

ISSAI 300

Принципи аудиту
діяльності
(ефективності)

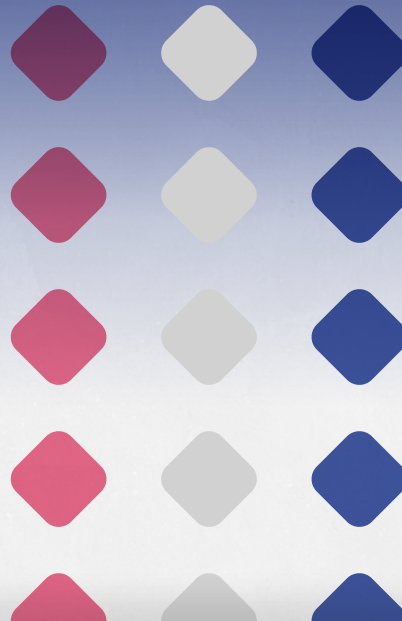
Стандарти INTOSAI видані
Міжнародною організацією
вищих органів аудиту
(INTOSAI) у складі Системи
професійних документів
INTOSAI. Додаткову
інформацію подано на сайті
www.issai.org



INTOSAI



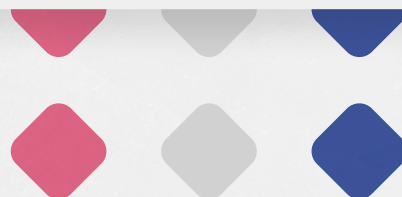
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Схвалено у 2001 році як **стандарты у сфері державного аудиту та стандарты, що мають етичну значущість**
- 2) Зміст викладено в новій редакції та схвалено у 2013 році як **Фундаментальні принципи аудиту діяльності (ефективності)**
- 3) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році перейменовано на **Принципы аудиту діяльності (ефективності) із внесенням редакційних змін**

ISSAI 300 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською



ЗМІСТ

1. ВСТУП	5
2. МЕТА ТА СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	6
3. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	8
Визначення аудиту діяльності (ефективності)	8
Економічність, ефективність і результативність	8
Цілі аудиту діяльності (ефективності)	9
Сфера застосування ISSAI 300	10
4. ЕЛЕМЕНТИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	11
Три сторони в аудиті діяльності (ефективності)	11
Предмет аудиту та критерії аудиту діяльності (ефективності)	12
Довіра та впевненість в аудиті діяльності (ефективності)	12
5. АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	14
ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ	14
Мета аудиту	14
Підхід до аудиту	15
Критерії	16
Аудиторський ризик	17
Комунікація	18
Навички	19
Професійне судження та професійний скептицизм	20
Контроль якості	21
Суттєвість	22
Документація	23

Принципи, пов'язані з процесом аудиту	24
Планування	25
Вибір тем	25
Планування аудиту	26
Проведення	28
Докази, результати та висновки	28
Звітування	29
Зміст звіту	29
Рекомендації	30
Поширення звіту	30
Моніторинг виконання рекомендацій	31

- 1) Професійні стандарти й керівництва потрібні для забезпечення достовірності, якості та професіоналізму при проведенні аудиту державного сектору. Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI), розроблені Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI), мають на меті сприяти незалежному та результативному аудиту вищими органами аудиту (BOA) й надавати підтримку членам INTOSAI у розробленні свого власного професійного підходу, що відповідає їхнім повноваженням, а також національним законам і підзаконним актам.
- 2) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* встановлює фундаментальні принципи аудиту державного сектору загалом і визначає сферу застосування стандартів ISSAI. *ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)»* ґрунтується на фундаментальних принципах ISSAI 100 та доповнює їх з урахуванням специфіки контексту аудиту діяльності (ефективності). ISSAI 300 слід розглядати та розуміти в поєднанні з ISSAI 100, який також застосовується до аудиту діяльності (ефективності).
- 3) *ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)»* складається з трьох розділів.
 - a) Перший розділ визначає концептуальну основу аудиту діяльності (ефективності) та містить посилання на відповідні ISSAI.
 - b) Другий розділ містить загальні принципи завдань з аудиту діяльності (ефективності), які аудитор повинен враховувати до початку процесу аудиту та протягом його проведення.
 - c) Третій розділ містить принципи, що стосуються основних етапів самого процесу аудиту.

