

GUID 3910

Основні поняття аудиту діяльності (ефективності)

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



INTOSAI

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



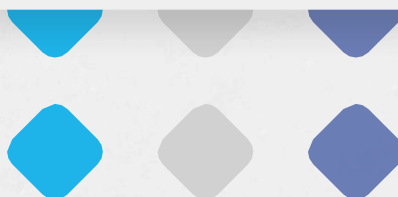
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Попередній ISSAI 3100 «Керівництво з аудиту діяльності (ефективності): ключові принципи» затверджено у 2010 році
- 2) Зміст викладено в новій редакції та схвалено у 2016 році як ISSAI 3100 «Керівництво з основних понять аудиту діяльності (ефективності)»
- 3) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році найменування змінено на GUID 3910 «Основні поняття аудиту діяльності (ефективності)» з внесенням редакційних змін

GUID 3910 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською



ЗМІСТ

1. ВСТУП	5
2. ВИЗНАЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	7
Економічність, ефективність і результативність	7
3. ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	9
Незалежність і етика	9
Передбачувані користувачі та відповідальні сторони	13
Предмет аудиту	14
Довіра та впевненість в аудиті діяльності (ефективності)	15
Форми надання впевненості	16
Мета (цілі) аудиту	17
Економічність	18
Ефективність	19
Результативність	20
Результативність витрат	22
Підхід до аудиту	23
Критерії аудиту	26
Аудиторський ризик	28
Комунікація	29
Об'єкт аудиту	30
Інші заінтересовані сторони	31
Навички	32
Використання зовнішніх експертів	34
Нагляд	34
Професійне судження та скептицизм	36
Контроль якості	43
Контроль якості (під час проведення аудиту)	43
Забезпечення якості (після завершення аудиту)	45
Суттєвість	46
Документація	47

ДОДАТОК: ПОБУДОВА ФУНКЦІЇ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	50
Вступ	50
Характер і переваги аудиту діяльності (ефективності)	52
Що таке аудит діяльності (ефективності)?	52
Зовнішня користь	53
Внутрішня користь	54
Проблеми, пов'язані із впровадженням аудиту діяльності (ефективності)	55
Потреба в довгостроковій залученості керівництва	55
Належні повноваження мають вирішальне значення	55
Важливість побудови відносин із заінтересованими сторонами	56
Організаційні питання, які потрібно вирішити	60
Ключові чинники успіху	61
З чого почати	62
Починати з малого, з пілотних проєктів і вузьких тем	62
Визначення потрібних ресурсів	63
Розширення обізнаності в межах ВОО	66
Недоцільність запровадження детальних систем і процедур на початковому етапі	66
Розбудова спроможності для забезпечення сталого функціонування аудиту діяльності (ефективності): як зберегти динаміку	66
Операційний менеджер	67
Добір і підготовка персоналу	67
Концептуальна основа аудиту діяльності (ефективності)	69
Стратегія комунікації	72
Контроль виконання рекомендацій аудиту діяльності (ефективності)	74

- 1) Професійні стандарти й керівництва потрібні для забезпечення достовірності, якості та професіоналізму при проведенні аудиту державного сектору. *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* визначає, зокрема, мету та сферу застосування стандартів ISSAI і концептуальну основу аудиту державного сектору. *ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)»* ґрунтується на фундаментальних принципах ISSAI 100 та доповнює їх з урахуванням специфіки контексту аудиту діяльності (ефективності).
- 2) ISSAI 3000 є стандартом аудиту діяльності (ефективності), і його слід розглядати та застосовувати в поєднанні зі стандартами ISSAI 100 та ISSAI 300. Стандарт визначає вимоги до професійної практики аудиту діяльності (ефективності), що супроводжуються поясненнями для кращого розуміння та сприйняття. ISSAI 3000 є загально визнаним стандартом аудиту діяльності (ефективності), а тому в разі ухвалення BOA рішення про його прийняття має виконуватися кожна його вимога.
- 3) Для кожної вимоги, викладеної в ISSAI 3000, додаткові рекомендації наводяться у GUID 3910 «Основні поняття аудиту діяльності (ефективності)» та GUID 3920 «Процес аудиту діяльності (ефективності)».
- 4) Керівництво GUID 3910 покликане допомогти аудиторів в тлумаченні основних понять аудиту діяльності (ефективності), що використовуються в ISSAI 3000. Рекомендації, викладені в цьому документі, мають полегшити розуміння та впровадження вимог стандарту аудиту діяльності (ефективності).

- 5) GUID 3910 містить два розділи. Перший розділ дає визначення аудиту діяльності (ефективності) та розкриває значення понять «економічність», «ефективність» і «результативність». Другий розділ присвячений основним поняттям. Деякі з цих понять стосуються аудиту, як-от «передбачувані користувачі» та «відповідальні сторони», «предмет аудиту», «довіра» та «впевненість», «мета (цілі) аудиту», «підхід до аудиту», «критерії аудиту», «аудиторський ризик», «контроль якості» та «суттєвість». Деякі поняття орієнтовані на аудитора, як-от «незалежність» та «етика», «навички», «нагляд», «професійне судження» та «скептицизм». Інші поняття пов'язані з ключовими завданнями, такими як «комунікація» та «документація».
- 6) Для глибшого розуміння того, як саме враховувати основні поняття протягом усього процесу аудиту, GUID 3910 та GUID 3920 слід розглядати разом.

ЕКОНОМІЧНІСТЬ, ЕФЕКТИВНІСТЬ І РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ

- 7) Аудит діяльності (ефективності), який проводять ВОА, — це незалежне, об'єктивне і надійне оцінювання того, чи функціонують державні підприємства, системи, операції, програми, заходи чи організації згідно з принципами економічності, ефективності та результативності та чи є в цій сфері можливості для вдосконалення.
- 8) Принципи економічності, ефективності та результативності можуть бути визначені в такий спосіб:
 - а) принцип економічності передбачає зведення до мінімуму вартості ресурсів. Ресурси, що використовуються, повинні бути доступні у відповідний час, у необхідній кількості й належної якості та за найкращою ціною;
 - б) принцип ефективності означає одержання максимальної віддачі від наявних ресурсів. Він стосується взаємозв'язку між залученими ресурсами та отриманими результатами з погляду кількості, якості та строків;
 - в) принцип результативності стосується досягнення встановлених цілей та передбачуваних результатів.
- 9) Аудит діяльності (ефективності) сприяє підзвітності, допомагаючи тим, кого наділено найвищими повноваженнями з управління та нагляду, покращувати ефективність своєї роботи. Це досягається шляхом оцінювання того, чи готуються та реалізуються рішення органів законодавчої або виконавчої влади економічно, ефективно та результативно, чи раціонально використовуються кошти в інтересах платників податків чи громадян. Аудит діяльності

(ефективності) сприяє прозорості, дає змогу законодавчій та виконавчій владі, платникам податків та іншим джерелам фінансування, а також тим, на кого спрямована урядова політика, та медіа розібратись в управлінні та результатах певних видів діяльності уряду. (Подальше керівництво щодо економічності, ефективності та результативності як трьох основних понять викладене в розділі «Цілі аудиту»).

3

ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

НЕЗАЛЕЖНІСТЬ І ЕТИКА

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен дотримуватись процедур ВОА, що стосуються незалежності та етики, які у свою чергу мають відповідати документам ISSAI про незалежність і етику.

(пункт 21 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 10) Етика – це сукупність моральних принципів людини, зокрема таких як незалежність, доброчесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність і професійна поведінка. Щоб бути незалежним і сприйматись як такий, аудитор має уникати ситуацій, які можуть зашкодити його об'єктивності. Незалежність охоплює:
- a) фактичну незалежність, яка дає аудиторові змогу провадити діяльність, не підпадаючи під впливи, що ставлять під загрозу професійне судження, діяти чесно і проявляти об'єктивність і професійний скептицизм;
 - b) незалежність поведінки — відсутність обставин, які спонукали б розсудливу та поінформовану заінтересовану сторону, якій відома

доречна інформація, обґрунтовано сумніватися в доброчесності, об'єктивності або професійному скептицизмі аудитора чи дійти висновку про те, що їх було поставлено під загрозу.

- 11) Незалежність важлива в контексті аудиту діяльності (ефективності) з огляду на ключові рішення, які ухвалює аудитор, як-от:
- a) визначення та вибір теми аудиту;
 - b) визначення цілі аудиту;
 - c) визначення застосовних критеріїв;
 - d) визначення методологічного підходу до аудиту;
 - e) оцінювання аудиторських доказів і формування висновків;
 - f) обговорення критеріїв і результатів аудиту з об'єктом аудиту;
 - g) оцінювання позицій різних заінтересованих сторін; та
 - h) складання об'єктивного та збалансованого звіту.
- 12) Аудитор має бути обізнаний із будь-якими питаннями чи ситуаціями, здатними поставити під загрозу незалежність ВОА та/або членів групи аудиторів.

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен лишатись незалежним, а результати і висновки щодо аудиту – неупередженими та сприйматись як такі передбачуваними користувачами.

(пункт 23 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 13) Окрім підтвердження своєї власної незалежності впродовж усього процесу аудиту аудиторіві потрібно налагодити відкриту та належну комунікацію з відповідальною стороною аудиту стосовно розуміння нею

незалежності аудитора. (Додаткові рекомендації з цього питання див. у розділах «Передбачувані користувачі» та «Комунікація»).

- 14) Загрози дотриманню відповідних вимог щодо незалежності повинні бути розглянуті до та під час проведення аудиту. Загрози можуть належати до однієї чи кількох із зазначених нижче категорій:
- a) Власний інтерес. Ця загроза виникає тоді, коли аудитор може прямо чи опосередковано одержати вигоду від спільних інтересів або відносин з відповідальною стороною .
 - b) Захист. Ця загроза виникає, коли аудитор просуває певну позицію або думку до такої міри, що це може зашкодити нейтральності та/або об'єктивності або сприйматись як таке, що їм шкодить.
 - c) Особисті стосунки. Ця загроза виникає тоді, коли внаслідок близьких стосунків з відповідальною стороною аудитор надто зважає на її інтереси.
 - d) Тиск. Ця загроза виникає тоді, коли фактичні або уявні погрози з боку відповідальної сторони можуть завадити аудиторів діяти об'єктивно та застосовувати професійний скептицизм.
 - e) Самооцінка. Ця загроза виникає тоді, коли для того, щоб дійти висновків у межах поточного завдання, потрібно оцінити певний результат або судження з попереднього завдання.
 - f) Участь керівництва. Ця загроза виникає тоді, коли об'єкт аудиту надмірно залучається до аудиту, наприклад, як член групи аудиторів.
- 15) Характер загроз та застосовні механізми контролю, необхідні для їх усунення чи зниження до прийняттого рівня, будуть різними залежно від особливостей аудиту.
- 16) Під час розгляду значущості будь-якого конкретного питання слід брати до уваги якісні фактори. Питання може вважатись незначним лише в тому разі, якщо воно одночасно є неважливим і несуттєвим.
- 17) Якщо загроза є суттєвою, слід визначити наявні механізми контролю та, за необхідності, застосувати їх для усунення загрози чи її зниження до

прийняттого рівня. Якщо аудитор не дотримується вимог щодо незалежності, ВОА повинен розглянути необхідність вжиття дисциплінарних заходів, аж до звільнення.

- 18) Застосування механізмів контролю усуває загрози або знижує їх до прийняттого рівня. Застережні заходи необхідні, коли рівень виявлених загроз є таким, що розумний спостерігач міг би дійти висновку про те, що дотримання відповідних етичних вимог або вимог щодо незалежності може опинитися під загрозою.
- 19) Серед прикладів специфічних для аудиту механізмів контролю можна навести такі:
 - a) залучення, за потреби, іншої особи для перевірки виконаної роботи чи надання консультацій без порушення незалежності аудитора. Такою особою може бути як зовнішній експерт, так і працівник ВОА, який ніяк не пов'язаний з групою аудиторів. Ця особа має бути незалежною від відповідальної сторони та не вважатися членом групи аудиторів з урахуванням виконання нею перевірки чи надання консультацій;
 - b) проведення консультацій із третьою стороною, як-от із комітетом незалежних директорів, професійним органом регулювання або колегою-фахівцем;
 - c) ротація персоналу для проведення аудиту діяльності (ефективності) різних суб'єктів через кілька років роботи для протидії загрозі особистих стосунків;
 - d) необхідність підтвердження всіма, хто бере участь в аудиті, своєї незалежності до початку роботи над аудитом і врахування цього під час аудиту; та
 - e) виключення особи зі складу групи аудиторів, якщо фінансові інтереси, відносини або діяльність такої особи створюють загрозу незалежності.

ПЕРЕДБАЧУВАНІ КОРИСТУВАЧІ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІ СТОРОНИ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен чітко ідентифікувати передбачуваних користувачів і відповідальних осіб аудиту, а під час проведення аудиту враховувати значення їхніх ролей, щоб проводити аудит відповідно.

(пункт 25 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 20) Передбачувані користувачі — це особи, для яких аудитор проводить аудит діяльності (ефективності). Передбачуваними користувачами можуть бути органи законодавчої і виконавчої влади, інші державні органи, треті особи, яких стосується аудиторський звіт, і широка громадськість. Відповідальна сторона теж може бути передбачуваним користувачем, але вона рідко буває єдиним таким користувачем. У багатьох випадках основним передбачуваним користувачем аудиторського звіту є орган законодавчої або виконавчої влади. Однак передбачуваними користувачами можуть також бути інші особи як у виконавчій владі, так і поза нею. Громадяни можуть використовувати результати для ухвалення більш обґрунтованих рішень, а отже, можуть бути передбачуваними користувачами. Групи, об'єднані спільними інтересами, організації, залучені до реалізації державної політики, наукова спільнота і, зрештою, медіа — всі вони в певному контексті теж можуть бути передбачуваними користувачами. Уже на початкових етапах аудиту рекомендується з'ясувати, хто є відповідними передбачуваними користувачами.
- 21) Окремою групою передбачуваних користувачів є експерти в певній сфері аудиту. Їхня підтримка робить звіти більш значимими. Водночас є небезпека втрати звітами значимості у разі, якщо експерти поставлять висновки та рекомендації під сумнів.
- 22) Відповідальними сторонами є насамперед ті, хто повинен діяти з урахуванням висновків і рекомендацій, викладених в аудиторському звіті. До відповідальної сторони може належати низка осіб, кожна з яких відповідає за певний аспект предмета аудиту. До відповідальних сторін

можуть належати ті, хто виконує функції оперативного управління та/або нагляду щодо предмета аудиту. У кінці ланцюжка підзвітності завжди буде відповідальна особа (наприклад, міністр), що відповідатиме перед законодавчим органом за витрати та результати діяльності у певній сфері.

- 23) Аудитор, що проводить аудит діяльності (ефективності), часто має значну свободу дій у виборі предмета аудиту та встановленні критеріїв, що, в свою чергу, впливає на визначення того, хто є належними відповідальними сторонами та передбачуваними користувачами. Під час планування та проведення аудиту аудитор має враховувати ролі передбачуваних користувачів і водночас зберігати свою незалежність.

ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен визначити предмет аудиту діяльності (ефективності).

(пункт 29 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 24) Предмет аудиту — це те, що підлягає аудиту. Предмет аудиту діяльності (ефективності) не потрібно обмежувати конкретними програмами, суб'єктами або коштами, але він може включати в себе види діяльності або наявні ситуації (в тому числі причини та наслідки). Прикладами можуть бути надання послуг відповідальними сторонами або вплив державної політики та підзаконних актів на адміністрацію, заінтересовані сторони, підприємства, громадян і суспільство. Предмет аудиту визначається метою та формулюється в питаннях аудиту.
- 25) У багатьох ВОА повноваження з проведення аудиту діяльності (ефективності) не передбачають дослідження державної політики, що лежить в основі урядових програм. У таких випадках аудит діяльності (ефективності) не ставить під сумнів доцільність політичних цілей, але натомість може передбачати перевірку заходів, вжитих для розроблення, впровадження чи оцінювання результатів цих політик, й може передбачати перевірку достовірності інформації, покладеної в основу прийняття політичних рішень.

