управління людськими ресурсами можуть включати⁶:

- **Планування людських ресурсів**

- Чи визначає та планує ВОА свої майбутні кадрові потреби? Чи розробив ВОА чітку стратегію, план і бюджет щодо людських ресурсів, необхідних для виконання свого мандата (завдань та повноважень) та досягнення цілей?
- Чи існує чітка політика та процедури управління людськими ресурсами, які охоплюють усі основні питання, включаючи найм, просування по службі, оплату праці та винагороди, професійне навчання та розвиток, оцінювання персоналу, етику, ротацію персоналу тощо?

- **Найм працівників**

- Чи має ВОА об'єктивний та ефективний підхід до набору та відбору нових співробітників, щоб задовольнити свої професійні потреби?
- Чи приділяє ВОА належну увагу мультидисциплінарним вимогам, кваліфікації та професійному досвіду?

- **Сприяння навчанню та обміну знаннями**

- Чи має ВОА відповідну стратегію професійного розвитку, що включає навчання?
- Чи охоплює ця стратегія різні аспекти забезпечення особистої, командної та організаційної досконалості?
- Чи забезпечує ВОА достатню та належну технічну підготовку та навчання своїм співробітникам? Чи існує систематичний підхід до оцінки потреб у навчанні?
- Чи встановлює ВОА щорічні цілі навчання для співробітників?
- Чи контролює ВОА свою підготовку, щоб забезпечити ефективність у подоланні прогалин у знаннях, уміннях та навичках?
- Чи оцінює ВОА ефективність презентації окремих навчальних заходів і досягнення ними поставлених перед ними цілей?

⁶ INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян» і ISSAI 140 «Управління якістю для ВОА» висвітлюють низку питань щодо управління людськими ресурсами. Є також література з цих питань, яка перебуває у відкритому доступі та надає інструменти та детальні приклади, як оцінити функцію людських ресурсів та діяльність в організації.

- Чи існує механізм забезпечення достатньої участі в обов'язковому навчанні та відповідної участі у факультативному навчанні?
- Чи забезпечує БОА достатню та належну програму початкової підготовки та введення в роботу для новоприйнятих співробітників?
- Чи проводить БОА управлінську підготовку для тих, хто керує аудиторськими групами або виконує інші управлінські завдання? Чи розроблена стратегія для виявлення та навчання майбутніх керівників?
- **Утримання персоналу**
 - Чи вживає БОА заходів для забезпечення таких умов праці (заробітна плата, надбавки, соціальне забезпечення та пільги персоналу) та можливостей кар'єрного зростання, які є достатньо привабливими для того, щоб утримувати досвідчений персонал?
 - Чи проводить БОА систематичні опитування співробітників, які звільняються, щоб з'ясувати причини їх звільнення та використовувати відгуки для покращення управління людськими ресурсами?
- **Атестація роботи**
 - Чи проводиться офіційна оцінка результатів роботи співробітників на регулярній основі?
 - Чи існує задокументована та прозора політика, яка чітко визначає цілі та мету процесу оцінювання співробітників? Чи чітко повідомлені критерії оцінювання?
 - Чи вживає БОА заходів для забезпечення об'єктивного, послідовного та справедливого оцінювання? Чи є відповідна процедура оскарження?
 - Чи дає система оцінювання можливість визнавати та винагороджувати висококваліфікованих працівників, а також документувати та в подальшому вживати заходів щодо неефективної роботи?
- **Відгуки співробітників**
 - Чи функціонують внутрішні політики, процедури та заходи для забезпечення справедливого та рівного ставлення до співробітників? Чи є належні механізми для повідомлення про переслідування та забезпечення відповідних заходів?
 - Чи періодично вимірюється рівень добробуту співробітників та/або їхньої задоволеності роботою? Чи використовуються результати для покращення управління людськими ресурсами?