Кожний принцип супроводжується коротким поясненням.

2

МЕТА ТА СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 4) Цей документ спрямований на визначення спільного розуміння сутності аудиту діяльності (ефективності), включаючи принципи, що мають застосовуватись для забезпечення відповідності аудиту високим стандартам. Членам INTOSAI рекомендовано розробити чи прийняти офіційні стандарти, які відповідають ISSAI 100 та 300, а також брати до уваги стандарти INTOSAI і керівництва з аудиту діяльності (ефективності), викладені в ISSAI 3000–3899 та GUID 3900–3999. ISSAI 3000–3899 визначають стандарти аудиту діяльності (ефективності) для BOA, які ухвалили рішення про прийняття ISSAI як своїх офіційних стандартів.
- 5) Положення щодо аудиту діяльності (ефективності) повинні відображати потребу в гнучкості при розробці окремих завдань, сприйнятливості та креативності аудиторів у їхній роботі, а також у професійному судженні на всіх етапах процесу аудиту.
- 6) INTOSAI визнає, що BOA мають різні повноваження та працюють за різних умов. З огляду на різноманітні обставини та структурні особливості BOA, не всі стандарти аудиту або керівництва можуть застосовуватись до всіх аспектів їхньої роботи. Тому BOA мають можливість розробляти офіційні стандарти, які або ґрунтуються на Принципах аудиту діяльності (ефективності), або відповідають їм. Якщо BOA ухвалить рішення про ґрунтування своїх стандартів на цих Принципах, такі розроблені стандарти мають відповідати цим принципам у всіх застосовних і доречних аспектах.
- 7) Якщо стандарти аудиту BOA ґрунтуються на Принципах аудиту діяльності або відповідають їм, посилання на них може бути зроблене у такій формі:

... «Ми провели наш аудит згідно зі [стандартами], що ґрунтуються на положеннях [або відповідають положенням] ISSAI 100 «Фундаментальні

принципи аудиту державного сектору» та ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)» Міжнародних стандартів вищих органів аудиту».

Відповідне посилання може бути включене до аудиторського звіту або проголошене відповідним ВОА у більш загальній формі з охопленням визначеного діапазону завдань.

- 8) ВОА можуть ухвалити рішення про прийняття Стандартів аудиту діяльності (ефективності) (ISSAI 3000–3899) як офіційних стандартів для своєї роботи. Якщо вирішено прийняти Стандарти в такий спосіб, ВОА мають дотримуватись їх у всіх доречних аспектах. Посилання в такому разі може бути зроблене у такій формі:

... «Ми провели наш аудит [діяльності (ефективності)] згідно з Міжнародними стандартами вищих органів аудиту [з питань аудиту діяльності (ефективності)]».

3

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

ВИЗНАЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 9) 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.
- 10) Аудит діяльності (ефективності) має на меті надавати нові інформацію, аналіз або розуміння та, де це доречно, рекомендації щодо вдосконалення. Аудит діяльності (ефективності) дає змогу отримати нові інформацію, знання чи цінності шляхом:
- надання нового аналітичного розуміння (ширший або глибший аналіз або нові перспективи);
 - забезпечення більшої доступності наявної інформації для різних заінтересованих сторін;
 - надання незалежної та авторитетної думки або висновку на підставі аудиторських доказів;
 - надання рекомендацій на підставі аналізу результатів аудиту.

ЕКОНОМІЧНІСТЬ, ЕФЕКТИВНІСТЬ І РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ

- 11) Принципи економічності, ефективності та результативності можуть бути визначені в такий спосіб:

- принцип економічності передбачає зведення до мінімуму вартості ресурсів. Ресурси, що використовуються, повинні бути доступні у відповідний час, у необхідній кількості, належної якості та за найкращою ціною;
- принцип ефективності означає одержання максимальної віддачі від наявних ресурсів. Він стосується взаємозв'язку між залученими ресурсами та отриманими результатами з точки зору кількості, якості та строків;
- принцип результативності стосується досягнення встановлених цілей та передбачуваних результатів.