- 26) Предмет аудиту має відображати ризик і суттєвість у межах сфери аудиту. Це важливо для створення доданої цінності й забезпечення доречності аудиту. Предмет аудиту часто визначається на підставі аналізу ризику. Якщо предмет аудиту — це те, що підлягає аудиту, то обсяг аудиту визначає межі предмета аудиту.

ДОВІРА ТА ВПЕВНЕНІСТЬ В АУДИТІ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен у прозорий спосіб доносити впевненість щодо результату та предмета аудиту згідно з критеріями.

(пункт 32 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 27) Уся аудиторська робота є одним із видів послуг з надання впевненості, а це означає, що аудитор надає передбачуваному користувачеві (зазвичай законодавчій або виконавчій владі) надійну та достовірну інформацію про діяльність відповідальної сторони (зазвичай державної організації або органу виконавчої влади).

У цьому контексті «надійна та достовірна інформація» означає, що висновки щодо предмета аудиту мають бути логічно пов'язані з метою (цілями) та критеріями аудиту і підкріплені достатніми та прийнятними аудиторськими доказами. Для забезпечення цього висновки мають бути чітко пов'язані з метою (цілями) аудиту та його критеріями і сформульовані таким чином, щоб підвищити рівень довіри передбачуваних користувачів до оцінки предмета аудиту згідно з критеріями.

- 28) Отже, звіти з наданням упевненості покликані забезпечувати впевненість передбачуваних користувачів у тому, що аудиторські висновки точно відображають стан відповідного предмета аудиту. Простіше кажучи, передбачувані користувачі звітів мають отримати обґрунтовану впевненість у надійності та достовірності висновків.

- 29) Для забезпечення цього висновки мають бути чітко пов'язані з метою (цілями) аудиту та його критеріями і сформульовані так, щоб підвищувати рівень довіри передбачуваних користувачів до оцінки предмета аудиту відповідно до критеріїв.
- 30) Формування висновку за результатами аудиту є процесом, значною мірою пов'язаним із судженням. З огляду на це дуже важливо, щоб усі аспекти висновків підтверджувались доказами, що ґрунтуються на критеріях аудиту. З іншого боку, під час формулювання висновку потрібно враховувати всі результати аудиту. Тут діє така логіка: «З огляду на результати аудиту А, В, С і D у поєднанні із застосовними критеріями аудиту X природно доходимо такого висновку».
- 31) По-друге, для того, щоб дійти певного висновку, дуже важливо, щоб результати аудиту ґрунтувалися на достатніх та прийнятних доказах. Якщо докази мають будь-які недоліки, то результати та висновки аудиту теж будуть недосконалими.
- 32) Для надання впевненості в цьому сенсі потрібно, щоб висновки ґрунтувалися на достовірних результатах аудиту, а ці результати — на переконливих доказах. При цьому важливо також зробити ці зв'язки зрозумілими для передбачуваних користувачів. Це досягається шляхом роз'яснення того, як було сформовано результати, критерії та висновки у збалансований і обґрунтований спосіб, а також чому поєднання результатів аудиту та критеріїв зумовлює саме такий загальний висновок чи рекомендацію (пункт 32 ISSAI 100). Якщо це зроблено належним чином, передбачувані користувачі можуть бути впевнені в обґрунтованості висновків. Отже, аудитор надав їм упевненість.

ФОРМИ НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

- 33) Надання впевненості може здійснюватися різними способами. Ось кілька прикладів, якими, однак, ці способи не обмежуються:
 - a) через загальний огляд аспектів економічності, ефективності та результативності, де мета аудиту, предмет аудиту, отримані докази та досягнуті результати аудиту дають змогу дійти такого висновку; або
 - b) через надання конкретної інформації з низки питань, включаючи мету аудиту, поставлені питання, отримані докази, використані критерії аудиту, досягнуті результати та конкретні висновки.

- 34) Кращою практикою є усвідомлений вибір способу надання впевненості залежно від обставин. При цьому важливо не плутати альтернативний висновок
- а) з офіційним висновком, який чітко доносить інформацію про рівень впевненості (пункт 21 ISSAI 300). В аудиті діяльності (ефективності) неможливо надати офіційний висновок, який можна було б порівняти з висновком щодо фінансової звітності. Отже, спосіб надання впевненості підпадає під термін «в інших формах», які описано в пункті 32 ISSAI 100.

МЕТА (ЦІЛІ) АУДИТУ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен чітко сформулювати мету (цілі) аудиту, які відповідають принципам економічності, ефективності та результативності.

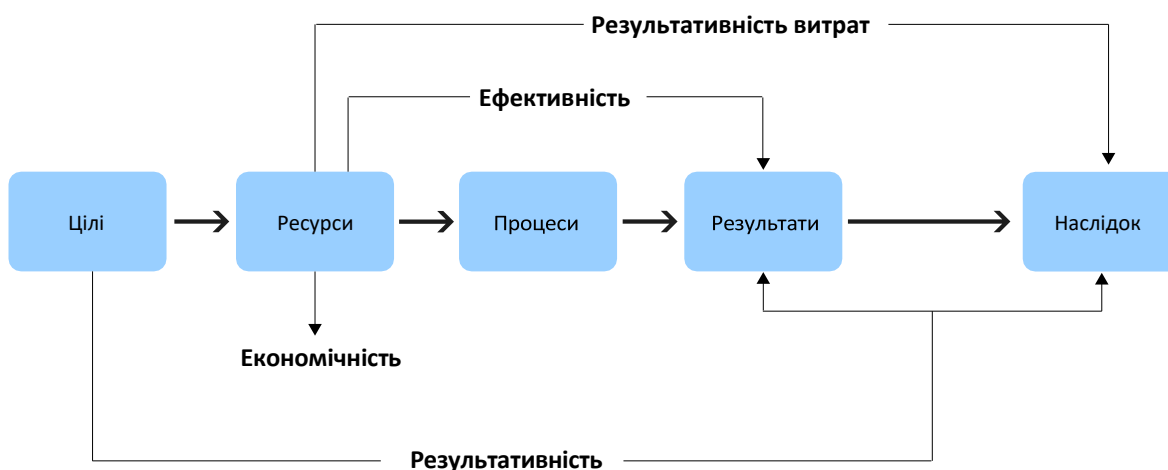
(пункт 35 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 35) Мета (цілі) аудиту визначає(-ють) завдання аудиту та те, чого аудитор прагне досягти, проводячи аудит. Мету (цілі) аудиту потрібно формулювати таким чином, щоб після завершення аудиту можна зробити висновок про те, чи було досягнуто такої(-их) мети (цілей).
- 36) Краща практика полягає у визначенні мети (цілей) аудиту на ранньому етапі процесу планування, щоб допомогти в ідентифікації питань, що підлягають аудиту та висвітленню у звіті. Мета (цілі) аудиту визначає(-ють) предмет аудиту, який сформульовано в питаннях аудиту, і дають відповідь на питання про те, чому проводиться аудит. Мета (цілі) аудиту та обсяг аудиту взаємопов'язані, і їх потрібно розглядати разом. Додаткову інформацію про визначення мети (цілей) аудиту надано в GUID 3920.

- 37) У визначенні аудиту діяльності (ефективності) чільне місце посідають поняття економічності, результативності та ефективності. Взаємозв'язок між цими трьома поняттями додатково пояснюється на рисунку 1 нижче. На цьому рисунку термін «ресурс» позначає фінансові, людські та матеріальні ресурси, що використовуються для державного втручання (державне підприємство, державна політика, операція, програма, діяльність чи організація). «Результат» позначає продукти, капітальні блага та послуги, що є результатом державного втручання. «Наслідок» — це ймовірний або досягнутий внаслідок втручання ефект. Він може бути короткостроковим, середньостроковим або навіть довгостроковим (довгостроковий ефект може також називатися «впливом»).

Рисунок 1



» ЕКОНОМІЧНІСТЬ

- 38) Аудит щодо аспектів економічності націлений на перевірку того, наскільки успішно об'єкт аудиту мінімізує собівартість ресурсів, з урахуванням належної якості цих ресурсів. Аудит такого виду зосереджується тільки на вхідних даних. Головне питання звучить так: «Чи ресурси, що використовуються, доступні в належний час і в належній кількості, належної якості, а також за найкращою ціною?» Якість є важливим поняттям, що стосується ресурсів (під кутом зору як економічності, так і ефективності).

Якість

Важливим елементом визначення трьох основних понять є якість результату. Якщо зниження собівартості продукції або послуг супроводжується одночасним падінням їхньої якості, забезпечення економічності, ефективності та результативності може бути поставлене під сумнів. А тому важливо оцінити, чи впливає прагнення до економічності, ефективності та/або результативності на якість, а якщо впливає, то як саме. Іноді критерії якості для конкретної продукції або послуг чітко визначені і їх можна використати для таких оцінок. Ще одним із можливих шляхів оцінювання якості продукції або послуг є вимірювання задоволеності клієнтів.

» **ЕФЕКТИВНІСТЬ**

- 39) Аудит щодо аспектів ефективності націлений на перевірку того, чи спожиті ресурси було використано в оптимальний або задовільний спосіб, або того, чи з меншим обсягом ресурсів можливо було досягти таких самих або подібних результатів з погляду кількості, якості та строків виконання. Ефективність оцінює співвідношення між вкладеними ресурсами та результатами. Ключові питання звучать так: «Чи отримуємо ми максимальний— кількісно і якісно — результат від вкладених нами ресурсів?» або «Чи можна було досягти того самого результату, вкладаючи менше ресурсів?».
- 40) Аудит щодо аспектів ефективності може бути спрямований на з'ясування технічної ефективності (наприклад, того, чи можливо оптимізувати процеси для поліпшення результату діяльності?), ефективності розподілу ресурсів (наприклад, того, чи можна підвищити ефективність, розподіляючи ресурси інакше: зокрема, спрямувавши їх на інструменти, які забезпечують найбільший внесок у результат?) або ефективності масштабу чи синергії (наприклад, того, чи можливо досягти такого самого результату, вкладаючи менше ресурсів, шляхом спільного використання засобів чи процесів або навіть об'єднання організацій?).
- 41) Ефективність — поняття відносне. Певні процеси, інструменти чи програми більш або менш ефективні, ніж інші. Це означає, що для аудиту щодо аспектів ефективності потрібне якесь порівняння. Для прикладу, порівняння схожих видів діяльності подібних суб'єктів, порівняння певного процесу (в одному суб'єкті) з тим самим процесом у більш ранній

період, порівняння процесу до та після запровадження певної політики або процедури, порівняння ефективності організації із загальноприйнятим комплексом характеристик ефективних організацій. Під час аудитів, орієнтованих на ефективність, для виявлення вад у процесах або їх реалізації може здійснюватись перевірка процесів від вкладених ресурсів до результатів. Така перевірка може сприяти кращому розумінню того, чому процеси є ефективними, навіть без вимірювання самої ефективності.

» РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ

- 42) Результативність — це ступінь досягнення цілі політики з погляду отриманих результатів. Вона стосується зв'язку між цілями чи завданнями, з одного боку, та наслідком, з іншого боку. Як показано на рисунку, питання результативності має дві складові частини: по-перше, якою мірою досягнуто цілі, а по-друге, чи це досягнення є результатом політики, що проводилась. Обидві складові частини обговорюються нижче.
- 43) Дати відповідь на перше питання: «Якою мірою досягнуто цілі певної програми або політики?» — може аудит, орієнтований на результат. У таких аудитах у центрі уваги перебувають цілі (чи є вони конкретними та вимірюваними?) та порівняння фактичного результату та/або наслідку і цих цілей (див. також підхід, орієнтований на результат, у пункті 61).
- 44) Оцінка та порівняння результатів і наслідків з цілями в межах підходу, орієнтованого на результат, можуть давати уявлення про результативність, але не встановлюють причинно-наслідкового зв'язку між кінцевим результатом та програмою, що підлягає аудиту. Вони також не дають інформації про причини досягнення результатів діяльності. Водночас друга частина питання про результативність може стосуватися внеску цієї програми у досягнення цілей. Під час аудиту щодо аспектів результативності слід намагатись виявити взаємозв'язок між досягненням цілей і реалізованою програмою. «Теорія змін» є корисним інструментом для цього.

Теорія змін

Описує, як і чому ініціатива чи програма працюватиме. Вона є чимось більшим за схематичний опис очікуваних ресурсів, продуктів і результатів, сполучених стрілками (рисунок 1). Вона описує приховані за стрілками припущення щодо того, як саме певний ресурс призводитиме до бажаного результату, а цей результат — до бажаного наслідку. Інакше кажучи, як відбуватимуться зміни. Виявити теорію, на якій ґрунтується програма або політика, можна шляхом аналізу ключових документів, у яких описано цю політику, або опитування осіб, відповідальних за політику чи програму. Ця теорія може допомогти аудиторіві (а іноді й відповідальним особам) одержати чіткий опис і краще розуміння припущень щодо причинно-наслідкового зв'язку між результатом і передбачуваним наслідком (цілями) політики або програми.

- 45) Результативність вимірюється різними методами. Найбільш ґрунтовні з них порівнюють ситуацію до та після впровадження політики або програми й передбачають вимірювання характеристик контрольної групи, до якої політика або програма не застосовувалась (контрфактичний сценарій). Це можна робити шляхом рандомізованого дослідження чи квазіексперименту. Однак застосування такого методу доцільне не завжди. Іноді для забезпечення глибшого розуміння причинно-наслідкових зв'язків між політикою або програмою та ефектом більше придатні методи радше якісного характеру — особливо для пошуку відповідей на запитання типу «Що і для кого працює краще та за яких обставин?». Роблячи висновок щодо причинно-наслідкового зв'язку між політикою або програмою та ефектом, важливо забезпечувати прозорість щодо переваг і обмежень використовуваних методів. Існують різні довідники (з оцінювання), що містять керівництво щодо того, як правильно обирати методи.
- 46) Інший підхід, який часто застосовується в аудиті діяльності (ефективності), полягає в тому, щоб не вимірювати результативність як таку, а зосередитись на умовах, які є (вважаються) необхідними для забезпечення результативності. До цих умов можуть належати краща практика та процедури управління, покликані забезпечити правильне та своєчасне надання послуг (див. результат на рисунку в пункті 8). Іншими умовами можуть бути міра охоплення цільових груп або рівень результатів діяльності. Аудиту такого виду часто притаманні характеристики аудиту на основі процесів або оцінювання програми. Для цих видів аудиту дуже корисними можуть бути дані із систем управління діяльністю, при цьому важливо оцінити якість цих даних.

- 47) Часто аудит зосереджується лише на одному з трьох основних понять, оскільки аудит щодо аспектів результативності або ефективності часто займає багато часу й може вимагати спеціальних знань. Однак досліджувати аспекти економічності, ефективності чи результативності діяльності цілком ізольовано не рекомендується. Наприклад, якщо основну увагу приділити питанням економічності без одночасного врахування хоч якоюсь мірою результату впровадження політики, це може призвести до вжиття дешевих, але нерезультативних заходів. І навпаки, під час аудиту щодо аспектів результативності аудитор може визнати за доцільне дослідити питання економічності та ефективності: результати об'єкта аудиту, певної діяльності, програми чи процесу можуть відповідати очікуваням, але чи не були ресурси надто дорогими?
- 48) Ставити в центр уваги аудиту тільки передбачуваний ефект політики не обов'язково. Для аудитора може бути доречно розглянути також непередбачувані ефекти (позитивні або негативні). Непередбачувані ефекти можна виявити, наприклад, шляхом опитування цільової групи втручання, критиків аудитованої програми або інших відповідних заінтересованих сторін. Урахування непередбачуваних ефектів може бути особливо доречним у тому разі, якщо видається, що об'єкт аудиту не знає про ці ефекти, або якщо ці ефекти не висвітлено в теорії змін, описаній у ключовій документації аудитованої політики чи програми.

РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВИТРАТ

- 49) Результативність витрат поєднує в собі окремі елементи ефективності та результативності (див. рисунок 1) завдяки аналізу взаємозв'язків між результатами застосування інструменту, реалізації проєкту чи програми і вкладеними ресурсами у формі грошей і людського капіталу. Результати аналізу такого типу можна виразити у вигляді співвідношення: витрати до одиниці кінцевого результату або безпосередньо результат до одиниці витрат. Одним із прикладів є витрати на зниження викидів вуглекислого газу (CO₂). Їх можна описувати як X євро на кг знижених викидів CO₂, або навпаки — як X кг знижених викидів CO₂ на кожне витрачене євро.

Справедливість і аудит діяльності (ефективності)

Деякі ВОА розглядають справедливість як четверте основне поняття. Це поняття описує принцип, згідно з яким кожен повинен мати змогу реалізовувати свої громадянські права (це, наприклад, свобода висловлення думки, доступ до інформації, свобода об'єднань, свобода голосування, гендерна рівність) та свої політичні й соціальні права (на здоров'я, освіту, житло та безпеку). Ключову роль у розбудові справедливості відіграє державна політика у сферах захисту та соціального розвитку. Питання справедливості можна розглядати також як додаткову тему аудитів діяльності (ефективності) або як питання результативності, якщо справедливість є явно висловленою метою політики чи явно висловленим завданням програми. Дослідження справедливості може охоплювати, наприклад, питання рівності доступу до послуг, дистрибутивні наслідки та вплив на регіональні диспропорції.

ПІДХІД ДО АУДИТУ**Вимога відповідно до ISSAI 3000:**

Аудитор повинен обрати підхід, орієнтований на результат, проблему чи систему, або поєднання цих підходів.

(пункт 40 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 50) Підхід до аудиту визначає характер оцінювання, яке необхідно провести. Підхід до аудиту являє собою важливий взаємозв'язок між цілями аудиту, критеріями аудиту та роботою, виконаною для збирання доказів. Аудит діяльності (ефективності) зазвичай виконується на основі одного з трьох підходів або їх певного поєднання:
- a) підхід, орієнтований на результат, що оцінює, чи кінцеві або проміжні цілі було досягнуто відповідно до намірів або чи програми та послуги функціонують відповідно до намірів;
 - b) підхід, орієнтований на проблему, що оцінює, перевіряє та аналізує причини конкретних проблем чи відхилень від критеріїв аудиту;

- с) підхід, орієнтований на систему, що оцінює належне функціонування систем управління.
- 51) Підхід, орієнтований на результат, переважно ставить такі питання, як-от:
- «Якою є продуктивність або яких результатів було досягнуто та чи було виконано вимоги або досягнуто цілі?». У межах цього підходу аудитор досліджує фактичну продуктивність діяльності, її результати та наслідки й зіставляє їх із цілями / завданнями політики (критеріями, визначеними на їх основі). З огляду на це результати аудиту часто бувають виражені у формі відхилень від критеріїв. Рекомендації, якщо вони надаються, часто бувають спрямовані на усунення таких відхилень. У цьому сенсі перспектива є у своїй основі нормативною.
- 52) Підхід, орієнтований на проблему, передбачає переважно верифікацію проблеми та аналіз проблеми. Відправним пунктом для нього є певна проблема або «відоме» відхилення ситуації від тієї, якою вона мала або могла б бути. При цьому критерії аудиту відіграють менш значущу роль, ніж у підході, орієнтованому на результат. Вони використовуються здебільшого для ідентифікації проблеми як відправного пункту для аудиту. Головне завдання аудиту — перевірити, чи існують заявлені проблеми, та проаналізувати їхні причини під кутом зору різних перспектив (для проблем, пов'язаних з економічністю, ефективністю та результативністю державних підприємств або програм). Підхід, орієнтований на проблему, переважно ставить такі питання: «У чому полягає проблема? Які причини має проблема? Наскільки уряд здатен розв'язати проблему? Якою є програма уряду для вирішення проблеми, якщо вона існує?».
- 53) Перспектива є аналітичною та інструментальною; мета – надання актуалізованої інформації про заявлені проблеми та способи їх вирішення. Аудитор може використовувати різні методи й ніяк не обмежений у своєму аналізі. Підхід може полягати або в застосуванні методу надання відповідей на питання аудиту, або в зосередженні на перевірці заявлених гіпотез. Розглядаються всі можливі суттєві причини (як належне сприймаються лише загальні цілі). З огляду на це не виключаються пропозиції щодо внесення змін до законів, підзаконних актів та структури державних підприємств, якщо буде продемонстровано, що наявна структура породжує серйозні та підтверджені проблеми.

- 54) Підхід, орієнтований на систему, спрямований переважно не на політику або цілі, а на належне функціонування систем управління як умову результативної та ефективної політики. До прикладів таких систем належать системи фінансового управління, системи оцінювання, системи контролю та системи інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ). Для цього виду аудиту можуть використовуватись описові питання, як-от:
- a) У чому полягає мета системи?
 - b) Хто є відповідальними суб'єктами всередині системи?
 - c) Які обов'язки покладено на кожного із суб'єктів?
 - d) Які правила, підзаконні акти й процедури є доречними?
 - e) Які потоки інформації є доречними?

Ці питання можуть доповнюватись питаннями більш оціночного характеру, як-от:

- a) Чи є достатнім обсяг обґрунтованого плану?
- b) Чи налагоджена належна система моніторингу якості?
- c) Чи призводить, за потреби, порівняння інформації із системи моніторингу з планом до коригувань?
- d) Чи здійснюється систематичний облік планування, моніторингу та коригування, щоб забезпечити підзвітність перед вищим управлінським рівнем?
- e) Чи регулярно здійснюється належне оцінювання процесів?

КРИТЕРІЇ АУДИТУ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен визначати критерії аудиту, що відповідають меті (цілям) і питанням аудиту та пов'язані з принципами економічності, ефективності та результативності.

(пункт 45 ISSAI 3000)

Під час планування та/або виконання аудиту аудитор повинен обговорити критерії аудиту з об'єктом аудиту.

(пункт 49 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 55) Критерії аудиту являють собою стандарти, за якими оцінюються аудиторські докази. Критерії аудиту діяльності (ефективності) є обґрунтованими та специфічними для аудиту стандартами діяльності, за якими можна оцінити економічність, ефективність і результативність з метою визначення того, чи діяльність не відповідає очікуванням, відповідає їм або перевершує їх. Критерії аудиту покликані визначити напрям оцінювання (допомагаючи аудиторіві відповідати на такі питання, як: «На яких підставах можливо оцінити фактичну продуктивність діяльності?», «Що вимагається або очікується?», «Які результати мають бути досягнуті та в який спосіб?»).
- 56) Визначаючи критерії аудиту, аудитор повинен враховувати, чи вони є доречними, зрозумілими, повними, надійними та об'єктивними. Ці характеристики можна описати так:
- a) Доречні критерії аудиту сприяють формуванню висновків, які допомагають передбачуванним користувачам в ухваленні рішень, а також висновків, що відповідають на питання аудиту.
 - b) Зрозумілі критерії аудиту — це ті, які чітко сформульовані, сприяють формуванню чітких висновків та є збагненними для передбачуваних користувачів. Вони не передбачають можливості широкого тлумачення.

- c) Повними критеріями аудиту є ті, яких достатньо для мети аудиту та в яких не знехтувано доречними чинниками. Вони змістовні та уможливають надання передбачуванім користувачам практичного огляду, що відповідає їхнім потребам в інформації та ухваленні рішень.
 - d) Надійні критерії аудиту породжують достатньою мірою внутрішньо узгоджені висновки в разі їх використання іншим аудитором за таких самих обставин.
 - e) Об'єктивні критерії аудиту не містять жодних упереджень з боку аудитора або об'єкта аудиту.
- 57) Критерії аудиту можуть бути якісними або кількісними, загальними або специфічними, орієнтованими на те, що очікується згідно з обґрунтованими принципами, науковими знаннями та кращою практикою, або що могло б бути зроблене (за кращих умов), або що має відповідати законам, підзаконним актам і цілям. Для визначення критеріїв аудиту, крім законодавства, можуть використовуватись різні джерела, в тому числі підзаконні акти, стандарти, належні принципи та краща практика, концептуальні основи вимірювання продуктивності діяльності, та організаційні політики та процедури.
- 58) Критерії можуть відігравати низку важливих ролей, сприяючи проведенню аудиту діяльності (ефективності), зокрема:
- a) формувати основу, на якій можуть бути побудовані процедури збирання аудиторських доказів;
 - b) формувати основу для оцінювання доказів, опрацювання результатів аудиту і підготовки висновків щодо цілей аудиту;
 - c) допомагати в наданні спостереженням форми та структури;
 - d) формувати спільну основу для комунікації в межах групи аудиторів та з керівництвом ВОА стосовно характеру аудиту; та
 - e) формувати основу для комунікації з керівництвом об'єкта аудиту.
- 59) В аудиті діяльності (ефективності) тлумачення загальних понять економічності, ефективності та результативності має бути пов'язане з предметом аудиту, а визначені критерії в різних аудитах зазвичай будуть

різними. Водночас встановлені критерії можуть бути корисними для інших аудитів того самого об'єкта аудиту, або для аудитів суб'єктів з подібною сферою охоплення.

- 60) Критерії аудиту встановлює аудитор. Їх, однак, необхідно обговорити з об'єктом аудиту (а за можливості також з іншими заінтересованими сторонами) на етапі планування або, щонайпізніше, на етапі проведення аудиту. Обговорення критеріїв аудиту з об'єктом аудиту слугує для забезпечення спільного та єдиного розуміння того, які критерії аудиту використовуватимуться як орієнтири під час оцінювання об'єкта аудиту. З огляду на це важливо чітко визначити критерії, за якими здійснюватиметься оцінювання об'єкта аудиту.

АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен активно управляти аудиторським ризиком, щоб уникнути визначення неправильних чи неповних результатів аудиту, висновків і рекомендацій, подання незбалансованої інформації або незабезпечення доданої цінності.

(пункт 52 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 61) Аудиторський ризик — це ймовірність визначення аудитором неправильно або не в повному обсязі визначених аудитором результатів аудиту, висновків і рекомендацій, зумовлена дією таких чинників, як недостатність або невідповідність доказів, невідповідність процесу аудиту чи навмисне упущення відомостей або надання оманливої інформації внаслідок викривлення інформації чи шахрайства.
- 62) Робота з аудиторським ризиком є невіддільною частиною всього процесу та методології аудиту діяльності (ефективності). Щоб управляти аудиторським ризиком, аудиторіві необхідно:
- ідентифікувати ризики;
 - оцінити ці ризики;

- c) розробити та впровадити стратегії запобігання ризикам чи їх пом'якшення;
- d) здійснювати моніторинг аудиторського ризику та стратегій його пом'якшення впродовж усього аудиту та вносити необхідні корективи з урахуванням зміни обставин (тобто застосовувати підхід, що передбачає управління ризиком, під час роботи з аудиторським ризиком).

КОМУНІКАЦІЯ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен планувати та підтримувати ефективну й належну комунікацію щодо ключових аспектів аудиту з об'єктом аудиту та відповідними заінтересованими сторонами протягом усього процесу аудиту.

(пункт 55 ISSAI 3000)

Аудитор повинен подбати про те, щоб комунікація із заінтересованими сторонами не ставила під загрозу незалежність та неупередженість ВОА.

(пункт 59 ISSAI 3000)

ВОА повинен чітко інформувати про стандарти, яких було дотримано під час проведення аудиту діяльності (ефективності).

(пункт 61 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 63) Формування добрих і належних зовнішніх відносин часто є вирішальним чинником у забезпеченні результативного та ефективного аудиту державних програм. Покращенню перебігу та результатів аудиту сприятиме можливість налагодження групою аудиторів хороших контактів і зміцнення довіри шляхом дотримання повністю професійного підходу під час аудиту. При цьому слід пам'ятати, що під час аудиту саме ВОА потребує доступу до джерел, даних та аргументів. Без належної комунікації може бути важко створити сприятливу для його інтересів атмосферу.

» **ОБ'ЄКТ АУДИТУ**

- 64) Комунікація між аудитором та об'єктом аудиту розпочинається на етапі планування аудиту та триває протягом усього процесу аудиту у формі конструктивної взаємодії впродовж оцінювання різних результатів аудиту, аргументів і перспектив.
- 65) Аудиторові потрібно поінформувати об'єкт аудиту про предмет аудиту, цілі аудиту, критерії аудиту, питання аудиту, період часу, що підлягає аудиту, а також про те, які державні підприємства, організації та/або програми охоплюватиме аудит, якомога скоріше після ухвалення рішення про початок аудиту.
- 66) Комунікація щодо цих ключових аспектів формує чітке уявлення щодо того, в чому полягає аудит і чому він проводиться, яким може бути його результат і як аудит вплине на об'єкт аудиту (наприклад, під кутом зору часу, документації та ресурсів), до початку аудиту. Крім того, вона забезпечує основу для обміну думками, уникнення непорозумінь і сприяння процесові. Це не означає, що об'єкт аудиту диктує свої умови або контролює процес аудиту в який-небудь спосіб; натомість комунікація полягає в налагодженні конструктивного процесу взаємодії. Як правило, щоб аудит був результативним, необхідна допомога з боку представників об'єкта аудиту. Ведення під час аудиту активного діалогу з об'єктом аудиту, експертами та іншими сторонами спрощує ситуацію, наприклад, даючи змогу безперервно перевіряти розуміння аудитора та попередні результати аудиту.
- 67) Прикладами для подальшого обговорення між аудитором та об'єктом аудиту можуть слугувати такі теми, як:
- a) обсяг аудиту, критерії аудиту, методологія та очікуваний процес аудиту;
 - b) функції та особи, важливі для збирання даних, і контактні особи, з якими може взаємодіяти ВОА, очікувані види й обсяги документів, надання яких вимагатиме або може вимагати ВОА;
 - c) як підтримувати поінформованість керівництва об'єкта аудиту про перебіг аудиту та результати аудиту, що напрацьовуються;
 - d) здатність проводити аудит відповідно до планів (наприклад, ресурси, графік, обсяг).

- 68) Якщо під час аудиту досягнуто важливих результатів аудиту, ВОА слід розглянути можливість своєчасного доведення результатів аудиту до відома тих, на кого покладене корпоративне управління.
- 69) Врешті, слід пам'ятати про важливість надання об'єктом аудиту зворотного зв'язку щодо того, наскільки добре функціонував під час аудиту процес комунікації, та наявності можливостей для його вдосконалення. Важливо також перевіряти, чи об'єкт аудиту визнав звіт справедливим, збалансованим і корисним.

» ІНШІ ЗАІНТЕРЕСОВАНІ СТОРОНИ

- 70) Добрі зовнішні відносини важливі не лише в короткостроковій перспективі для одержання доступу до інформації та забезпечення належного розуміння предмета аудиту; вони так само важливі для ВОА в довгостроковій перспективі з метою завоювання довіри, поваги та авторитету серед заінтересованих сторін.
- 71) Ось кілька основних груп заінтересованих сторін:
 - a) законодавчий орган;
 - b) виконавча влада (крім об'єкта аудиту);
 - c) громадяни;
 - d) медіа;
 - e) наукова спільнота;
 - f) неурядові організації.
- 72) Потрібно, щоб під час комунікації з заінтересованими сторонами аудитор був вільний від впливів, здатних поставити під загрозу об'єктивність ВОА чи аудитора, та сприймався як такий. Отже, аудитор повинен бути незалежним. Більше інформації про незалежність надано в розділі «Незалежність та етика».
- 73) Додаткову інформацію щодо процесу комунікації можна знайти в GUID 3920.