Управління інформаційними технологіями

15. Інформаційні технології (ІТ) відіграють важливу та невіддільну роль у підтримці досягнення стратегічних цілей та пріоритетів ВОА. Служба ІТ може брати участь у розробці, впровадженні та підтримці систем і застосунків, які впливають на всі рівні організації.
16. ВОА повинен зробити довгостроковий критичний стратегічний вибір щодо інфраструктури, технологій і ресурсів, необхідних для підтримки організації та її діяльності. Правильно сплановані інвестиції в ІТ можуть значно підвищити операційну ефективність, дієвість і вплив ВОА і зменшити його витрати. З іншого боку, недоліки в управлінні ІТ можуть призвести до перевищення витрат, низької зручності використання та проблем у взаємодії з іншими системами, а також до невдоволення кінцевих користувачів.
17. ВОА повинен розробити та підтримувати набір політик і процедур для регулювання використання та безпеки своїх ІТ-систем, мереж та інформаційних ресурсів. На щоденній основі ВОА повинен забезпечити належне управління своїми ІТ-операціями та надання очікуваного рівня послуг внутрішнім і зовнішнім користувачам.
18. Приклади питань експертної оцінки з управління ІТ включають⁷:
 - Чи має ВОА ІТ-стратегію, яка відповідає його ІТ-потребам протягом належного періоду часу? Чи узгоджується ІТ-стратегія із загальною корпоративною стратегією?
 - Чи має ВОА відповідні ІТ-системи для підтримки своєї аудиторської діяльності?
 - Чи залучені користувачі ІТ та інші заінтересовані сторони до розробки ключових ІТ-систем?

⁷ Додаткову інформацію можна отримати з таких джерел:

- Посібник з ІТ-аудиту IDI (перший випуск у жовтні 2013 р.);
- визнані міжнародні стандарти з управління ІТ;
- Управління ІТ та інформаційною безпекою, а саме контрольні цілі для інформації та пов'язаних технологій (CobiT);
- Рамки Комітету організацій-спонсорів Комісії Тредвея (COSO); та
- комплекс стандартів, встановлених Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO) щодо інформаційних технологій та безпеки.

- Чи має ВОА доступ до необхідного рівня ресурсів, технічної компетентності та ноу-хау для підтримки та розвитку своїх систем і програм? Чи існує відповідний механізм виявлення та обробки запитів на вдосконалення та зміни наявних систем?
- Чи ІТ-підрозділ у ВОА контролює свою ефективність у наданні послуг користувачам, включаючи час простою апаратного та програмного забезпечення? Чи швидко він реагує на ці простої?
- Чи надається достатня підготовка з питань ІТ працівникам ВОА?
- Чи забезпечує ВОА достатню безпеку та цілісність даних? Чи перевіряв він процедури аварійного відновлення? Чи існують політики щодо захисту даних і чи забезпечене їх дотримання?

D. КОМУНІКАЦІЯ ТА ВЗАЄМОДІЯ ІЗ ЗАІНТЕРЕСОВАНИМИ СТОРОНАМИ

19. Для досягнення своїх стратегічних цілей та налагодження конструктивних робочих стосунків ВОА має взаємодіяти та спілкуватися із заінтересованими сторонами. До них зазвичай належать парламент, уряд, суб'єкти державного сектору, судова влада, медіа, громадяни, групи зі спеціальними інтересами, донорські організації, наукова спільнота, організації, що займаються державною політикою, професійні організації та органи зі стандартизації, співробітники ВОА.
20. ВОА має чітко та своєчасно повідомляти заінтересовані сторони про свою роль, повноваження, аудиторську роботу та результати, зберігаючи при цьому автономію та незалежність.

21. Приклади питань експертної оцінки щодо комунікації та залучення заінтересованих сторін⁸:

- Чи БОА чітко визначив коло заінтересованих сторін? Чи сформулював він стратегію взаємодії та комунікації з різними групами заінтересованих сторін? Чи пов'язано це із загальною корпоративною стратегією БОА?
- Чи БОА відстежує та оновлює питання та очікування заінтересованих сторін? Чи враховує він це під час стратегічного та/або оперативного планування, зберігаючи при цьому свою незалежність?
- Чи БОА визначає ключову інформацію, яку він хоче передати своїм заінтересованим сторонам? Чи передає це належним чином?
- Чи вживає БОА заходів для підвищення рівня знань і розуміння заінтересованими сторонами своєї ролі та повноважень? Чи сприяє БОА підвищенню обізнаності заінтересованих сторін про необхідність прозорості та підзвітності в державному секторі? Чи є БОА достатньо помітним для громадськості?
- Чи використовує БОА відповідні канали та медіа для комунікації із заінтересованими сторонами щодо своєї аудиторської роботи та результатів? Чи БОА вчасно оприлюднює свої звіти? Чи пояснює він контекст і значення своїх звітів, щоб полегшити їх розуміння медіа та іншими заінтересованими сторонами?
- Чи має БОА належний підхід до взаємодії із заінтересованими сторонами та врахування їхніх думок? Наприклад, чи може громадськість надавати коментарі та пропозиції щодо поточної та майбутньої роботи БОА?
- Чи налагодив БОА професійні відносини з відповідними органами нагляду та об'єктами аудиту, щоб допомогти їм краще зрозуміти висновки та рекомендації аудиту та вжити відповідних заходів?
- Чи БОА періодично оцінює рівень обізнаності та розуміння заінтересованими сторонами своєї ролі, цінності та висновків?