Під час аудиту діяльності (ефективності) часто проводиться аналіз умов, необхідних для забезпечення дотримання принципів економічності, ефективності та результативності. До цих умов можна віднести належні управлінські практики та процедури, що мають забезпечити правильне та своєчасне надання послуг. За необхідності повинен враховуватися також вплив регуляторної або інституційної бази на діяльність об'єкта аудиту.

ЦІЛІ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 12) Головна мета аудиту діяльності (ефективності) полягає в конструктивному сприянні економічному, результативному та ефективному управлінню. Він також сприяє підзвітності і прозорості.

Аудит діяльності (ефективності) сприяє підзвітності, допомагаючи тим, кого наділено найвищими повноваженнями з управління та нагляду, покращувати ефективність роботи. Це досягається шляхом оцінювання того, чи рішення законодавчих або виконавчих органів влади підготовлені та реалізовані ефективно та результативно, чи раціонально використовуються кошти в інтересах платників податків чи громадян. Аудит не ставить під сумнів наміри та рішення законодавчого органу, але оцінює, чи не завадили будь-які прогалини в законах і підзаконних актах або способи їх реалізації досягненню визначених у них цілей. Аудит діяльності (ефективності) зосереджується на тих сферах, на яких він може бути корисним громадянам і які мають найбільший потенціал для вдосконалення. Він надає відповідальним сторонам конструктивні стимули, що спонукають їх до вжиття відповідних заходів.

Аудит діяльності (ефективності) сприяє прозорості, дає змогу парламенту,

платникам податків та іншим суб'єктам, що фінансують державну діяльність, а також тим, на кого спрямована урядова політика, та медіа розібратись в управлінні та результатах певних видів діяльності уряду. Тим самим забезпечується безпосередній внесок у надання корисної інформації громадянам та створюється основа для накопичення досвіду та здійснення перетворень. При проведенні аудиту діяльності (ефективності) ВОА можуть самостійно вирішувати в межах своїх повноважень, що саме, коли та в який спосіб підлягає аудиту, і не повинні бути обмежені в оприлюдненні результатів аудиту.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI 300

- 13) Принципи аудиту діяльності (ефективності) є основою для прийняття чи розроблення стандартів ВОА. Вони були сформульовані з урахуванням інституційного становища ВОА, включаючи передумови належного функціонування ВОА відповідно до незалежності й конституційних повноважень Основних принципів INTOSAI (INTOSAI P 10–99), а також етичних зобов'язань та додаткових організаційних вимог до ВОА (ISSAI 130–199).
- 14) У разі перетинання різних видів аудиту (або проведення комбінованих аудитів) слід ураховувати такі чинники:
- може виникнути потреба в коригуванні заяви про стандарти, що застосовуються під час аудиту (див. вище параграфи 7 або 8), згідно з параграфом 9 або 10 ISSAI 100;
 - елементи аудиту діяльності (ефективності) можуть входити до складу більш широкого аудиту, який включає також аспекти аудиту відповідності та фінансового аудиту;
 - необхідно, у разі перетинання, дотримуватись усіх відповідних стандартів. Це може бути неможливо у всіх випадках, адже різні стандарти можуть визначати різні пріоритети.

У таких випадках аудитори під час вибору стандартів для застосування повинні керуватись головною метою аудиту. Під час визначення того, чи є ефективність головною метою аудиторського завдання, слід мати на увазі, що аудит діяльності (ефективності) зосереджується на діяльності та результатах, а не звітах чи рахунках, а його головна мета полягає у сприянні економічності, ефективності та результативності, а не підготовці звіту про відповідність.

4

ЕЛЕМЕНТИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 15) Елементи аудиту державного сектору (аудитор, відповідальна сторона, передбачувані користувачі, предмет аудиту і критерії), як визначено в ISSAI 100, в аудиті діяльності (ефективності) можуть набувати особливих характеристик. Аудитори повинні чітко визначати та розуміти значення елементів кожного аудиту, щоб мати змогу проводити аудит відповідно до них.