НАВИЧКИ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

ВОА повинна забезпечити, щоб група аудиторів мала необхідну професійну компетентність для проведення аудиту.

(пункт 63 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 74) Аудит діяльності (ефективності) — це комплексна дослідна діяльність на основі знань, у якій професійні цінності посідають чільне місце. До цих цінностей належить важливість надання аудиторіві можливості розвивати свої навички та досягати в аудиті результатів високої якості. Це передбачає створення середовища, що стимулює та заохочує поліпшувати якість.
- 75) Для того, щоб стати аудитором аудиту діяльності (ефективності), керівником групи аудиторів аудиту діяльності (ефективності) або керівником цього аудиту, потрібно володіти широким діапазоном навичок і дисциплін, включно з:
- a) розробленням планів досліджень;
 - b) соціологією;
 - c) методами наукового дослідження / оцінювання й необхідним для застосування таких знань досвідом;
 - d) ґрунтовними знаннями менеджменту організацій;
 - e) обізнаністю з державними організаціями, програмами та функціями;
 - f) особистими якостями, як-от доброчесність, винахідливість, спроможність виносити судження, аналітичні навички, навички командної роботи;
 - g) здатністю до чіткої та результативної комунікації як в усній, так і в письмовій формі; та

- h) спеціальними навичками залежно від характеру конкретного аудиту (наприклад, у сфері статистики, інформаційних технологій (ІТ), інженерії) чи експертними знаннями з відповідного предмета аудиту.
- 76) Необхідними можуть також виявитись спеціальні знання різних функціональних напрямів, що підлягають аудиту, але для аудиту діяльності (ефективності) зазвичай немає потреби в поглиблених навичках у сфері бухгалтерського обліку та фінансового аудиту. Важливо забезпечити поступову розбудову компетентності й заохочувати в організації обмін знаннями та навчання. Навчання та підготовка на робочому місці можуть допомогти аудиторам здобути професійні знання та навички, необхідні для аудиту діяльності (ефективності).
- 77) ВОА часто відокремлюють аудит діяльності (ефективності) від фінансового аудиту та аудиту відповідності, причому для аудиту діяльності (ефективності) добирають персонал з іншим досвідом та іншими навичками в порівнянні з тими, кого добирають для інших напрямів аудиту. Краща практика ВОА передбачає для виконання вимог щодо якості наявність програми підготовки та підвищення кваліфікації персоналу, що має на меті забезпечити підтримання персоналом своєї професійної майстерності шляхом постійного здобуття освіти та навчання. Вирішальним чинником у процесі розвитку є навчання через практичну аудиторську роботу.
- 78) Постійні освіта та навчання можуть охоплювати такі теми, як актуальні тенденції у сфері методики аудиту діяльності (ефективності), планування досліджень, здійснення управління або нагляду, методи якісного дослідження, аналіз конкретних ситуацій, формування статистичних вибірок, методи збирання кількісних даних, планування оцінювання, аналіз даних, а також написання текстів, орієнтованих на читача. Варто також вивчати дисципліни, пов'язані з роботою аудитора на об'єктах, як от державне управління, державна політика та структура, урядова адміністративна політика, економіка, суспільні науки або інформаційні технології. Краща практика полягає в тому, щоб вимагати від аудиторів підтримання своїх навичок шляхом проходження певної кількості годин безперервного підвищення кваліфікації щороку або протягом 2-річного періоду.
- 79) Оскільки аудит діяльності (ефективності) є командною роботою, проведення аудиту діяльності (ефективності) одноособово не відповідає кращій практиці з огляду на складність пов'язаних із ним питань. Отже, не всі члени команди з аудиту повинні володіти всіма зазначеними вище навичками. Крім того, у ВОА не завжди буває можливість залучити людей, які відповідають усім вимогам. Тому відповідні навички можна сформулювати

уже після прийняття особи на службу за умови, якщо кандидат на посаду демонструє відповідний тип мислення та здібності до виконання роботи, якої вимагає аудит діяльності (ефективності).

- 80) Аудитор повинен мати достатню для виконання своїх завдань професійну майстерність. ВОА повинні залучати персонал з відповідною кваліфікацією, впроваджувати політики та процедури, спрямовані на підвищення кваліфікації та рівня підготовки працівників ВОА для результативного виконання ними своїх завдань, складати письмові керівництва з питань проведення аудитів, зберігати наявні у ВОА навички та досвід і переглядати внутрішні процедури.

» ВИКОРИСТАННЯ ЗОВНІШНІХ ЕКСПЕРТІВ

- 81) До аудиту діяльності (ефективності) часто залучають експертів, щоб доповнити комплекс навичок, наявний у групи аудиторів, та покращити якість аудиту. Експертом (якщо він потрібен) є фізична або юридична особа, яка має спеціальні навички, знання та досвід у певній сфері, крім аудиту. Перш ніж залучати експертів, аудитор повинен переконатись, що експерт має відповідну компетентність, потрібну для цілей аудиту, а також забезпечити інформування експерта про умови роботи та вимоги щодо етики. Експерт має бути добре поінформований про правила щодо конфіденційності. Будь-які зовнішні експерти, залучені до аудиту, теж мають бути незалежними від ситуацій і відносин, що можуть поставити під загрозу об'єктивність зовнішніх експертів. Хоча аудитор може використовувати напрацювання експертів як докази, повна відповідальність за висновки, викладені в аудиторському звіті, покладається на аудитора.

НАГЛЯД

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Протягом процесу аудиту ВОА повинні забезпечувати належний нагляд за роботою групи аудиторів на кожному етапі аудиту.

(пункт 66 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 82) Нагляд має вирішальне значення для забезпечення досягнення цілей аудиту та підтримання якості аудиторської роботи. Отже, належний нагляд і контроль необхідні в будь-якому випадку, незалежно від компетентності конкретного аудитора. Нагляд за аудитом передбачає забезпечення персоналу, призначеного для аудиту, достатніми інструкціями і настановами для досягнення цілей аудиту та дотримання застосовної методології з одночасним збереженням поінформованості про суттєві проблеми, що виникають, та рецензуванням виконаної роботи. Зокрема, нагляд передбачає:
- a) забезпечення повного розуміння цілей аудиту всіма членами групи аудиторів;
 - b) забезпечення компетентності та належного виконання аудиторських процедур;
 - c) забезпечення доречності, надійності, достатності та документального оформлення аудиторських доказів;
 - d) забезпечення дотримання міжнародних і національних стандартів аудиту;
 - e) відстеження прогресу у виконанні завдання для забезпечення дотримання бюджетів, строків і графіків;
 - f) урахування компетентності та спроможностей окремих членів групи аудиторів, наявності в них достатнього часу для виконання своєї роботи, розуміння ними своїх інструкцій та того, чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до виконання завдання;
 - g) розв'язання важливих питань, що постають під час завдання, урахування їхньої значущості та внесення відповідних змін до запланованого підходу;
 - h) надання підтримки аудиторів у подоланні викликів під час аудиту в разі та в міру потреби;
 - i) надання практичної підтримки в розв'язанні проблем, що виникають;
 - j) визначення питань, які підлягають консультуванню або розгляду більш досвідченими членами групи під час роботи над завданням;
 - k) рецензування аудиторської роботи.

- 83) Характер і обсяг нагляду за персоналом, рецензування аудиторської роботи та докази її виконання можуть бути різними залежно від низки факторів, як-от розмір аудиторської організації, значущість і складність роботи і досвід персоналу.
- 84) Під час проведення аудиту, а особливо перед остаточним оформленням аудиторських звітів, усю аудиторську роботу має рецензувати хтось із керівників групи аудиторів. Рецензування вносить до аудиторського завдання кілька рівнів досвіду та суджень і покликане забезпечити:
- a) виконання аудиторської роботи згідно з планом аудиту;
 - b) відповідність характеру, строків та обсягу виконаних процедур програмам аудиту;
 - c) чітке відображення результатів аудиторських процедур і отриманих доказів в аудиторській документації, а також відповідність сформованих висновків результатам виконаної роботи;
 - d) за потреби, проведення консультацій, документування отриманих рекомендацій для подальшого врахування;
 - e) достатність отриманих доказів і їх прийнятність для підтвердження спостережень, висновків і рекомендацій, викладених у звіті.

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ТА СКЕПТИЦИЗМ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен застосовувати професійне судження та скептицизм, розглядати питання з різних точок зору, зберігаючи при цьому об'єктивне ставлення до різних поглядів і аргументів.

(пункт 68 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 85) Професійне судження — використання необхідних навичок, знань і досвіду при ухваленні обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин проведення аудиту. У процесі аудиту діяльності (ефективності) група аудиторів збирає великий обсяг інформації, що стосується аудиту, та значною мірою застосовує професійне судження та розсуд щодо відповідних питань.
- 86) Крім персоналу, безпосередньо залученого до аудиту, професійне судження може передбачати співпрацю з іншими заінтересованими сторонами, зовнішніми фахівцями та керівництвом аудиторської організації.
- 87) Професійне судження має вирішальне значення для належного проведення аудиту. Нижче подано кілька прикладів потреби в професійному судженні в контексті аудиту діяльності (ефективності):
- a) виявлення та оцінювання будь-яких загроз незалежності, зокрема загроз незалежності поведінки;
 - b) ухвалення рішення стосовно того, що слід перевіряти;
 - c) визначення необхідного рівня розуміння предмета аудиту та пов'язаних із ним обставин;
 - d) визначення цілей, питань і обсягу аудиту;
 - e) визначення критеріїв;
 - f) визначення характеру, строків і обсягу аудиторських процедур;
 - g) визначення процедур перевірок та консультацій, необхідних для аудиту, а також порядку врахування результатів консультацій;
 - h) визначення того, які результати аудиту є достатньо значущими для відображення у звіті;
 - i) оцінювання того, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази, а також чи потрібно вчинити додаткові дії, щоб відповісти на питання аудиту та дійти висновків з огляду на цілі;

- j) формування висновків на підставі одержаних аудиторських доказів у порівнянні з критеріями та цілями аудиту; та
 - k) визначення рекомендацій, які слід надати.
- 88) Професійний скептицизм означає виявлення професійної дистанційованості від об'єкта аудиту, а також пильного й допитливого ставлення під час оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів, отриманих під час аудиту. Дуже важливо, щоб аудитор виявляв професійний скептицизм і застосовував критичний підхід, робив раціональні оцінки та не рахувався зі своїми особистими уподобаннями та уподобаннями інших осіб. Нижче подано кілька прикладів особливої важливості професійного скептицизму в контексті аудиту діяльності (ефективності):
- a) врахування доброчесності керівництва;
 - b) оскарження відповідей на запити та іншої інформації, отриманої від керівництва та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
 - c) перегляд оцінки ризиків унаслідок виявлення суттєвої або значущої суперечливої інформації;
 - d) планування процедур, достатніх для оцінювання надійності даних, що мають використовуватись під час аудиту; та
 - e) пильність щодо аудиторських доказів, які суперечать іншим аудиторським доказам, які було отримано.
- 89) Професійний скептицизм часто демонструється під час різних обговорень з участю групи аудиторів, керівництва та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. До прикладів того, як можна застосовувати та оцінювати професійний скептицизм на кожному етапі аудиту, належать, зокрема, такі:
- a) коли аудитор оцінює логіку аргументації аудиту, представлені альтернативні підходи та точки зору, а також змінює, за потреби, своє розуміння під час аудиту, а не просто покладається на докази, які підтверджують остаточний висновок;

- b) коли аудитор ставить під сумнів погляди та припущення керівництва, а не просто приймає їх;
 - c) коли аудитор оцінює надійність джерела документів.
- 90) Аудиторів слід бути сприйнятливим до поглядів і аргументів та розглядати питання під різними кутами зору. Це потрібно для уникнення помилок, зумовлених хибними судженнями чи когнітивними упередженнями. З огляду на це важливо, щоб аудитор виявляв професійний скептицизм і застосовував критичний підхід, робив раціональні оцінки та не рахувався зі своїми особистими уподобаннями та уподобаннями інших осіб.

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен оцінити ризик шахрайства під час планування аудиту та бути пильним у питаннях виявлення шахрайства протягом усього процесу аудиту.

(пункт 73 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 91) Шахрайство — це умисне діяння однієї або кількох осіб із числа найманих працівників, управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або третіх сторін, пов'язане з використанням обману для здобуття невинуватної або незаконної переваги, як-от:
- a) зловживання довірою;
 - b) змова щодо надання грантів і внесків;
 - c) змова під час участі в торгах або укладання контрактів;
 - d) обман;
 - e) недобросовісні дії;
 - f) неправдиве представлення;
 - g) приховування з шахрайською метою;

- h) незаконні дії;
 - i) умисні викривлення;
 - j) порушення;
 - k) відкати;
 - l) неофіційна винагорода; та
 - m) крадіжки.
- 92) На відміну від помилок шахрайство є умисним діянням і зазвичай пов'язане з навмисним приховуванням фактів. До нього можуть бути залучені один або кілька представників об'єкта аудиту чи третіх сторін. Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства лежить на тих, кого наділено найвищими повноваженнями об'єкта аудиту, та на керівництві об'єкта аудиту. Відповідальність аудитора полягає у виявленні та оцінюванні ризику шахрайства там, де цей ризик значний. Аудитор також повинен визначити аудиторські процедури у відповідь на такі ризики.
- 93) Аудитор повинен зберігати професійний скептицизм на етапі планування та протягом усього аудиту, оскільки керівництво і працівники, причетні до шахрайства, зазвичай вживають заходів для приховування шахрайства від аудитора та інших осіб усередині об'єкта аудиту та за його межами. Під час проведення аудитів аудитор повинен усвідомлювати можливість шахрайства, пов'язаного з предметом аудиту (наприклад, щодо укладання контрактів або надання грантів і внесків). Якщо аудитор підозрює шахрайство чи стикається з ним, аудитор має довести це до відома керівника та компетентних органів для вчинення подальших дій.

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен дотримуватись високого стандарту професійної поведінки.
(пункт 75 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 94) Високі очікування від аудиторської професії передбачають дотримання всіх відповідних правових, нормативних та професійних вимог, а також уникнення будь-якої поведінки, здатної дискредитувати роботу аудитора, включно з вчиненням дій, які б спонукали об'єктивну третю сторону, якій відома доречна інформація, дійти висновку про те, що робота аудитора була професійно недосконалою. Очікується, що аудитор застосовуватиме систематичний підхід до аудиту та належну ретельність на всіх етапах процесу аудиту. Належною ретельністю зазвичай називають ту ретельність, яку особа зі звичайною обачливістю виявила б у виконанні такої роботи. Вона охоплює достатню ретельність у плануванні аудиту, збиранні та оцінюванні доказів і у звітуванні про результати аудиту, висновки та рекомендації. Група аудиторів та ВОА повинні виявляти належну ретельність і відповідальність у дотриманні стандартів аудиту.
- 95) Законодавчі органи та громадяни очікують від ВОА та його аудиторів підтримання високого рівня компетентності. Це підкреслює необхідність підтримання індивідуальних професійних навичок та компетентності з відстеженням змін у сфері професійних стандартів і відповідного законодавства та їх дотриманням. Очікування щодо вчинення дій з належною ретельністю вимагає від аудитора діяти під час проведення аудитів діяльності (ефективності) сумлінно та відповідно до застосованих технічних і професійних стандартів. Сумлінність передбачає обов'язок діяти з належною уважністю під час виконання завдань.
- 96) Під час усього процесу аудиту — від вибору теми та планування аудиту до звітування — слід дотримуватись високого стандарту професійної поведінки. Важливо, щоб аудитор працював системно, з належною ретельністю та об'єктивністю. Кращою практикою є використання програм аудиту, що являють собою детальні плани робіт, які спрямовують виконання роботи.

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен бути готовий до інновацій протягом усього процесу аудиту.