⁸ Принципи INTOSAI щодо звітування та ефективної комунікації із заінтересованими сторонами детально визначені в INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян», INTOSAI-P 20 «Принципи прозорості та підзвітності», GUID 9040 «Краща практика, що стосується прозорості БОА».

Е. ЕТИКА, ПРОЗОРИСТЬ, ПІДЗВІТНІСТЬ І ДОБРОЧЕСНЕ УПРАВЛІННЯ

22. Поведінка БОА та його співробітників має бути прозорою та бездоганною завжди та за будь-яких обставин. Щоб мати можливість достовірно судити про інших, БОА повинен показувати приклад. Будь-який недолік у професійній поведінці або будь-яка неналежна поведінка керівництва та співробітників БОА у їхньому особистому житті ставить під загрозу їхню власну доброчесність, БОА, який вони представляють, а також якість і обґрунтованість його роботи. Прийняття Кодексу етики, а також внутрішніх політик і систем, що забезпечують підзвітність, прозорість і загальне доброчесне управління, сприяють підвищенню довіри та впевненості в роботі БОА та його співробітників.
23. Приклади питань експертної оцінки щодо етики, прозорості, підзвітності та доброчесного управління можуть охоплювати⁹:

- **Порядність і етику**

- Чи достатньою мірою та належним чином БОА сприяє етичній поведінці в усій організації?
- Чи має БОА Кодекс етики для співробітників усіх рівнів? Чи узгоджується він зі стандартом ISSAI 130, його повноваженнями і чи відповідає обставинам? Чи це оприлюднено?
- Чи вживає БОА превентивні або коригувальні заходи для того, щоб співробітники були об'єктивними та неупередженими у виконанні своєї роботи?
- Чи вимагає БОА від співробітників письмову декларацію для підтвердження прийняття та дотримання його етичних вимог?
- Чи зобов'язані керівництво та провідні співробітники складати декларацію про конфлікт інтересів? Чи оприлюднюються ці декларації?
- Чи має БОА належні та ефективні процедури для виявлення внутрішніх конфліктів інтересів або корупції та запобігання їм?
- Чи розробляє БОА політику та правила щодо збереження професійної таємниці та інформації, отриманої під час аудиту?

⁹ Основними джерелами цих питань є INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян», INTOSAI-P 20 «Принципи прозорості та підзвітності», ISSAI 130 «Кодекс етики» та GUID 9040 «Краща практика, що стосується прозорості БОА».