ТРИ СТОРОНИ В АУДИТІ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 16) Аудитори часто мають значну свободу дій під час вибору предмета аудиту та визначення критеріїв, а це, у свою чергу, впливає на визначення конкретних відповідальних сторін та передбачуваних користувачів. І хоч аудитори можуть надавати рекомендації, їм слід подбати про те, щоб не брати на себе обов'язків відповідальних сторін. В аудиті діяльності (ефективності) аудитори зазвичай працюють у команді, до складу якої входять фахівці з різними та взаємодоповнюючими навичками.
- 17) Роль відповідальної сторони може виконувати ряд фізичних або юридичних осіб, кожна з яких відповідає за певний аспект предмета аудиту. Деякі сторони можуть відповідати за дії, які призвели до виникнення проблем. Інші — мати змогу ініціювати зміни, необхідні для реалізації рекомендацій, наданих за результатами аудиту діяльності (ефективності). Інші можуть відповідати за надання аудиторів інформації або доказів.
- 18) Передбачувані користувачі — це особи, для яких аудитор здійснює підготовку звіту з аудиту діяльності (ефективності). Передбачуваними користувачами можуть бути законодавчий орган, державні органи та широка громадськість. Відповідальна сторона теж може бути передбачуваним користувачем, але вона рідко буває єдиним таким користувачем.

ПРЕДМЕТ АУДИТУ ТА КРИТЕРІЇ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 19) Предмет аудиту діяльності (ефективності) не потрібно обмежувати конкретними програмами, суб'єктами або коштами, але він може включати види діяльності (з їх результатами, наслідками та впливами) або певні ситуації (в тому числі причини та наслідки). Наприклад, 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.
- 20) При проведенні аудиту діяльності (ефективності) аудитор іноді може брати участь у розробці чи виборі критеріїв, які відповідають аудиту. У параграфі 27 описано конкретні вимоги до аудитора з цього питання.

ДОВІРА ТА ВПЕВНЕНІСТЬ В АУДИТІ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 21) Користувачі звітів про аудит діяльності (ефективності), як і в інших видах аудиту, прагнуть бути впевнені в надійності інформації, яку вони використовують для ухвалення рішень. Через це вони очікують на достовірні звіти, у яких викладено засновану на доказах позицію ВОА з предмета, що підлягав дослідженню.

Отже, аудитори, які проводять аудит діяльності (ефективності), повинні в усіх випадках надавати висновки на підставі достатнього обсягу належних доказів і активно управляти ризиком подання неприйнятних звітів. Водночас від аудиторів, які проводять аудит діяльності (ефективності), зазвичай не очікується надання загальної думки щодо досягнення об'єктом аудиту економічності, ефективності та результативності, подібно до думки щодо фінансової звітності. Відповідно, такої вимоги концептуальна основа ISSAI не містить.

- 22) Рівень впевненості, що надається аудитом діяльності (ефективності), повинен бути повідомлений у прозорий спосіб. Ступінь досягнутої економічності, ефективності та результативності може бути розкритий у звіті про аудит діяльності (ефективності) різними способами:

- або через загальну оцінку аспектів економічності, ефективності та результативності, де мета і предмет аудиту, отримані докази та досягнуті результати аудиту дають змогу дійти такого висновку;
 - або через надання конкретної інформації щодо низки пунктів, включаючи мету аудиту, поставлені питання, отримані докази, застосовані критерії, досягнуті результати та конкретні висновки.
- 23) Аудиторські звіти повинні включати лише результати аудиту, підкріплені достатніми і належними доказами. Рішення, ухвалені під час складання збалансованого звіту, підготовка висновків і рекомендацій часто потребують детального обґрунтування, щоб надати користувачам достатню інформацію. Аудитори, які проводять аудит діяльності (ефективності), повинні чітко описати, як саме їхні результати формують низку висновків або, у відповідних випадках, єдиний загальний висновок. Це передбачає необхідність пояснення того, які саме критерії були розроблені та застосовані і чому, а також зазначення того, що всі доречні думки були враховані, що дає змогу представити збалансований звіт. Принципи звітування надають додаткові вказівки щодо цього процесу.

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ

- 24) Загальні принципи, зазначені нижче, являють собою керівництво щодо аспектів аудиту діяльності (ефективності), що застосовується для всього процесу аудиту.

Деякі сфери, до яких застосовуються ці принципи, не охоплюються ISSAI 100. Це вибір тем аудиту, визначення цілей аудиту, визначення підходу та критеріїв аудиту.