(пункт 77 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 97) Аудитор, що виявляє креативність, гнучкість і винахідливість, матиме змогу краще віднаходити можливості для розробки інноваційних підходів до аудиту для збору, інтерпретації та аналізу інформації. При цьому важливо визнавати, що різні етапи процесу аудиту пов'язані з різними рівнями можливостей для інновацій. Найширшу можливість для інновацій аудитор може мати на етапі планування, поки він ще визначає оптимальні підходи до аудиту та методи, що застосовуватимуться у проведенні аудиту.
- 98) В межах аудиту, а також у сферах оцінювання та суспільних наук триватиме еволюція та розвиток методології і можуть бути створені нові методи й технології збору та аналізу доказів, які поліпшать якість аудиту та аудиторського звіту. З огляду на впровадження ВОА нових методів і технологій аудитор має бути сприйнятливим і готовим випробовувати нові техніки та методології. Для виявлення тенденцій, закономірностей і видобування знань із великих обсягів даних можна використовувати, наприклад, такі інструменти, як аналітичне оброблення даних та інтелектуальний аналіз даних. Використання інтенсивного аналітичного оброблення даних може забезпечувати більш адресне оцінювання ризику, ефективніше проведення аудиту та результативніше звітування. До інших прикладів інновацій належать розширене використання електронних робочих документів і систем управління знаннями для обміну інформацією, що може бути корисною для декількох груп аудиторів, і використання дронів для фотозйомок (наприклад, під час аудитів діяльності (ефективності) у сфері сільського господарства).
- 99) ВОА має розвивати інноваційну культуру, а аудитори повинні навчатися один в одного та бути ментально відкритими для того, щоб діяти у новий спосіб. Інакше кажучи, ВОА могли б:
- a) стимулювати використання інноваційних, недорогих, екологічно збалансованих і заснованих на вебтехнологіях засобів обміну думками, документами та досвідом між ВОА;
 - b) заохочувати проведення спільних перевірок актуальної тематики та сприяти експериментальному впровадженню нових підходів, методів і звітів;
 - c) бути взірцем у своєму управлінні та організації діяльності;
 - d) шукати можливості незалежного оцінювання свого управління та організації діяльності;

- e) сприяти діяльності з розвитку спроможності результативно «доносити повідомлення»; та
- f) бути в курсі нових методологій оцінювання.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

ВОА повинні створити та підтримувати систему забезпечення якості, якої аудитор має дотримуватись для забезпечення виконання всіх вимог, і наголосити на необхідності підготовки належних, збалансованих і справедливих аудиторських звітів, що є корисними та відповідають на питання аудиту.

(пункт 79 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

» КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ (ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ)

- 100) Система контролю якості охоплює політики та процедури, покликані надати ВОА обґрунтовану впевненість у тому, що він сам та його персонал діють відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавства і підзаконних актів. Її мета полягає в забезпеченні проведення аудитів на незмінно високому рівні. Процедури контролю якості регулюють такі питання, як керівництво, спрямування і перевірка процесу аудиту, нагляд над ним, а також потребу в консультаціях для ухвалення рішень щодо складних або суперечливих питань.
- 101) Система контролю якості (QC) повинна бути розроблена так, щоб вона відповідала повноваженням ВОА та його обставинам і була здатна реагувати на його ризики, що ставлять під загрозу якість. Щоб система контролю якості була результативною, вона має являти собою складову частину стратегії, культури, політик і процедур кожного ВОА. У такий спосіб якість інтегрується у виконання аудиту та підготовку звітів, а не стає додатковим процесом, що виконується після

- підготовки звіту (див. нижче розділ «Забезпечення якості»). Для підтримання системи контролю якості потрібні поточний моніторинг і прагнення до постійного вдосконалення.
- 102) Процедури контролю якості мають бути невіддільною частиною проведення кожного аудиту діяльності (ефективності), щоб звести до мінімуму ризику помилок і забезпечити послідовність у проведенні аудитів. Ці процедури повинні бути задокументовані й мають містити, наприклад, різні кроки процесу аудиту, перевірки, що мають проводитись (наприклад, управлінська перевірка, експертні перевірки проєктів робіт та редагування остаточних звітів). Для ВОА може бути корисним спочатку чітко визначити характеристики аудиторського звіту високої якості.
- 103) Ключовим аспектом будь-якого аудиту діяльності (ефективності) є формальні та неформальні консультації, що відбуваються в межах команд з аудиту, між командами з аудиту, а також із внутрішніми та зовнішніми фахівцями. Консультація, що проводиться під час виконання завдання з надання впевненості, важлива через те, що вона сприяє підвищенню якості та покращує застосування професійного судження, одночасно знижуючи ризик помилки. Консультації корисні для формування обґрунтованих висновків, забезпечення відповідності, справедливості й збалансованості звіту, а також його доданої цінності. Кращою практикою є документування основних консультацій, що проводяться, характеру отриманих рекомендацій і способу, в який група аудиторів поводить з цими рекомендаціями.
- 104) Ключовим компонентом контролю якості є рецензент контролю якості завдання (EQCR). EQCR — це особа, що не залежить від групи аудиторів, яка проводить об'єктивне оцінювання значних питань, включно з виявленими ризиками та суттєвими судженнями групи аудиторів, а також висновками, яких команда дійшла під час складання аудиторського звіту. Краща практика передбачає призначення EQCR на аудити з високим рівнем ризику відповідно до визначень, які використовує ВОА.
- 105) ВОА складно розробляти на індивідуальній основі результативні процедури контролю якості, здатні гарантувати високу якість звітів про аудит діяльності (ефективності) в усій організації. Тому важливо розробляти такі процедури на інституційному рівні. Так само важливо, щоб аудитор був і залишався компетентним і мотивованим, а також відкритим до зворотного зв'язку з боку контролю якості. Отже, процедури контролю повинні доповнюватися підтримкою на зразок навчання в процесі роботи та наставництва для групи аудиторів.

- 106) Див. ISSAI 140 «Контроль якості для BOA», у якому викладене додаткове керівництво щодо контролю якості.

» **ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ (ПІСЛЯ ЗАВЕРШЕННЯ АУДИТУ)**

- 107) Процес забезпечення якості дає змогу проводити незалежне оцінювання аудиту після його завершення на послідовній основі за певними критеріями. Головною метою процесу забезпечення якості є моніторинг системи контролю якості BOA та оцінювання того, чи впроваджені відповідні контрольні заходи та чи функціонують вони належним чином. Проведення окресленого вище процесу контролю якості стало б першим кроком, який був би перевірений процесом забезпечення якості, причому BOA може розробляти власні критерії, засновані на конкретних обставинах, наприклад, із такими питаннями на основі критеріїв:

- a) Якою мірою звіт чітко описує контекст, у якому здійснюється діяльність за перевіреним напрямом?
 - b) Наскільки добре структуровано та написано звіт та чи містить він результативне резюме для керівництва?
 - c) Наскільки чітко викладене обґрунтування обсягу аудиту?
 - d) Чи чітко визначено методологію аудиту?
 - e) Наскільки збалансовані, логічні, послідовні та підкріплені наведеними доказами результати аудиту, висновки та рекомендації, викладені у звіті?
 - f) Наскільки успішний аудит у формуванні висновків щодо своїх цілей та в наданні корисної інформації, покликаної поліпшити публічні послуги?
 - g) Наскільки достатньою є документація, що стосується компетентності команди, виконуваних аудиторських процедур, доказів на підтвердження результатів аудиту, проведених консультацій та поводження з отриманими зауваженнями, а також нагляду?
- 108) Тими, хто здійснює незалежне забезпечення якості, можуть бути провідні працівники підрозділу аудиту діяльності (ефективності) (яких ніяк не залучено до проведення аудиту) або зовнішні особи. Для цього може бути також задіяна незалежна експертна перевірка, яку проводять

працівники ВОА з інших країн. Перевага незалежної експертної перевірки полягає в тому, що ті, хто її проводить, чітко розуміють завдання та обов'язки ВОА, але водночас перебувають на певній відстані від ВОА, яка дозволяє їхній оцінці бути незалежною. Використання зовнішнього забезпечення якості дає ВОА нагоду продемонструвати свою підзвітність перед заінтересованими сторонами, зрозуміти, що головною причиною для впровадження забезпечення якості є вдосконалення аудитів, процесу аудиту та системи контролю якості. ВОА може використовувати результати незалежних експертних перевірок шляхом поширення кращих прикладів звітів про аудит діяльності (ефективності) в межах ВОА на користь усім аудиторам. Якщо з'ясується, що звіти про аудит діяльності (ефективності) потребують удосконалення, представники керівного складу повинні оцінити систему контролю якості на предмет визначення того, які саме контрольні заходи можуть потребувати зміцнення для формування звітів про аудит діяльності (ефективності), що відповідають стандартам ВОА, та провести роботу з групами аудиту для визначення отриманих уроків і виявлених можливостей для навчання, менторства та наставництва за конкретними напрямками.

СУТТЄВІСТЬ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен враховувати суттєвість на всіх етапах процесу аудиту, включаючи фінансові, соціальні та політичні аспекти предмета аудиту, з метою забезпечення якомога більшої доданої цінності.

(пункт 83 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

- 109) Суттєвість — це відносна важливість певного питання в контексті, в якому воно розглядається, і вона може змінювати рішення таких користувачів звіту, як органи законодавчої або виконавчої влади, або впливати на них. Суттєвість можна розглядати в контексті кількісних та якісних чинників, як-от відносна величина, характер та вплив на предмет аудиту, а також інтереси, виражені передбачуваними користувачами або одержувачами. Окрім грошової цінності, суттєвість включає в себе питання соціальної та політичної значущості, відповідності, прозорості, управління та підзвітності. Суттєвість може з часом змінюватися й може залежати від перспективи передбачуваних користувачів і відповідальних сторін.

- 110) До якісних чинників можуть належати такі аспекти:
- a) чи певний результат аудиту є наслідком умисного діяння (шахрайства) чи ненавмисним;
 - b) чи є певний аспект програми або суб'єкта суттєвим з огляду на характер, помітність і чутливість програми або об'єкта аудиту;
 - c) те, чи завдано шкоди здоров'ю або безпеці громадян;
 - d) чи певний результат аудиту пов'язаний із прозорістю або підзвітністю.
- 111) Урахування суттєвості є доречним у всіх аспектах аудиту діяльності (ефективності). Отже, аудитор повинен враховувати суттєвість, обираючи теми аудиту, визначаючи цілі, питання та обсяг аудиту, встановлюючи критерії, оцінюючи докази, документуючи результати аудиту й опрацьовуючи висновки та рекомендації.
- 112) Результати аудиту вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати того, що вони — окремо чи сукупно — впливатимуть на відповідні рішення, ухвалені передбачуваними користувачами на підставі звіту аудитора. Врахування суттєвості аудитором — питання професійного судження, і воно залежить від сприйняття аудитором загальних інформаційних потреб передбачуваних користувачів.
- 113) Кількісні чинники стосуються результатів аудиту, які виражено в чисельній формі. Аудитор повинен розглядати сукупний ефект результатів аудиту, які, кожен окремо, є незначними.

ДОКУМЕНТАЦІЯ

Вимога відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен у повному обсязі й детально задокументувати аудит.
(пункт 86 ISSAI 3000)

КЕРІВНИЦТВО

114) Аудиторіві потрібно зберігати всі відповідні документи, зібрані або створені під час аудиту діяльності (ефективності). До записів, які зазвичай слід оформляти документально для більшості аудитів діяльності (ефективності), належать (а) детальні відомості щодо плану та методології аудиту, (б) результати роботи на об'єкті та аналізу, (с) повідомлення на адресу об'єкта аудиту та зворотний зв'язок від нього, та (d) наглядові перевірки та інші застережні заходи контролю якості. Проте конкретну мету та контекст аудиторської документації визначатимуть конкретні обставини виконання аудиту діяльності (ефективності). До них належать змістовні повідомлення електронної пошти, надіслані посадовій особі об'єкта аудиту або третьої сторони чи отримані від такої особи, які стосуються аудиту та пов'язані зі звітом. Документація фіксує, хто виконував аудиторську роботу та дату виконання такої роботи. Документування аудиторської роботи має бути достатнім для того, щоб дати змогу досвідченому аудиторіві, який раніше не був пов'язаний з аудитом, зрозуміти:

- a) характер, строки та обсяг виконаної роботи;
- b) результати аудиторської роботи та отримані аудиторські докази; та
- c) значущі питання, що виникли під час аудиту (наприклад, зміни в обсязі аудиту чи підході до нього, рішення щодо нового чинника ризику, виявленого під час аудиту, заходи, вжиті внаслідок незгоди між об'єктом аудиту та групою), сформовані щодо них висновки та суттєві професійні судження, зроблені при формуванні таких висновків.

115) Якщо в контексті аудиту діяльності (ефективності) аудитор збирає персональні дані або персональну інформацію, аудитор повинен забезпечити їх належний захист. Чинниками визначення того, які заходи захисту є адекватними, слугують характер і чутливість інформації.

116) При визначенні характеру та обсягу документації для певного напрямку аудиту чи етапу процедури аудиторіві зазвичай потрібно більше аудиторської документації, якщо:

- a) ризик є високим (ризик, пов'язаний із проведенням аудиту, або коли результат аудиту є значущим, чутливим або спірним);

- b) при виконанні роботи або оцінюванні результатів потрібно більше суджень; та
 - c) докази є більш значущими (тобто докази мають вирішальне значення для висновку щодо цілей аудиту).
- 117) Бажано, щоб документація містила систему перехресних посилань з аудиторського звіту на робочі документи.
- 118) Аудиторів потрібно виконати відповідні процедури, щоб забезпечити конфіденційність і безпечне збереження робочих документів. Аудиторів потрібно зберігати робочі документи протягом періоду, достатнього для виконання юридичних, регуляторних, адміністративних і професійних вимог до зберігання документації, та для проведення аудиторських заходів з контролю виконання рекомендацій.

ДОДАТОК: ФУНКЦІЇ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

ВСТУП

- 1) Аудит діяльності (ефективності) значною мірою покращує підзвітність перед суспільством і дає ВОА змогу робити практичний внесок у підвищення ефективності та результативності державного управління. Це керівництво має на меті окреслити переваги впровадження аудиту діяльності (ефективності) для ВОА та розглядає низку ключових питань, які потрібно враховувати при впровадженні аудиту діяльності (ефективності) та його підтриманні у ВОА. Основною аудиторією цього керівництва є керівник ВОА та його вищий керівний склад з метою допомогти їм зрозуміти вимоги та виклики, з якими доведеться зіткнутись.
- 2) Ідея полягає в тому, щоб зосередитись на стратегічних потребах і загальних наслідках впровадження сталої функції аудиту діяльності (ефективності). ВОА мають різні повноваження і працюють за різними моделями, причому ВОА різних країн є різними за розміром і мають різну адміністративну культуру. З огляду на це неможливо розробити детальні настанови, придатні для всіх. А тому цей документ присвячений стратегічним викликам, пов'язаним із процесом впровадження, та необхідним ресурсам. У ньому також висвітлено основні особливості аудиту діяльності (ефективності) та його важливість для ВОА, органів державного управління та суспільства загалом.
- 3) Під час впровадження сталої функції аудиту діяльності (ефективності) чимало ВОА стикалися з труднощами. Крім політичних та адміністративних чинників, слід усвідомлювати також складність і виклики, зумовлені аудитом діяльності (ефективності) як таким. Як показав досвід, на сталий розвиток цієї форми аудиторської роботи можуть піти роки. Крім того,

наявність сильної функції фінансового аудиту та аудиту відповідності не гарантує успіху в аудиті діяльності (ефективності), оскільки аудит діяльності (ефективності) як дисципліна значно відрізняється від них.