- Чи оцінює ВОА сприйняття її заінтересованими сторонами як авторитетної та надійної інституції?
- Чи має ВОА запобіжні заходи для збереження своєї незалежності від політичного втручання під час регулярних контактів із законодавчою та виконавчою владою? Якщо співробітникам ВОА дозволено брати участь у політичній діяльності, чи вони усвідомлюють, що така участь може призвести до професійних конфліктів?
- Чи має ВОА, як визначено в ISSAI 140, політику та процедури щодо заміни ключового аудиторського персоналу з метою зменшення ризику особистих стосунків з об'єктами аудиту?
- Чи розробляє ВОА відповідну політику та заходи для забезпечення дотримання етичних і професійних стандартів ВОА його зовнішніми постачальниками послуг? Чи залишається ВОА відповідальним за аудиторську роботу, що виконується на основі аутсорсингу?
- **Прозорість і відкритість**
 - Чи передбачає нормативно-правова база ВОА належний рівень підзвітності та прозорості його діяльності?
 - Чи оприлюднює ВОА свій мандат (повноваження та завдання), призначення керівництва, а також свої обов'язки, місію, стратегію та річні плани?
 - Чи повідомляє ВОА заінтересованим сторонам, залежно від обставин, ключові аспекти, такі як підхід та методологія аудиту, напрями діяльності тощо?
- **Доброчесне та раціональне управління власними операціями**
 - Чи відповідають системи управління та організаційна структура ВОА принципам доброчесного управління / внутрішнього контролю?
 - Чи має ВОА відповідні заходи та механізми контролю для забезпечення провадження своєї діяльності найбільш економічно ефективно та результативно? Чи здійснює він регулярну оцінку та моніторинг організаційних ризиків?
 - Чи має ВОА ефективний підхід до управління ризиками організації, що передбачає ідентифікацію та врахування ризиків, з якими ВОА стикається? Чи ведеться реєстр ризиків і чи регулярно він оновлюється?
 - Чи має ВОА належну та об'єктивну систему внутрішнього аудиту?
 - Чи звітує ВОА публічно, відповідно до законодавства і нормативно-правових актів, про те, як управляє своїми операціями та діяльністю?
 - Чи оприлюднюються бюджети та фінансові звіти ВОА? Чи підлягає ВОА незалежному зовнішньому контролю? Чи проводиться зовнішній аудит ВОА? Чи оприлюднюються ці звіти?

- Чи використовує BOA показники ефективності для оцінки якості свого управління та цінності своєї аудиторської роботи?
- Чи здійснює BOA моніторинг публічності, результатів і впливів і чи використовує отриманий досвід?
- **Оприлюднення результатів аудиту та висновків**
 - Чи оприлюднює BOA результати, висновки та рекомендації своєї аудиторської роботи (якщо вони не вважаються конфіденційними з юридичного погляду)?
 - Чи звітує BOA публічно про більш широкі питання фінансового управління (загальне виконання бюджету, фінансові умови та операції тощо)?
 - Якщо BOA також виконує функції суду, чи звітує він про санкції та покарання, накладені на державних службовців та інших співробітників?

Г. СТАНДАРТИ АУДИТУ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ

24. У практичній аудиторській діяльності та контролі якості BOA керуються стандартами INTOSAI (ISSAI) та керівництвами INTOSAI (GUID). Ці професійні стандарти та керівництва підтримують BOA у його професійному підході, але не скасовують національні закони, нормативно-правові акти чи мандати (повноваження та завдання), а також не обмежують BOA у проведенні досліджень, аудитів чи інших заходів, які виходять за межі ISSAI.
25. Ключовою метою експертної оцінки може бути оцінка дотримання BOA різних стандартів з погляду їх врахування в методологіях аудиту та інших рекомендаціях, а також їх застосування на практиці

Стандарти та методологія аудиту

26. BOA має оприлюднити стандарти, яких він дотримується під час проведення аудитів, та забезпечити доступність цієї інформації для користувачів своїх звітів. Ці стандарти повинні застосовуватися BOA з метою забезпечення надійної основи для належного проведення аудитів з точки зору підходу, методів і якості. Це важливо для забезпечення довіри до BOA.

27. Приклади питань експертної оцінки щодо стандартів і методології аудиту включають:

- Чи визначив BOA стандарти аудиту, які будуть застосовуватися в його діяльності? Чи ці стандарти офіційно затверджені?
- Чи відповідають ці стандарти професійним положенням INTOSAI, а також іншим міжнародно визнаним керівництвам і професійним стандартам, наскільки це дозволяють повноваження та завдання і нормативно-правова база BOA?
- Чи має BOA посібники та інструкції, які визначають, як має виконуватися його професійна робота?
- Чи є стандарти BOA та посібники й рекомендації доступними для всіх аудиторів?
- Чи проводить BOA належне навчання своїх аудиторів щодо стандартів, керівництв та інструкцій?
- Чи має BOA процедури для забезпечення дотримання його стандартів, керівництв та інструкцій?
- Чи є докази того, що аудиторська робота проводиться згідно із власними стандартами BOA? Чи обґрунтовуються та затверджуються належним чином випадки невідповідності цим стандартам?
- Чи забезпечує BOA періодичний перегляд та оновлення стандартів, посібників та інструкцій?