В інших сферах, таких як аудиторський ризик, комунікація, навички, професійне судження, контроль якості, суттєвість та документація, загальні принципи ґрунтуються на принципах ISSAI 100 і містять роз'яснення щодо особливостей їх застосування в аудиті діяльності (ефективності).

Зрештою, окремі сфери, зокрема етика та незалежність, зараз регулюються ISSAI 100, Основними принципами INTOSAI (INTOSAI P 10–99) й організаційними вимогами BOA (ISSAI 130–199).

» МЕТА АУДИТУ

- 25) **Аудитори повинні чітко визначити мету аудиту, яка відповідає принципам економічності, ефективності та результативності.**

Мета аудиту визначає підхід і структуру завдання. Вона може полягати просто в описі ситуації. Водночас нормативні цілі аудиту (чи є ситуація такою,

якою вона повинна бути?) та аналітичні цілі аудиту (чому ситуація не є такою, якою вона повинна бути?) будуть корисними з більшою ймовірністю. У всіх випадках аудиторам слід брати до уваги, чого саме стосується аудит, які організації та органи залучено і для кого, ймовірно, будуть доречними остаточні рекомендації. Чітко визначені цілі аудиту стосуються окремого об'єкта або визначеної групи державних підприємств, систем, операцій, програм, видів діяльності чи організацій.

Багато цілей аудиту можна сформулювати як загальне питання аудиту, яке поділятиметься на більш конкретні підпитання. Вони мають бути тематично пов'язаними, доповнювати одне одне, не дублюватися і в сукупності вичерпно відповідати на загальне питання аудиту. Усі терміни, використані при розгляді питання, повинні бути чітко визначені. Формулювання питань аудиту — це ітеративний процес, під час якого питання уточнюються та переглядаються, оскільки аудитори враховують відповідну інформацію щодо предмета, яка їм стає відома, а також їхню доцільність.

Аудитори замість визначення єдиної мети чи загального питання аудиту можуть вирішити визначити кілька цілей аудиту, які не завжди потрібно поділяти на підпитання.

» ПІДХІД ДО АУДИТУ

26) Аудитори мають обирати підхід, орієнтований на результат, проблему чи систему, або поєднання цих підходів, що сприятиме належному плануванню аудиту.

Загальний підхід до аудиту є центральним елементом будь-якого аудиту. Він визначає характер перевірки, яку необхідно провести. Він також визначає необхідні знання, інформацію та дані й аудиторські процедури, необхідні для їх отримання та аналізу.

При проведенні аудиту діяльності (ефективності) зазвичай використовується один із трьох підходів:

- підхід, орієнтований на систему, який передбачає перевірку належного функціонування систем управління, наприклад систем фінансового управління;
- підхід, орієнтований на результат, який передбачає оцінку того, чи досягнуті заплановані результати або цілі, чи програми та послуги функціонують відповідно до їх призначення;

- підхід, орієнтований на проблему, який передбачає оцінку, перевірку та аналіз причин конкретних проблем чи відхилень від критеріїв.

Усі три підходи можуть застосовуватись як під час дослідження «згори вниз», так і «знизу вгору». Аудит «згори вниз» зосереджується переважно на вимогах, намірах, цілях і очікуваннях законодавчого органу та уряду. Аудит «знизу вгору» зосереджується на проблемах, що є значущими для громадян і суспільства загалом.

» КРИТЕРІЇ

- 27) Аудитори повинні визначати належні критерії, що відповідають питанням аудиту та пов'язані з принципами економічності, ефективності та результативності.**

Критерії є порівняльними показниками, що застосовуються для оцінювання предмета аудиту. Критерії аудиту діяльності (ефективності) – обґрунтовані та встановлені для конкретного аудиту стандарти ефективності діяльності, за якими можуть бути визначені та оцінені економічність, ефективність і результативність операцій.

Критерії створюють основу для оцінювання доказів, опрацювання результатів аудиту і підготовки висновків щодо цілей аудиту. Вони також є важливим елементом обговорень між членами групи аудиторів та з управлінським персоналом ВОА, а також комунікації з об'єктами аудиту.