- 4) Ці настанови складаються з чотирьох основних глав:
 - a) у главі 2 представлено ключові принципи аудиту діяльності (ефективності) та описано внутрішні й зовнішні переваги роботи цього виду;
 - b) у главі 3 окреслено основні проблеми, пов'язані із впровадженням аудиту діяльності (ефективності);
 - c) у главі 4 висвітлено ключові аспекти, які потрібно враховувати тим, хто починає здійснювати аудит діяльності (ефективності); та
 - d) у главі 5 окреслено основні питання сталого функціонування аудиту діяльності (ефективності).

- 5) Під час обов'язкового регулярного супроводу Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) цей додаток було переглянуто та включено до складу ISSAI 3100 у 2016 році й до складу GUID 3910 у 2021 році в результаті процесу суттєвих змін структури.

ХАРАКТЕР І ПЕРЕВАГИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

» ЩО ТАКЕ АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)?

- 6) Аудит діяльності (ефективності), який проводять ВОА, є незалежним, об'єктивним і надійним оцінюванням того, чи функціонують державні підприємства, системи, операції, програми, заходи та організації згідно з принципами економічності, ефективності та/або результативності та чи є в цій сфері можливість поліпшення (пункт 17 ISSAI 3000).
- 7) Аудит діяльності (ефективності) полягає в аналізі та оцінюванні функціонування державних програм або публічних послуг. Він являє собою діяльність на основі інформації, для провадження якої потрібні аналітичні та творчі навички. На відміну від фінансового аудиту він зосереджується на діяльності та результатах, а не на обліку. При цьому на відміну від аудиту відповідності він пов'язаний переважно з намірами, що лежать в основі заходів державного втручання, та поняттями економічності, ефективності та результативності. Основні питання у сфері аудиту діяльності (ефективності) звучать так:
 - a) Чи робиться те, що потрібно?
 - b) Якщо так, то чи робиться це в правильний спосіб? та
 - c) Якщо ні, то з яких причин?
- 8) Сфери та об'єкти, що підлягають аудиту, можуть бути різними, тобто аудиту можуть підлягати як окремі підрозділи, так і державні програми та проєкти. Нижче наведено стислу інформацію про деякі основні відмінності між аудитом діяльності (ефективності) та фінансовим аудитом.

АСПЕКТИ	Аудит діяльності (ефективності)	Фінансовий аудит
Ціль	Оцінити, чи державне втручання або заходи, вжиті державою, здійснено відповідно до принципів економічності, ефективності та результативності	Оцінити, чи фінансові операції було виконано відповідно до законодавства та підзаконних актів, а також чи є облікові дані та фінансова звітність правдивими та неупередженими, тобто надійними
Фокус	Політика, програми, організація, діяльність і системи управління	Фінансові операції, бухгалтерський облік, фінансова звітність і ключові процедури
Наукова база та відповідний досвід	Економіка, політологія, соціологія тощо. Досвід професійних досліджень або оцінок, обізнаність із методами, що застосовуються у сфері соціології, а також з іншими відповідними методами й навичками	Бухгалтерський облік і право. Навички професійного аудитора
Методи	Змінюються від аудиту до аудиту	Стандартизований формат
Критерії аудиту	Більш відкриті до суджень аудиторів. Унікальні критерії для кожного аудиту	Менш відкриті до суджень аудиторів. Стандартизовані критерії, визначені законом і підзаконними актами для всіх аудитів
Звіти	Спеціальний звіт, що публікується відповідно до потреби. Структура та зміст змінюються залежно від цілей	Щорічна думка та/або звіт. Більш-менш стандартизовані

9) Докладніше про визначення економічності, ефективності та результативності, а також про шляхи, якими забезпечується надання нової інформації в аудиті діяльності (ефективності), йдеться у керівництві GUID 3910 «Основні поняття аудиту діяльності (ефективності)».

» ЗОВНІШНЯ КОРИСТЬ

- 10) Аудит діяльності (ефективності) виконує важливі функції як щодо суспільства загалом, законодавчого органу й уряду, так і щодо об'єктів аудиту.
- 11) Демократичний принцип ґрунтується на праві суспільства вимагати від уряду звіту за його дії, що реалізується шляхом проведення загальних виборів. Для цього суспільство потребує інформації про те, як витрачаються публічні ресурси та як функціонують публічні послуги. Аудит діяльності (ефективності) робить внесок у забезпечення прозорості та підзвітності, надаючи об'єктивну та надійну інформацію з цих питань.
- 12) Аудит діяльності (ефективності) також відіграє важливу роль у підтриманні належної поінформованості законодавчого органу про дії уряду і про наслідки рішень законодавчого органу. Законодавчому органу потрібна надійна та незалежна інформація про наслідки впровадження програм і рішень. Аудит діяльності (ефективності) становить унікальне джерело інформації, адже він не

представляє політичних активістів або інституції. Незалежна оцінка наслідків ухвалених рішень, надання публічних послуг і причин можливих проблем із продуктивністю діяльності може бути корисною і для уряду.

- 13) Аудит діяльності (ефективності) заохочує навчання та зміни в публічному секторі, надаючи нову інформацію та повертаючи увагу до різноманітних викликів. Він також розглядає проблеми, що виходять за межі повноважень об'єкта аудиту, ставлячи відповідну тему на політичний порядок денний. Це сприяє вдосконаленню та реформуванню державного управління та врядування. У такий спосіб аудит діяльності (ефективності) створює додану цінність, яка робить його кориснішим, ніж просто механізм контролю.

» ВНУТРІШНЯ КОРИСТЬ

- 14) Аудит діяльності (ефективності) сприяє культурному різноманіттю, креативності та навчанню у ВОА, спонукаючи аудиторів зосереджуватись на доречних соціальних, політичних та економічних питаннях.
- 15) Потенційно він може зробити ВОА помітнішим у медіа, оскільки тематика аудиту діяльності (ефективності) повертає до себе увагу ширшої аудиторії. Це може посилювати мотивацію аудиторів у ВОА завдяки тому, що їхня робота стає помітною.
- 16) Оскільки мета аудиту діяльності (ефективності) полягає у виявленні потенційних можливостей підвищення ефективності державного управління (а значить і сприянні економії державних видатків), довіра, здобута завдяки аудиту такого виду, може сильніше спонукати уряди й законодавчі органи до виділення на користь ВОА людських і фінансових ресурсів.

ПРОБЛЕМИ, ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ ВПРОВАДЖЕННЯМ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 17) Існує низка проблемних питань, які керівникові ВОА потрібно враховувати в процесі формування сталої спроможності для здійснення аудиту діяльності (ефективності). Для успішного впровадження аудиту діяльності (ефективності) потрібні політична підтримка, відповідне регулювання, лідерство та активна участь керівництва. Керівник ВОА має забезпечити достатнє фінансування та шукати партнерів, які можуть допомогти в розбудові спроможностей і здійсненні контролю якості.

» ПОТРЕБА В ДОВГОСТРОКОВІЙ ЗАЛУЧЕНОСТІ КЕРІВНИЦТВА

- 18) Важливо, щоб керівник ВОА усвідомлював, що аудит діяльності (ефективності) — це своєрідний та вимогливий напрям роботи, а на його впровадження потрібен час. Керівник ВОА повинен доносити чітке бачення мети аудиту діяльності (ефективності) та бажаних результатів, яких необхідно досягти. Для впровадження аудиту діяльності (ефективності) потрібна особиста відданість керівника ВОА, а також активне залучення та професійна підготовленість керівництва.

- 19) Досвід показує, що впровадження аудиту діяльності (ефективності) часто потребує змін у ставленні, стилі управління, організаційній поведінці, практиці добору персоналу тощо. Для цього керівництво має оприлюднювати критичні звіти з аудиту діяльності (ефективності), особливо в середовищі, яке не звикло до такої критики. Для викриття низької ефективності державних програм чи послуг потрібна сміливість, навіть якщо її підкріплено надійними, об'єктивними та збалансованими доказами й аргументами. Аудит діяльності (ефективності) вимагає навичок, що їх ВОА, які мають лише обмежений досвід у цій сфері або взагалі його не мають, доведеться здобути.

» НАЛЕЖНІ ПОВНОВАЖЕННЯ МАЮТЬ ВИРІШАЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ

- 20) Керівник ВОА повинен прагнути отримати повноваження, що відповідають таким критеріям:
- а) повноваження проводити аудит діяльності (ефективності) щодо економічності, ефективності та результативності державних програм і суб'єктів;

- b) свобода вибору щодо того, що підлягає аудиту, коли і як проводити аудит, робити висновки та звітувати про результати аудиту;
- c) свобода розміщувати результати аудиту у відкритому доступі;
- d) доступ до всієї інформації, потрібної для проведення аудиту; та
- e) свобода вирішувати, кого наймати на роботу.

» **ВАЖЛИВІСТЬ ПОБУДОВИ ВІДНОСИН ІЗ ЗАІНТЕРЕСОВАНИМИ СТОРОНАМИ**

- 21) Керівник ВОА має бути готовий доносити інформацію про цінність аудиту діяльності (ефективності) до низки заінтересованих сторін. ВОА має визначити ключові для себе групи заінтересованих сторін і налагодити з ними результативну двосторонню комунікацію. Однією з причин для цього є необхідність забезпечити спроможність ВОА досягти повного розуміння потреб та очікувань різних груп для ухвалення рішень на основі знань про те, якими є ці очікування. Ще однією причиною є надання ВОА можливості пояснити заінтересованим сторонам мету аудиту діяльності (ефективності).
- 22) Під час розгляду комунікації із заінтересованими сторонами з питань аудиту діяльності (ефективності) важливо усвідомлювати, що деякі з них будуть звичними контактами ВОА, як-от законодавчі та урядові органи, але інші можуть бути новими групами, з якими раніше не відбувалось жодної взаємодії, наприклад наукова та ділова спільноти, громадяни та їхні представники, дослідницькі установи, групи, об'єднані певними спільними інтересами, а також незалежні суб'єкти на зразок неурядових організацій, політиків та представників медіа.
- 23) Для налагодження хороших відносин із законодавчим органом та урядом потрібно, щоб керівник ВОА тісно співпрацював і з цими заінтересованими сторонами. Керівник ВОА має розробити процедури комунікації з медіа, об'єктами аудиту та іншими ключовими заінтересованими сторонами та, за можливості, налагоджувати мережі зв'язків. Нижче розглядаються деякі з ключових заінтересованих сторін, але їх перелік не є вичерпним.

Законодавчий орган

- 24) Законодавчий орган повинен переконатися в необхідності проведення аудиту діяльності (ефективності), якщо він має намір підтримати надання додаткових коштів на його впровадження в межах ВОА.

Важливо, щоб керівник ВОА обережно управляв очікуваннями законодавчого органу, оскільки малоімовірно, що аудит діяльності (ефективності) забезпечить негайні результати та вплив після ухвалення будь-якого рішення про вкладення коштів в аудит діяльності (ефективності): він принесе користь у середньостроковій та довгостроковій перспективі.

- 25) Потрібно, щоб законодавчий орган усвідомив, що аудит діяльності (ефективності) має на меті виявлення можливостей для покращення економічності, ефективності та результативності. Імовірність реформ у публічному секторі та вдосконалення урядування є вищою в разі наявності в парламенті механізму розгляду звітів про аудит діяльності (ефективності). Законодавчий орган повинен визначити чітку процедуру отримання та розгляду звітів про аудит діяльності (ефективності), щоб забезпечити вжиття належних заходів. ВОА має чітко роз'яснити, що аудит діяльності (ефективності) не має на меті виявлення та звинувачення конкретних осіб. Його звіти не перетинають межі, за якою починається політика.
- 26) У деяких випадках ВОА доведеться домагатися внесення змін до законодавства, які дозволили б йому проводити аудит діяльності (ефективності). У такому разі ВОА може вдаватися до різноманітних засобів з метою допомогти законодавчому органу усвідомити цінність аудиту такого виду. Такими засобами можуть бути візити до інших законодавчих органів, проведення презентацій, присвячених впливу роботи ВОА, та зустрічі з тими представниками ВОА, які мають тривалий досвід роботи у сфері аудиту діяльності (ефективності).
- 27) ВОА потрібно буде визначити, чому саме законодавчий орган віддає перевагу щодо аудитів діяльності (ефективності), у таких аспектах:
 - a) проведення зустрічей для визначення тематики аудитів діяльності (ефективності), що цікавить законодавчий орган;
 - b) налагодження добрих робочих відносин між законодавчим органом і ВОА, щоб забезпечити обговорення аудиторських звітів; та
 - c) додатковий інструктаж, що може знадобитись законодавчому органу для забезпечення спроможності тих, хто працює зі звітами ВОА про аудит діяльності (ефективності), результативно взаємодіяти з урядом, наприклад шляхом проведення слухань у комітетах із запитаннями на адресу посадових осіб об'єктів аудиту та складанням звітів для законодавчого органу.

Залучені об'єкти аудиту

- 28) Відносини між ВОА та урядом мають довгостроковий характер. Обом сторонам потрібно співпрацювати заради визначення конструктивних шляхів спільної роботи. Необхідно докладати зусиль до забезпечення обізнаності об'єктів аудиту про процедури, пов'язані з аудитом діяльності (ефективності).

- 29) У сфері аудиту діяльності (ефективності) ВОА має на меті добитися змін на краще в роботі уряду. З огляду на це ВОА підтримує інтереси уряду, допомагаючи йому досягати поставлених перед ним цілей. Якщо ВОА вказує шляхи підвищення рівня результативності діяльності, це не обов'язково є критикою на адресу уряду, адже постійно виникають нові можливості для покращення роботи.
- 30) При цьому важливо забезпечити обізнаність урядових органів із процедурами, пов'язаними з аудитом діяльності (ефективності), та розуміння ними ключових вимог аудиту діяльності (ефективності).
- 31) У деяких країнах основним партнером ВОА та його потенційним союзником є Міністерство фінансів. Налагодження ефективної комунікації з Міністерством фінансів з питань аудиту діяльності (ефективності) дасть ВОА можливість досягти впливу на питання аудиту діяльності (ефективності) на міжвідомчому рівні. ВОА отримає переваги від взаємодії з Міністерством фінансів, що сприятиме зміцненню підтримки рекомендацій та пропозицій щодо аудиту діяльності (ефективності), спрямованих на системні покращення в уряді. Не менш важливо підтримувати ефективні контакти з об'єктами аудиту.
- 32) ВОА мають бути збалансованими та об'єктивними у своїй комунікації за участю як Міністерства фінансів, так і об'єктів аудиту, щоб уникнути враження, що ВОА на боці будь-якої зі сторін.
- 33) Конструктивний діалог з органами державної влади має вирішальне значення для досягнення реальних удосконалень в урядуванні. Попри те, що ВОА мають зберігати незалежність від об'єкта аудиту, цілком імовірно, що налагодження добрих і відкритих професійних відносин спростить для працівників ВОА проведення ретельних і корисних аудитів.
- 34) ВОА може також посилити вплив аудиту за наявності згоди щодо результатів аудиту між ВОА та відповідними об'єктами аудиту. Якщо ВОА продемонструє, що усвідомлює тиск, під яким доводиться працювати об'єкту аудиту, і якщо ВОА виявляє готовність визнати досягнення об'єктів аудитів поряд із тим, що вони ще мають зробити, то об'єкт аудиту, імовірно, виявлятиме більшу відкритість у своїй комунікації з ВОА. Крім того, ВОА може виявити, що об'єкти аудиту з більшою готовністю надають доступ до даних, необхідних для аудиту діяльності (ефективності). Необхідно уточнити взаємні обов'язки щодо обміну інформацією.