Контроль якості

28. BOA повинен створити та підтримувати належну систему контролю якості, яка охоплює всі аспекти його роботи. Вкрай важливо, щоб якість досягалася постійно, щоб підтримувати репутацію та довіру до BOA і, зрештою, його здатність виконувати свої повноваження.

29. Приклади питань експертної оцінки щодо контролю якості можуть включати¹⁰:

- **Відповідальність керівництва за якість**
 - Чи визнає стратегія BOA першочергову важливість досягнення якості?

¹⁰ Вони базуються на системі управління якістю, встановленій в ISSAI 140 «Управління якістю для BOA», відповідних питаннях, висвітлених в INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян», а також стандартах INTOSAI ISSAI та керівництвах INTOSAI GUID.

- Чи несе керівник ВОА (це може бути окрема особа або група залежно від повноважень та завдань ВОА) персональну відповідальність за систему контролю якості ВОА? Чи це належним чином задокументовано та оприлюднено?
 - Чи сприяє ВОА внутрішній культурі важливості якості в усіх аспектах своєї роботи? Чи повідомляється про це всьому персоналу ВОА та будь-яким сторонам, які мають контракт на виконання роботи для ВОА?
 - Чи виділяє ВОА достатні ресурси для своєї системи контролю якості?
 - Чи існують заходи пом'якшення ризику того, що політичні, економічні чи інші міркування скомпрометують якість роботи ВОА?
 - Чи визнає та винагороджує ВОА високу якість роботи?
 - Чи існують системи та процедури для виявлення будь-яких проблем із якістю та вжиття заходів для запобігання їх повторному виникненню?
- **Схвалення та продовження завдань з надання впевненості**
 - Чи враховує ВОА під час розробки своєї робочої програми, що він має достатньо ресурсів та навичок для виконання кожного аудиторського завдання на бажаному рівні якості?
 - Якщо під час проведення аудиторського завдання виявлена проблема якості (наприклад, недостатність ресурсів або брак конкретних компетенцій), чи існує відповідний механізм для забезпечення її вирішення чи передання для розгляду в межах ВОА та, за потреби, до законодавчого чи бюджетного органу?
- **Акцент на якості людських ресурсів¹¹**
 - Чи вживає ВОА заходів для забезпечення наявності у нього достатніх ресурсів (персоналу та, у деяких випадках, сторін, які мають контракт на виконання роботи від його імені) з необхідними компетенціями, можливостями та дотриманням етичних принципів, щоб:
 - виконувати свої завдання відповідно до стандартів та чинних нормативно-правових актів?
 - забезпечити ВОА можливість складати звіти, які відповідають обставинам?

¹¹ Див. також підрозділ С вище щодо управління ресурсами, включаючи людські ресурси.

- Чи залучає ВОА зовнішні джерела, щоб забезпечити необхідний потенціал, навички та досвід для виконання своєї аудиторської роботи?
- Чи політика та процедури ВОА щодо людських ресурсів належним чином зосереджена на принципах якості та етики (щодо найму, оцінки роботи, професійного розвитку, просування по службі, винагороди тощо)?
- **Ефективність завдань із надання впевненості**
 - Чи має ВОА належні політики, процедури та методології, щоб впевнено забезпечити проведення своїх аудитів та іншої роботи відповідно до стандартів і застосовних законодавчих та нормативно-правових актів, а також, що звіти, які він публікує, є доречними за даних обставин?
 - Чи належним чином у цих політиках, процедурах та інструментах висвітлені питання, що стосуються стабільно високої якості роботи?
 - Чи достатньою мірою ці політики та процедури охоплюють обов'язки з нагляду та перевірки всієї виконуваної роботи?
 - Чи здійснює ВОА перевірку якості виконання завдань? Чи є механізми, які гарантують, що питання, які виникають під час цих перевірок, розглядаються та вирішуються належним чином?
- **Моніторинг системи контролю якості**
 - Чи існує відповідний процес забезпечення якості, що гарантує ефективну роботу системи контролю якості ВОА та її функціонування належним чином?
 - Чи передбачає процес забезпечення якості систематичну перевірку вибірки завершених аудиторських завдань з переліку робіт, які виконує ВОА?
 - Чи проводяться перевірки незалежно? Чи виконують їх співробітники з достатнім і відповідним досвідом і повноваженнями?
 - Чи доведено висновки та рекомендації щодо роботи із забезпечення якості до відома вищого керівництва та чи вжито відповідних заходів?