Критерії можуть бути якісними або кількісними і повинні визначати, за якими показниками буде оцінюватись об'єкт аудиту. Критерії можуть бути загальними чи конкретними і повинні визначати, що має відбуватись згідно із законами, підзаконними актами або цілями; що очікується відповідно до ustalених принципів, наукових знань та найкращої практики; або що може бути (за кращих умов).

Для визначення критеріїв, у тому числі концептуальних основ вимірювання ефективності, можуть використовуватись різні джерела. Має бути зрозумілим, які джерела використані, при цьому критерії повинні бути доречними та зрозумілими для користувачів, а також повними, надійними та об'єктивними в контексті предмета та цілей аудиту.

Критерії повинні обговорюватись з об'єктами аудиту, але в результаті відповідальність за вибір відповідних критеріїв покладається на аудитора. І хоча визначення та повідомлення критеріїв на етапі планування може свідчити про їхню надійність і загальне сприйняття, в аудитах, що охоплюють складні питання, визначити критерії заздалегідь не завжди можливо: в такому разі вони визначатимуться протягом процесу аудиту.

І якщо в деяких типах аудиту застосовуються однозначні чітко визначені законодавчі критерії, аудиту діяльності (ефективності) це зазвичай не стосується. Цілі та питання аудиту, застосований підхід визначають доречність і вид відповідних критеріїв, адже довіра користувачів до результатів і висновків аудиту діяльності (ефективності) значною мірою залежить від визначених критеріїв. Отже, вибір надійних та об'єктивних критеріїв має вирішальне значення.

У проблемно-орієнтованому аудиті діяльності (ефективності) вихідним пунктом є відоме або передбачуване відхилення від того, що мало або могло би бути. Відповідно, головною метою є не лише перевірка існування проблеми (відхилення від критерію та його наслідки), а і встановлення її причин. Тому важливо вирішити, яким чином можна визначити та дослідити причини на етапі планування. Висновки та рекомендації ґрунтуються переважно на процесі аналізу та підтвердження причин, навіть якщо основою для них слугують нормативні критерії.

» АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

- 28) Аудитори повинні активно управляти аудиторським ризиком, яким є ризик отримання неправильних чи неповних висновків, надання незбалансованої інформації або незабезпечення доданої цінності для користувачів.**

В аудиті діяльності (ефективності) багато тем є складними та політично чутливими. І хоча просте уникнення цих тем може знизити ризик неточності чи неповноти, таке уникнення обмежуватиме цінність аудиту.

Ризик того, що аудит не додасть цінності, може варіюватися від імовірності того, що він виявиться неспроможним надати нову інформацію чи точку зору, до ризику нехтування важливими чинниками та, як наслідок, неспроможності надати користувачам аудиторського звіту знання чи

рекомендації, що зробили б реальний внесок у покращення результатів діяльності.

Важливими аспектами ризику можуть бути неналежна компетентність для проведення достатньо широкого або глибокого аналізу, відсутність доступу до якісної інформації, отримання недостовірної інформації (наприклад, через шахрайство або незаконні дії), неспроможність об'єктивно оцінити всі висновки за результатами аудиту, а також нездатність отримати або врахувати найбільш доречні аргументи.

Отже, аудитори повинні проявити активність при управлінні ризиком. Робота з аудиторським ризиком є невід'ємною частиною всього процесу та методології аудиту діяльності (ефективності). У документах з планування аудиту мають зазначатися можливі або відомі ризики щодо передбачуваної роботи, а також способи реагування на ці ризики.

» КОМУНІКАЦІЯ

29) Аудитори повинні підтримувати ефективну й належну комунікацію з об'єктами аудиту та відповідними заінтересованими сторонами протягом усього процесу аудиту й визначати зміст, процес і адресатів комунікації для кожного аудиту.

Існує декілька причин, з яких планування комунікації з об'єктами аудиту та заінтересованими сторонами має важливе значення в аудиті діяльності (ефективності).