Громадяни

- 35) В аудиті діяльності (ефективності) важливо враховувати інтереси громадян. Громадяни є джерелом ідей для аудиту діяльності (ефективності), джерелом попиту на аудит діяльності (ефективності) та користувачами звітів про аудит діяльності (ефективності). З ними можна зв'язуватись безпосередньо або через неурядові організації, що представляють їхні інтереси.
- 36) ВОА потрібно обдумати, як комунікувати із громадськістю в найкращий спосіб. Залежно від ситуації в країні, в якій діє ВОА, така комунікація може поєднувати інтерв'ю для медіа, публікацію статей у різних виданнях, поширення листівок у громадських місцях на зразок бібліотек і інформування на вебсайті ВОА. ВОА могли б використовувати ці засоби для пояснення нового підходу до аудиту діяльності (ефективності) та того, як він дасть ВОА можливість перевіряти, наскільки економічно, ефективно та результативно уряд використовує кошти платників податків. На вебсайті ВОА також можна оприлюднювати повідомлення про майбутні аудити діяльності (ефективності) із запрошенням для осіб, які мають особливі інтереси, зв'язатися з ВОА для висловлення своїх зауважень, зокрема щодо надання послуг.

Медіа

- 37) Для ВОА важлива якісна комунікація з медіа. Вони можуть слугувати каналом зв'язку з громадянами та доносити думку громадян щодо публічних послуг. Громадська думка, висловлена в медіа, надає додаткову підтримку та посилює вплив тематики аудиту та аудиторських звітів.

Інші ключові заінтересовані сторони

- 38) Іншими важливими зовнішніми заінтересованими сторонами є представники наукової спільноти. Вони мають експертні знання в конкретних сферах аудиту та можуть забезпечити об'єктивніше бачення, не обмежене особистими інтересами. Отже, науковці можуть виступати як гідні партнери в дискусіях, брати участь як співрецензенти, а іноді і як консультанти на всіх етапах аудиту. Крім того, науковці часто є відповідними потенційними кандидатами для роботи у функції аудиту діяльності (ефективності) ВОА. Національна та міжнародна професійна спільнота у сфері аудиту діяльності (ефективності) теж є цілком доступним джерелом інформації. Можуть траплятися випадки, коли із бізнес-спільноти залучаються експерти зі знаннями з конкретних тем аудиту діяльності (ефективності).

- 39) Корисним джерелом ідей можуть стати неурядові організації. Ймовірно, вони вже проводили власні дослідження у формі опитувань та аналізу ситуацій і налагодили відповідні контакти. Громадянське суспільство можна мотивувати до того, щоб воно спонукало законодавчий орган до дій, особливо якщо ВОА надає цікаві для нього резонансні матеріали.

» **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПИТАННЯ, ЯКІ ПОТРІБНО ВИРІШИТИ**

- 40) Аудит діяльності (ефективності) — це діяльність на основі знань, де дуже важливо забезпечувати високу якість роботи. З огляду на свої особливості ця діяльність вимагає особливих компетенцій. Ця дослідницька дисципліна вимагає гнучкості, багатогляду та аналітичних навичок. Надмірна деталізація процедур, методів і стандартів може завадити результативному веденню аудиту діяльності (ефективності).
- 41) Критично важливим чинником є вміння правильно добирати персонал. ВОА з тривалим досвідом у сфері аудиту діяльності (ефективності) добре розуміють, що для проведення аудиту діяльності (ефективності) потрібні інші навички, ніж для фінансового аудиту. Отже, потрібен відповідний процес добору працівників.
- 42) Від аудиторів аудиту діяльності (ефективності) зазвичай вимагається наявність вищої освіти. Перевагою є досвід висококваліфікованої роботи у сфері розслідування / оцінювання. Вирішальне значення мають такі особистісні якості, як винахідливість, сприйнятливості, добросовісність, а також навички усної та письмової комунікації. Крім того, потрібна обізнаність з методами, що застосовуються у сфері суспільних наук, а також з іншими відповідними методами й навичками. Добра обізнаність з менеджментом організацій теж допомагає забезпечити внесення аудитором аудиту діяльності (ефективності) реалістичних та досяжних пропозицій щодо здійснення поліпшень.
- 43) Важливо забезпечити поступову розбудову компетентності й заохочувати в організації обмін знаннями та навчання. Стратегічним питанням є залучення компетентного операційного менеджера. Такий менеджер є ключовим фактором у розбудові сталої спроможності. У довгостроковій перспективі слід задуматись над тим, як розвивати власні спроможності з методологічної, аналітичної та професійної підготовки. Окрім цього, потребують розгляду такі питання, як визначення умов, стандартів і настанов, що гарантуватимуть якість і сталість, а також належна організація процесу ефективного складання звітів про аудит діяльності (ефективності).

» **КЛЮЧОВІ ЧИННИКИ УСПІХУ**

- 44) Якщо стисло, ось лише деякі з основних чинників успішної розбудови спроможності для сталої функції аудиту діяльності (ефективності):

Залученість керівництва

- a) визначити чітке бачення того, чого потрібно досягти, а також установити цілі для аудиту діяльності (ефективності);
- b) усвідомити, що аудит діяльності (ефективності) є складним завданням, відрізняється від фінансового аудиту та аудиту відповідності, а на його впровадження потрібен час;
- c) мати на увазі, що можуть знадобитися зміни у стилі управління та структурі організації;
- d) активно залучати керівництво і проводити його професійну підготовку; та
- e) впевнено висловлювати критичні зауваження щодо неефективного функціонування програми чи послуги, якщо вони підкріплені надійними, об'єктивними та збалансованими доказами й аргументами.

Зовнішні відносини

- a) здобути політичну підтримку та достатні юридичні повноваження;
- b) заручитись сталим фінансуванням;
- c) забезпечити розуміння урядовими органами ключових вимог аудиту діяльності (ефективності);
- d) налагодити зв'язки із науковцями, неурядовими організаціями та іншими заінтересованими сторонами;
- e) розробити стратегії комунікації з медіа, об'єктами аудиту, громадянами та іншими заінтересованими сторонами; та
- f) забезпечити підготовку цікавих, змістовних, належно обґрунтованих та орієнтованих на читача звітів, що створюють додану цінність, сприяють більш ефективному використанню коштів і досягненню результатів та користуються широким визнанням.

Інституційні питання

- a) добирати компетентний персонал і призначити компетентного операційного керівника;
- b) зробити процес добору персоналу більш відповідним потребам аудиту діяльності (ефективності);

- c) розбудовувати компетентність крок за кроком і заохочувати в організації обмін знаннями та навчання;
- d) розвивати власні спроможності з методологічної, аналітичної та професійної підготовки;
- e) визначати умови, стандарти й настанови, які забезпечуватимуть якість і сталість, включно з добре організованим процесом ефективного складання звітів про аудит діяльності (ефективності); та
- f) надавати професійну підтримку з питань статистики, інформаційних технологій, редакторської роботи, комунікації.

З ЧОГО ПОЧАТИ

» ПОЧИНАТИ З МАЛОГО, З ПІЛОТНИХ ПРОЄКТІВ І ВУЗЬКИХ ТЕМ

- 45) ВОА не варто намагатися зробити надто багато надто швидко. Аудит діяльності (ефективності) потребує багато часу, тим паче у новачків. Для того, щоб налагодити аудит діяльності (ефективності), рекомендується шукати можливості швидкого досягнення результатів за одним чи двома напрямками, які можуть бути особливо цікаві для заінтересованих сторін та в яких ВОА має певний досвід і працює з упевненістю. Проведення таких аудитів не повинно бути надто складним, а їхній обсяг — надто широким, але при цьому вони мають принести додану цінність.
- 46) ВОА можуть розглянути можливість проведення аудиту діяльності (ефективності) на пілотній основі. Його можна провести поза увагою громадськості, щоб мати певний «простір для маневру», де можна припуститися помилок та засвоїти уроки.
- 47) Було б корисно розглянути тематику початкових робіт з аудиту діяльності (ефективності). Це дасть ВОА змогу у структурований спосіб навчатись на практиці. Крім того, тематичний підхід дає змогу виявляти схожі проблеми у сфері державного управління та використовувати досвід, здобутий у певній сфері, під час проведення нових аудитів в інших сферах. Це, у свою чергу, позитивно впливатиме на ефективність роботи. Це створюватиме можливості для цілеспрямованої розбудови спроможностей.

- 48) Загальна вимога, звичайно, полягає в тому, щоб проблеми були придатними для дослідження з використанням наявних методів, а на процеси можна було впливати, тобто має бути відомо, що являє собою краща практика, і є ймовірність підвищення ефективності чи економії коштів.
- 49) Ось кілька прикладів можливих тем для початкових робіт з аудиту діяльності (ефективності):
- a) управління діяльністю: наприклад, якість визначення цілей і планових показників, моніторингу та оцінювання результатів;
 - b) управління часом і ресурсами: наприклад, ефективність організаційних процесів і вартісні наслідки для користувачів послуг і суспільства;
 - c) системи інспектування та контролю: наприклад, чи зосереджені ці системи на суттєвих організаційних ризиках на кшталт корупції, а не лише на дотриманні процедур нижчого рівня;
 - d) стратегічні функції та процеси публічних закупівель;
 - e) надання послуг;
 - f) охорона довкілля, протидія зміні клімату, сталий розвиток;
 - g) продуктивність і навички;
 - h) ефективність; та
 - i) особиста безпека та захищеність.

» ВИЗНАЧЕННЯ ПОТРІБНИХ РЕСУРСІВ

Фінансові ресурси

- 50) Початок роботи з невеликих обсягів дозволить ВОА з обмеженими ресурсами розпочати проведення аудитів діяльності (ефективності). При цьому слід урахувувати витрати, пов'язані з розвитком необхідної компетентності. Витрати на персонал оцінюватимуться згідно з усталеними методиками визначення собівартості (наприклад, як витрати на оплату праці плюс базові накладні витрати з розподілом за часткою загальної тривалості робочого часу на місяць або рік). До інших витрат можуть бути віднесені витрати на відрядження, консультування та друк, які легко оцінити в процесі планування.

- 51) Відповідно до кращої практики бюджетування важливо, щоб функція аудиту діяльності (ефективності) від початку мала відокремлений від інших видів діяльності ВОА центр витрат, а бюджети окремих аудитів діяльності (ефективності) та інших ключових витрат на аудит діяльності (ефективності), як-от на відрядження, друк та залучення консультантів, формувались і контролювались окремо, як і витрати на утримання персоналу.
- 52) Після того як функція аудиту діяльності (ефективності) стане більш усталеною, потрібно враховувати витрати на розроблення адміністративних систем, таких як системи, що забезпечують підтримку політик і процедур, складання аудиторських звітів та гарантування якості. При цьому можна використовувати відповідну інформацію від ВОА, які вже мають функції аудиту діяльності (ефективності) й подібні розміри витрат і підходи.
- 53) Додаткові витрати, необхідні на кадрові ресурси, навчання та матеріали, потрібно буде ретельно оцінювати та обговорювати із законодавчим органом. При цьому законодавчий орган матиме змогу рекомендувати збільшення бюджету ВОА для відображення більшої потреби в ресурсах.

Персонал

- 54) Перший якісний аудит діяльності (ефективності) може бути проведений із залученням трьох-п'яти штатних одиниць (хоча для того, щоб функція аудиту діяльності (ефективності) була сталою, цю кількість персоналу потрібно збільшити порівняно із зазначеним базовим рівнем). Можна поставити за мету зростання чисельності працівників, залучених до аудиту діяльності (ефективності), приблизно до 15 осіб протягом 18–36 місяців. Щоб функція аудиту діяльності (ефективності) мала достатню професійну вагу, варто залучити ще більшу кількість працівників.
- 55) На початку аудит діяльності (ефективності) може проводитися із залученням тих, хто наразі зайнятий у сферах фінансового аудиту чи аудиту відповідності. Попри те, що деякі елементи бухгалтерської підготовки дуже доречні для аудиту діяльності (ефективності), як-от експертиза інвестиційних рішень та методики визначення собівартості, аудит діяльності (ефективності) — це окрема спеціальність, яка висуває свої особливі вимоги до навичок. З плином часу ВОА могли б залучити працівників зі значним досвідом аналітичної та/або дослідницької роботи. Врешті, функцію аудиту діяльності (ефективності) могли б забезпечувати працівники з досвідом роботи в різних сферах науки.

- 56) Отже, заздалегідь варто замислитись над тим, як можна залучити фахівців із ширшим спектром компетенцій. За наявності фінансування ВОА міг би розглянути можливість залучення одного-двох працівників з досвідом роботи у сферах оцінювання, соціології або консалтингу з питань управління. Альтернативою може стати короткострокове залучення таких фахівців шляхом укладення контрактів з консалтинговими фірмами.

Партнерство з іншими ВОА та науковою спільнотою

- 57) Організації національного рівня часто ставляться до ризиків фінансування нових проєктів з обережністю, тож у таких випадках на початковій стадії найкращим підходом може бути міжнародна підтримка. Це пов'язано з тим, що інші ВОА вже мають широкий досвід і здатні надавати рекомендації щодо чинників, суттєвих для впровадження аудиту діяльності (ефективності). Певний внесок у цей процес можуть зробити міжнародні донори, наприклад, залучаючи до надання підтримки ВОА, які мають досвід у сфері аудиту діяльності (ефективності).
- 58) Ще одним потенційним джерелом підтримки є вітчизняна наукова спільнота. Наукові установи мають значний досвід у відповідних сферах, наприклад, з питань оцінювання державної політики та проведення соціальних досліджень. Такі установи можуть бути готові до роботи з ВОА на засадах партнерства, зокрема шляхом відрядження науковців для роботи у ВОА.

» **РОЗШИРЕННЯ ОБІЗНАНОСТІ В МЕЖАХ ВОА**

- 59) Щоб аудит діяльності (ефективності) зміг ефективно впроваджуватись у ВОА, важливо формувати обізнаність, заінтересованість та ентузіазм. Одним із головних повідомлень, які варто донести до працівників, є інформація про те, що керівник ВОА вважає розвиток аудиту діяльності (ефективності) пріоритетним завданням. Це можна зробити з використанням тих каналів внутрішньої комунікації, які найбільше придатні для цього. Одним з таких каналів є прямі інструктажі за участю вищого управлінського персоналу. Важливо зауважити, що для успішного впровадження та постійного отримання переваг, пропонуваніх аудитом діяльності (ефективності), ця комунікація має підкріплюватись регулярними заходами, в тому числі окресленими в цьому керівництві.

» **НЕДОЦІЛЬНІСТЬ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ДЕТАЛЬНИХ СИСТЕМ І ПРОЦЕДУР НА ПОЧАТКОВОМУ ЕТАПІ**

- 60) ВОА не повинні вважати, що їм не вдасться «зануритися у сферу аудиту діяльності (ефективності)» до того, як вони не запровадять детальну систему планування та проведення аудиту діяльності (ефективності). Роботу з розроблення методологій аудиту, відповідного інструментарію та механізмів забезпечення якості можна виконати пізніше, оскільки навантаження, пов'язане з цим, може виявитись непосильним, а наявні на початку ресурси набагато важливіше вкласти у практичні спроби проведення такого аудиту. Підхід до перших аудитів діяльності (ефективності) як до «пілотних проєктів» може бути вельми корисним для того, щоб усі зрозуміли, що потрібно навчитись і що можуть бути допущені помилки.

РОЗБУДОВА СПРОМОЖНОСТІ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ): ЯК ЗБЕРЕГТИ ДИНАМІКУ

- 61) Аудит діяльності (ефективності) — це функція, що невпинно еволюціонує навіть у тих ВОА, в яких відповідні спроможності наявні вже протягом багатьох років. Після того як ВОА розпочне здійснення аудиту діяльності (ефективності), важливо зберігати динаміку для отримання повною мірою реалізації переваг. Для цього потрібно протягом кількох років поступово наростити базову спроможність у сфері аудиту діяльності (ефективності),

щоб забезпечити перетворення ранніх напрацювань на усталений продукт. При цьому слід враховувати і те, як проводити початкове навчання для вдосконалення процесу на майбутнє, і те, як можна розвинути функцію, перетворивши її на зрілу спроможність здійснювати аудит діяльності (ефективності). Пріоритетність цих питань різна з огляду на короткострокові, середньострокові й довгострокові цілі, але незалежно від питання чи часової перспективи ключем до успіху буде реалістичність усвідомлення власних амбіцій і гнучкість підходу. Нижче наведено загальний огляд деяких питань, які ВОА потрібно розглядати під час роботи з розбудови своєї спроможності здійснювати аудит діяльності (ефективності).