G. АУДИТОРСЬКИЙ ПІДХІД

30. Експертна оцінка може охоплювати один або декілька з наступних етапів процесу аудиту¹²:
- a) підбір і програмування;
 - b) проведення;
 - c) звітування та повідомлення про результати аудиту; та
 - d) контроль виконання рекомендацій та оцінка впливу.

Кращою практикою під час експертної оцінки є вивчення вибірки завершених аудиторських завдань з метою оцінювання різних етапів процесу аудиту. Нижче наведено приклади питань експертної оцінки для кожної з цих категорій.

Підбір і програмування

31. Приклади питань експертної оцінки щодо відбору та програмування включають:
- Чи є у ВОА належний підхід до планування своєї аудиторської діяльності? Чи пов'язане планування зі стратегічними цілями ВОА? Чи має ВОА механізм для управління різними пріоритетами між обов'язковими та необов'язковими аудитами, а також між різними сферами аудиту?
 - Щодо вибору потенційних тем аудиту:
 - Чи відслідковує ВОА розвиток та нові ризики в державній політиці та державному управлінні? Чи збирає та консолідує ВОА, у структурований спосіб, відповідну інформацію про об'єкти аудиту, включаючи попередню аудиторську роботу?
 - Чи використовує ВОА відповідні критерії при виборі тем аудиту? Чи передбачає це оцінку таких проблем, як ризики слабкості системи, суттєві викривлення у фінансових звітах, помилки в транзакціях або недосягнення цілей політики?
 - Під час розгляду питання про доцільність кожного обраного аудиту, чи приділяється достатня увага оцінці необхідних фінансових і людських ресурсів (включно з наявністю аудиторів з необхідними навичками та компетентністю), розміру та складності

¹² Вони керуються Стандартами INTOSAI (ISSAI) і Керівництвами INTOSAI (GUID).

об'єкта аудиту, необхідного обсягу вибірки, термінів та очікуваної тривалості аудиту, а також ризику збігу з іншими подібними аудитами чи оцінками?

- Чи визначено пріоритетність та чи здійснено ранжування потенційних аудиторських завдань? Чи здійснюється остаточний вибір тем аудиту та затверджується керівництвом BOA?
- Чи передбачає планування аудиту BOA гнучкість і здатність реагувати на непередбачені проблеми або запити, які потребують уваги та швидкої реакції?

32. Під час планування аудиту BOA також має враховувати основні принципи, висвітлені в ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300 та ISSAI 400, щодо належного планування завдання. Принципи, викладені в цих ISSAI, є джерелом прикладів питань експертної оцінки, наведених нижче (які можна використовувати під час визначення окремих завдань аудиту):

- Чи переконалися аудитори перед початком аудиту, що умови аудиту є чіткими? Чи були умови проведення аудиту та відповідні ролі і обов'язки повідомлені об'єкту аудиту?
- Чи отримали аудитори достатнє розуміння характеру та особливостей організації або програми, що оцінюється, а також середовища внутрішнього контролю?
- Чи провели аудитори належну оцінку ризику або аналіз проблем, які відповідають типу аудиту та його цілям, і чи визначили потенційний вплив на аудит?
- Чи планування аудиту чітко визначає обсяг, цілі, критерії та підхід, яких слід дотримуватися під час аудиту? Чи розроблено графік аудиту? Чи встановлено характер, терміни та обсяг аудиторських процедур? Чи здійснено оцінку витрат? Чи планується використання людських ресурсів, зокрема залучення зовнішніх експертів?
- Чи регулярно переглядається планування під час проведення аудиту та чи оновлюється у разі виникнення проблем або змін у пріоритетах?

Проведення

33. Ключові принципи, висвітлені в INTOSAI-P 12, ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300 та ISSAI 400 щодо належного проведення аудитів та їх доданої цінності, є предметними джерелами для запитань експертної оцінки та стали основою для цих прикладів (які можуть бути використані під час визначення окремих завдань аудиту):

- Чи виконали аудитори достатні та належні аудиторські процедури для

формулювання висновків щодо цілей аудиту? Чи було отримано достатньо доказів для підтвердження зроблених висновків?