- Оскільки аудит діяльності (ефективності) зазвичай не проводиться на регулярній (наприклад, щорічній) основі щодо одних і тих самих об'єктів аудиту, канали комунікації можуть бути ще не налагоджені. Хоча із законодавчими та державними органами такі контакти можуть бути встановлені, з іншими групами (наприклад, науковими та діловими спільнотами або громадськими організаціями) попередніх відносин може і не бути.
- Часто немає заздалегідь визначених критеріїв (на зразок концептуальної основи фінансового звітування), тому це потребує інтенсивного обміну думками з об'єктом аудиту.
- Забезпечення збалансованості звітів передбачає докладання активних зусиль для отримання розуміння позицій різних заінтересованих сторін.

Аудитори повинні ідентифікувати відповідальні та інші ключові заінтересовані сторони і взяти на себе ініціативу щодо налагодження

ефективної двосторонньої комунікації. Завдяки ефективній комунікації аудитори можуть полегшити доступ до джерел інформації та даних, а також діалог з об'єктом аудиту. Використання каналів комунікації для пояснення заінтересованим сторонам мети аудиту діяльності (ефективності) підвищує також імовірність виконання наданих рекомендацій. Отже, аудитори повинні намагатися підтримувати належні професійні відносини з усіма заінтересованими сторонами, сприяти вільному обміну інформацією з урахуванням вимог конфіденційності, а також проводити обговорення в атмосфері взаємоповаги та розуміння завдань і обов'язків кожної заінтересованої сторони. Водночас комунікація із заінтересованими сторонами не повинна становити загрозу незалежності та неупередженості ВОА.

Аудитори повинні повідомляти об'єктам аудиту про ключові аспекти аудиту, включаючи мету, питання та предмет аудиту. Таке повідомлення зазвичай здійснюється у формі листа щодо проведення аудиту та регулярної комунікації під час аудиту. Аудитори повинні підтримувати комунікацію з об'єктами аудиту протягом усього процесу аудиту шляхом конструктивної взаємодії під час оцінювання різних висновків, аргументів і позицій.

Об'єкти аудиту повинні мати можливість прокоментувати результати аудиту, висновки та рекомендації до того, як ВОА оприлюднить свій аудиторський звіт. Будь-які розбіжності мають бути проаналізовані, а фактичні помилки — виправлені. Результати аналізу отриманих коментарів слід зафіксувати в робочих документах, щоб зміни до проекту аудиторського звіту або причини відмови від внесення змін були задокументовані.

Наприкінці процесу аудиту від заінтересованих сторін також можливе отримання зворотного зв'язку щодо якості опублікованих аудиторських звітів. Об'єктам аудиту може бути також запропоновано повідомити про своє бачення якості аудиту.

» НАВИЧКИ

- 30) Група аудиторів загалом повинна мати необхідну професійну компетентність для проведення аудиту. Це передбачає наявність ґрунтовних знань з аудиту, визначення підходу до дослідження, методів соціальних наук і прийомів дослідження чи оцінювання, а також особисті сильні сторони, такі як аналітичні здібності, навички належного письмового викладення інформації та комунікації.**

В аудиті діяльності (ефективності) можуть бути потрібними спеціальні навички, такі як знання методів оцінювання та методів соціальних наук, а також особисті компетенції, такі як навички комунікації та належного письмового викладення інформації, аналітичні здібності, креативність та сприйнятливність. Аудитори повинні володіти знаннями про державні організації, програми та функції. Це дає можливість обирати відповідні сфери для аудиту та ефективно проводити перевірки державних програм і напрямів діяльності.

Можуть також використовуватись конкретні способи опанування необхідних навичок. Для кожного аудиту діяльності (ефективності) аудиторам потрібно мати повне розуміння урядових заходів, які є предметом аудиту, а також відповідних передумов і можливих наслідків. Ці знання зазвичай слід набувати або поглиблювати спеціально для виконання завдання. Аудити діяльності (ефективності) часто передбачають процес навчання та розроблення методології як частину самого аудиту. З огляду на це аудитори повинні мати можливість навчатися та проходити підготовку на робочому місці, а також підтримувати свої професійні навички шляхом постійного професійного розвитку. Позитивне ставлення до навчання та культура управління, що заохочує до цього, є важливими умовами зміцнення професійних навичок окремих аудиторів.