» ОПЕРАЦІЙНИЙ МЕНЕДЖЕР

- 62) Головний чинник забезпечення сталого характеру функції аудиту діяльності (ефективності) у ВОА – введення посади операційного менеджера, який відповідатиме за розвиток цієї функції та нагляд за нею. До кола його обов'язків належить робота із проблемними питаннями, окресленими в цьому керівництві, та забезпечення належного розв'язання та врегулювання питань за такими напрямками, як кадрове забезпечення, підготовка персоналу та створення концептуальної основи аудиту діяльності (ефективності).
- 63) В ідеалі діяльність на посаді операційного менеджера та функцію аудиту діяльності (ефективності) має підтримувати один із представників керівництва ВОА, який може діяти і як керівник, що відповідає за цю функцію, і як її «захисник», який допомагає пропагувати її корисність і забезпечувати наявність у неї необхідних ресурсів, покликаних допомогти у досягненні подальших успіхів.

» ДОБІР І ПІДГОТОВКА ПЕРСОНАЛУ

- 64) Саме рівень кваліфікації працівників, що проводять аудити діяльності (ефективності), забезпечує найбільший внесок в успішність цієї роботи. Якщо на початку у ВОА виникає бажання або потреба залучити аудиторів, які мають досвід проведення фінансового аудиту та/або аудиту відповідності, то з часом склад працівників потрібно переглянути. Аудит діяльності (ефективності) охоплює весь спектр державного управління, тому важливо, щоб навички та компетенції працівників були відповідними. Особи, які мають:

- a) наукову кваліфікацію в таких сферах, як суспільні науки, або більш широку практику з досліджень і оцінювання; та
 - b) такі особисті якості, як добросовісність, винахідливість, здатність виносити судження, аналітичні навички й навички усної та письмової комунікації;
- 65) належать до цільової групи осіб, яких ВОА прагнуть залучати до виконання функції аудиту діяльності (ефективності). Залучення осіб з цими та іншими навичками й запровадження гнучкого підходу до використання ресурсів у ВОА, покликане надати працівникам з відповідними експертними знаннями можливість працювати над тими аудитами, де ці знання використовуються якнайкраще, допоможе ВОА сформувати спроможність здійснювати аудит діяльності (ефективності). Іншим варіантом є залучення професіоналів на середній стадії їхнього кар'єрного шляху для зміцнення аудиту діяльності (ефективності) та використання в роботі ширшого управлінського досвіду в публічному секторі.
- 66) Таке залучення має доповнюватись як початковою підготовкою у сфері аудиту діяльності (ефективності) (та процесів роботи ВОА), так і постійним підвищенням кваліфікації за напрямками, які розвиватимуть навички аудиторів, що покращуватиме спроможність ВОА здійснювати аудит діяльності (ефективності). Підготовка може поєднувати внутрішню та зовнішню моделі, охоплюючи при цьому як навички, пов'язані з процесом аудиту, такі як проведення аудиторських опитувань, так і технічні навички, наприклад аналіз даних. З погляду сталого розвитку, розбудова збалансованої внутрішньої спроможності навчального потенціалу, що охоплює методологічні, аналітичні та професійні напрями, сприятиме формуванню потужного навчального середовища. Чим більше ВОА розвиватиме та підтримуватиме культуру навчання, тим більшою мірою можна буде використовувати внутрішній обмін знаннями як для покращення рівня навичок персоналу та накопичення досвіду, так і для підвищення загальної якості аудитів діяльності (ефективності), що проводяться.
- 67) Запровадження аудиту діяльності (ефективності) може сприяти обміну знаннями між різними підрозділами ВОА. З огляду на розбудову нової функції аудиту ВОА має усвідомлювати користь, яку можна отримувати від усіх аудиторських функцій (фінансового аудиту, аудиту відповідності та діяльності (ефективності)) шляхом обміну напрацюваннями між ними (наприклад, щодо виявлених ризиків чи проблем), а також використання експертних знань аудиторів інших функцій для розроблення кращого продукту. Хоча кожна з функцій охоплює різні аспекти аудиту, всі вони, взяті разом, дають ВОА змогу проводити потужніший і повніший аналіз об'єктів аудиту та державного управління.

- 68) Подібно, з метою ефективного використання внутрішніх навичок та експертних знань, ВОА застосовують в аудиті діяльності (ефективності) багато методів, що належать до сфери таких наукових дисциплін, як соціальні та економічні дослідження. Отже, розвиток відносин та співпраця з досвідченими сторонніми науковцями з часом може сприяти додатковій незалежності в роботі, що супроводжує аудит діяльності (ефективності).

» **КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)**

- 69) Складником зрілої та сталої функції аудиту діяльності (ефективності) у ВОА є створення концептуальної основи, підтримуваної, зокрема, керівництвами, посібниками, положеннями та процесом забезпечення якості. Ця концептуальна основа має послідовно розроблятися у міру набуття ВОА досвіду в сфері аудиту діяльності (ефективності). У цій концептуальній основі можуть використовуватись уроки, винесені з проведених аудитів діяльності (ефективності), та інформаційні ресурси, надані INTOSAI, IDI та іншими ВОА, які вже мають розвинуту спроможність здійснювати аудит діяльності (ефективності).

Посібники, політики та процедури

- 70) Розроблення та впровадження посібників, політик, процедур та інших допоміжних інструментів відіграватиме важливу роль у консолідації та інституційному оформленні аудиту діяльності (ефективності) у ВОА в довгостроковій перспективі. У міру адаптації ВОА до впровадження спроможності здійснювати аудит діяльності (ефективності) та визначення ним свого бачення шляхів розвитку та використання цієї функції можна розглянути можливість стандартизації підходу та методів із застосуванням таких засобів, як посібник із політики з питань аудиту діяльності (ефективності).
- 71) Нижче наведено приклад загальної структури, якою можна скористатись для розробки посібника з політики з питань аудиту діяльності (ефективності):
- a) Передмова або вступ
 - b) Повноваження ВОА та законодавча база
 - c) Структура функції аудиту діяльності (ефективності)
 - d) Стратегічне планування аудитів діяльності (ефективності) (критерії добору)
 - e) Планування конкретних аудитів діяльності (ефективності)

- f) Управління аудитом і відносинами з об'єктами аудиту
 - g) Проведення аудиту
 - h) Звітування та подання на розгляд
 - i) Парламентський розгляд
 - j) Контроль виконання рекомендацій
 - k) Інші продукти та послуги
 - l) Забезпечення якості
- 73) Коли відповідну документацію буде розроблено, її можна буде періодично оновлювати в міру проведення подальших аудитів діяльності (ефективності) та еволюційного розвитку функції аудиту діяльності (ефективності).

Процеси контролю та забезпечення якості

- 74) Процес контролю якості (QC) повинен мати пріоритет під час проведення кожного аудиту діяльності (ефективності), щоб звести до мінімуму ризики помилок і забезпечити послідовність у здійсненні аудитів. Цей процес повинен бути задокументований і охоплювати, зокрема, різні етапи проведення аудиту, перевірки, що мають проводитись (наприклад, рецензування проєкту роботи та редакторська перевірка підсумкових звітів), а також давати можливість для роздумів над проблемами, виявленими під час аудиту групами аудиторів, керівниками аудиту та вищим керівництвом. По суті процес контролю якості має бути прописаний у «контрольному списку», що його керівники аудиту зобов'язані заповнювати під час проведення аудиту. Цей процес має бути невіддільним складником загальної концептуальної основи контролю якості для ВОА, окресленої у стандарті ISSAI 140 «Контроль якості для ВОА».
- 75) Крім того, під час розроблення надійної концептуальної основи аудиту діяльності (ефективності) ВОА мають прагнути до впровадження структурованого процесу забезпечення якості для всіх аудитів діяльності (ефективності). Процес забезпечення якості дає змогу проводити незалежне оцінювання аудиту після його завершення на послідовній основі за певними критеріями. Виконання окресленого вище процесу контролю якості стало б першим кроком, який був би перевірений процесом забезпечення якості, причому ВОА може розробляти свої власні критерії з урахуванням конкретних обставин, зокрема з такими прикладами питань на основі критеріїв:

- a) Якою мірою звіт чітко описує фінансовий, адміністративний та управлінський контекст, у якому здійснюється діяльність за перевіреним напрямом?
- b) Наскільки добре структуровано та написано звіт та чи містить він результативне резюме для керівництва?
- c) Наскільки правильно подано та використано графічні матеріали та статистичні дані?
- d) Наскільки чітко викладене обґрунтування обсягу звіту?
- e) Чи чітко визначено методологію аудиту?
- f) Наскільки збалансованими, логічними, послідовними та підкріпленими доказами є висновки та рекомендації, викладені у звіті?
- g) Наскільки успішний аудит у досягненні своїх цілей та в наданні корисної інформації, покликаної поліпшити публічні послуги?

- 76) З огляду на ключову роль, яку процес забезпечення якості відіграє в розбудові спроможності здійснювати аудит діяльності (ефективності), вище керівництво ВОА має бути залучене до розроблення критеріїв і чіткого визначення своїх очікувань стосовно того, що являє собою ефективний і результативний високоякісний аудит діяльності (ефективності).
- 77) Тими, хто здійснює незалежне забезпечення якості, можуть бути провідні працівники підрозділу аудиту діяльності (ефективності) (яких ніяк не залучено до проведення аудиту) або зовнішні особи, як-от провідні науковці університетів і шкіл бізнесу. Використання зовнішнього забезпечення якості дає ВОА нагоду продемонструвати свою підзвітність перед заінтересованими сторонами. Після перевірок, передбачених забезпеченням якості, ВОА може поширювати зразки кращої практики складання звітів про аудит діяльності (ефективності) в межах ВОА на користь усім аудиторам. Якщо з'ясується, що звіти про аудит діяльності (ефективності) потребують удосконалення, представник керівного складу може провести роботу з відповідними групами аудиторів для визначення винесених уроків і виявлених можливостей для навчання, менторства та наставництва за конкретними напрямами.

Планування

- 78) Аудит діяльності (ефективності) слід послідовно інтегрувати до загальної стратегії ВОА, а тому він має відображатись у плануванні діяльності ВОА (зокрема, в річних і стратегічних планах) і подальшому розподілі ресурсів. Необхідно прагнути до того, щоб різні форми аудитів, які проводить ВОА, доповнювали одна одну так, щоб загальна інформація, яку надає ВОА, сприяла всебічному розумінню функцій уряду.
- 79) Якщо ВОА має можливість добирати теми аудиту діяльності (ефективності), то розроблення системи формування збалансованого портфеля аудитів діяльності (ефективності) сприятиме забезпеченню належного охоплення функцій уряду. На початку, поки кількість аудитів діяльності (ефективності) протягом року є невеликою, можна визначити відносно простий напрям політики проведення аудитів діяльності (ефективності). Це може, наприклад, передбачати зосередження уваги на питаннях економічності, поки відбувається формування компетенцій щодо ефективності та результативності, або обирати теми більш загального характеру, як-от скорочення надмірних бюрократичних процедур для підвищення прозорості, ефективності та результативності в державному управлінні.
- 80) Важливість наявності стратегічного плану в основі програми аудиту діяльності (ефективності) зростатиме разом зі збільшенням чисельності персоналу та кількості запланованих аудитів. До міркувань, які слід враховувати під час визначення програми аудиту діяльності (ефективності), можуть належати такі:
- a) оцінювання державних програм на основі аналізу ризиків і проблем;
 - b) обговорення із законодавчим органом його побажань щодо питань, які мають бути охоплені річною програмою аудитів діяльності (ефективності); та
 - c) визначення ключових тем, які можуть спрямовувати вибір тем аудиту — можливі приклади детально описано в пункті 49.

» СТРАТЕГІЯ КОМУНІКАЦІЇ

- 81) Оприлюднення звітів про аудит діяльності (ефективності) сприяє прозорості управління публічним сектором і демонструє, який внесок аудит діяльності (ефективності) здатен робити в удосконалення державного управління та урядування.

Отже, надзвичайно важливим є впровадження процесу донесення результатів до ключових адресатів, як-от законодавчого органу, заінтересованих сторін і медіа. На базовому рівні цей процес має передбачати з'ясування того, які заінтересовані сторони повинні отримувати інформацію (та в якому порядку), а також того, яку саме інформацію слід надавати.

- 82) ВОО використовують велику кількість різних способів оприлюднення звітів про аудит діяльності (ефективності). Наприклад, деякі ВОО обирають підхід, що передбачає широке інформування, і складають пресрелізи та/або проводять пресконференції, тоді як інші віддають перевагу стриманішому підходу і стежать за тим, щоб законодавчий орган, заінтересовані сторони, медіа та широкий загал легко могли отримувати доступ до аудиторських звітів.
- 83) Незалежно від обраного методу комунікації важливо враховувати конкретні повідомлення, які потрібно донести, і використовувати належний стиль і відповідні формулювання. Основну увагу слід приділяти стратегічним питанням, пов'язаним із державним управлінням, які потребують уваги або відповідають кращій практиці, а не одиничним недолікам у діяльності. При цьому потрібно враховувати зміст інформації, що оприлюднюється. Наприклад, у деяких випадках може виникати потреба в забезпеченні анонімності, зокрема коли закони чи підзаконні акти у сферах, пов'язаних з національною безпекою, забороняють повне розкриття інформації.

Відмінності між функціями аудиту

- 84) Перевагою впровадження аудиту діяльності (ефективності) є те, що він дає змогу по-новому поглянути на дослідження аспектів державного управління. Водночас ця перевага пов'язана з ризиком, що новий аспект аудиту не завжди узгоджуватиметься з результатами фінансового аудиту та/або аудиту відповідності й не завжди їх підтверджуватиме. А тому важливо, щоб ВОО доносив до своїх заінтересованих сторін інформацію про відмінності між цілями різних функцій аудиту та про причини відмінностей між висновками.
- 85) Залежно від своїх повноважень ВОО може обрати певну позицію з цілого спектра можливостей — від привернення уваги до відмінностей між функціями аудиту та подання висновків, які можуть не узгоджуватись між собою, до заохочення спільної роботи, покликаної убезпечити об'єкти аудиту від отримання відмінних одні від одних повідомлень, а ВОО — від оприлюднення суперечливої інформації.

» **КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)**

- 86) Після оприлюднення звіту про аудит діяльності (ефективності) та завершення його розгляду законодавчим органом до об'єкта аудиту може бути висунуто вимогу про інформування ВОА або законодавчого органу про виконання рекомендацій, наданих за результатами аудиту діяльності (ефективності).
- 87) Якщо вважається, що результати та/або рекомендації аудиту діяльності (ефективності) вимагають додаткової перевірки, то може бути доцільним проведення ВОА контролю виконання рекомендацій. Отже, ВОА потрібно мати певну систему фіксації результатів аудиту та/або рекомендацій, а також узятих на себе об'єктом аудиту зобов'язань щодо них. Згодом, коли мине відповідний строк, ВОА може провести додаткову оцінку поступу, досягнутого об'єктом аудиту у реагуванні на результати аудиту та впровадженні рекомендацій, і відзвітувати про неї шляхом проведення аудиту за результатами контролю виконання рекомендацій.
- 88) Контроль виконання рекомендацій важливий також для оцінювання переваг, створених роботою з аудиту діяльності (ефективності). Він допомагає оцінювати результативність аудиту діяльності (ефективності) під кутом зору вдосконалення публічних послуг і робити їх ефективнішими; він корисний у тому разі, коли ВОА прагне одержати додаткові кошти на аудит діяльності (ефективності).