- Чи робота заснована на достовірному аналізі, а також на незалежному професійному судженні? Чи аудиторські докази надійні?
- Чи процес аудиту належним чином задокументований?
- Чи зроблені висновки з усіх питань аудиту?
- Чи попередні висновки повідомлені та обговорені з об'єктом аудиту, щоб забезпечити їх точність?
- Чи проводився аудит у встановлені терміни та в межах бюджету? Чи задокументовані та затверджені на відповідному рівні будь-які затримки або перевищення бюджету?
- Чи скориговані обсяг та/або план аудиту з огляду на будь-які значні непередбачені проблеми?
- Чи отриманий належний досвід в процесі аудиту та чи переданий він решті БОА для навчання та вдосконалення?

Звітвання та повідомлення про результати аудиту

34. Стандарти INTOSAI та INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян» можна використовувати як керівництво для оцінки звітності та повідомлення результатів аудиту БОА.
35. Приклади питань експертної оцінки (які можна використовувати під час визначення окремих завдань аудиту) включають:
 - Чи має БОА відповідні тести заходів контролю та перевірки, щоб гарантувати, що всі суттєві питання аудиту висвітлено у звіті, і все, що міститься у звіті, підтверджується доказами?
 - Чи підлягав проєкт звіту незалежній внутрішній та/або зовнішній перевірці для оцінки його якості перед публікацією?
 - Чи був проєкт аудиторського звіту узгоджений з об'єктом аудиту для забезпечення точності фактів перед публікацією?
 - Чи був остаточний аудиторський звіт чітким і зрозумілим, з логічною послідовністю між аудиторськими запитаннями, висновками, результатами та рекомендаціями?
 - Чи були рекомендації чіткими, конкретними, переконливими та практичними?
 - Якщо звіт містив аудиторську думку, чи використовувався відповідний формат і чи він відображав отримані докази?
 - Чи має БОА процедури для розгляду випадків серйозних порушень і шахрайства, виявлених під час аудиту?

- Was the report suitably communicated, in accordance with the SAI's mandate and legal status? Did the SAI engage its stakeholders when communicating the results of the audit to ensure they understood its findings and conclusions?

Контроль виконання рекомендацій та оцінка впливу

36. Контроль виконання рекомендацій стосується перевірки аудиторами коригувальних дій, вжитих об'єктом аудиту або іншими сторонами на основі рекомендацій BOA. Подальші дії можуть варіюватися від простого переліку коригувальних дій до проведення повного аудиту їх ефективності.
37. Результати контролю виконання рекомендацій можуть бути представлені в кожному окремому випадку або в межах регулярного зведеного звіту. Останній може містити аналіз, що висвітлює загальні тенденції та перехресні теми. Систематичний подальший моніторинг роботи BOA може сприяти підвищенню рівня вжиття коригувальних заходів і кращому розумінню ролі BOA у вдосконаленні фінансового управління.
38. Потреба в здійсненні контролю виконання рекомендацій, наданих за результатами аудиту, залежить від типу проблеми або питання, що розглядається. Наприклад, подальші дії тих BOA, які мають юрисдикційні повноваження, можуть полягати у виданні юридично обов'язкових звітів або рішень. У разі періодичного проведення фінансових аудитів і аудитів відповідності, подальші процедури можуть бути частиною оцінки ризиків наступного року. Щодо аудитів діяльності (ефективності), недостатні або незадовільні коригувальні заходи з боку об'єкта аудиту можуть вимагати додаткового звіту від BOA.
39. Стандарти INTOSAI містять конкретні рекомендації щодо контролю їх виконання, які необхідно вжити, залежно від типу аудиту. Приклади питань експертної оцінки щодо подальших заходів включають:
 - Чи має BOA відповідні процедури, критерії та методології для прийняття рішень та проведення контролю виконання рекомендацій?
 - Чи BOA періодично перевіряє висновки та рекомендації попередніх аудитів і звітує, за необхідності, перед законодавчим органом?
 - Чи подальша оцінка, проведена BOA, дає можливість з'ясувати факт, що об'єкт аудиту вирішив проблеми належним чином і протягом розумного періоду часу?
 - Чи здійснює BOA контроль виконання рекомендацій та аналізує іншу відповідну інформацію для оцінки впливу своєї діяльності?