У спеціалізованих сферах для доповнення обсягу знань групи аудиторів можуть залучатись зовнішні експерти. Аудитори повинні оцінити, чи є потреба в зовнішніх спеціальних знаннях і в яких саме сферах, і вжити необхідних заходів.

» ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ТА ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

31) Аудитори повинні виявляти професійний скептицизм, але також сприймати нове та бути готовими до інновацій.

Вкрай важливо, щоб аудитори виявляли професійний скептицизм та застосовували критичний підхід з дотриманням об'єктивної дистанції до наданої інформації. Від аудиторів очікується, що вони здійснюватимуть раціональне оцінювання та ігноруватимуть власні особисті уподобання та уподобання інших осіб.

Водночас аудитори мають бути готовими сприймати іншу точку зору та аргументи. Це необхідно для уникнення помилок у судженнях

чи когнітивних упереджень. Повага, гнучкість, цікавість і готовність до інновацій однаково важливі. Інноваційність має застосовуватись як до власне процесу аудиту, так і процесів чи видів діяльності, що підлягають аудиту.

Очікується, що аудитори розглядатимуть питання, що вивчається, всебічно та зберігатимуть відкрите й об'єктивне ставлення до різних поглядів і аргументів. Якщо вони не будуть сприйнятливими, то можуть залишити поза увагою важливі аргументи чи ключові докази. Оскільки аудитори працюють над удосконаленням нових знань, їм потрібно також бути креативними, розсудливими, гнучкими, винахідливими та практичними в докладанні зусиль до збирання, інтерпретації та аналізу даних.

Під час усього процесу аудиту — від вибору теми та планування аудиту до проведення аудиту і звітування — слід дотримуватись високих стандартів професійної поведінки. Важливо, щоб аудитори працювали системно, ретельно та об'єктивно під належним наглядом.

» КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ

- 32) Аудитори повинні застосовувати процедури для гарантування якості, забезпечення дотримання встановлених вимог і приділяти особливу увагу підготовці належних, збалансованих і об'єктивних звітів, які додають цінності і відповідають на питання аудиту.**

ISSAI 140 «Контроль якості для BOA» визначає загальні принципи та прикладний матеріал щодо системи контролю якості, створеної на організаційному рівні, яка охоплює всі аудити. При проведенні аудитів діяльності (ефективності) необхідно враховувати такі конкретні питання:

- Аудит діяльності (ефективності) — це процес, під час якого група аудиторів збирає великий обсяг конкретної інформації з аудиту і значною мірою застосовує професійне судження та аудиторський розсуд щодо відповідних питань. Це потрібно враховувати під час контролю якості. Необхідність створення робочої атмосфери взаємної довіри та відповідальності, а також надання підтримки групі аудиторів слід вважати частиною управління якістю. Це може бути пов'язане із застосуванням процедур контролю якості, які є доречними та простими в управлінні, а також із забезпеченням відкритості аудиторів до зворотного зв'язку, отриманого за результатами контролю якості. У разі розбіжностей у думках між керівництвом та групою аудиторів, слід вживати відповідних заходів

для забезпечення того, щоб точка зору аудиторської групи була належним чином врахована, а політика ВОА залишалася послідовною.

- В аудиті діяльності (ефективності) звіт, навіть якщо він ґрунтується на якісно задокументованих і точних доказах, усе одно може бути неприйнятним чи недостатнім, якщо він не відображає збалансованого та неупередженого погляду, містить занадто мало відповідних точок зору або незадовільно розкриває питання аудиту. Отже, ці міркування повинні бути невід'ємною частиною заходів щодо забезпечення якості.
- Оскільки цілі аудиту для різних завдань відрізняються, важливо чітко визначити, яким має бути якісний звіт у конкретному контексті завдання з аудиту. Отже, загальні заходи з контролю якості повинні доповнюватись заходами, властивими для конкретного аудиту.

Жодні процедури контролю якості на рівні окремого аудиту не можуть гарантувати складення високоякісних звітів за результатами аудиту діяльності (ефективності). Важливо також, щоб аудитори були і залишалися компетентними та вмотивованими. Отже, механізми контролю повинні доповнюватись заходами підтримки, такими як навчання на робочому місці та керівництво для групи аудиторів.

» СУТТЄВІСТЬ

- 33) Аудитори повинні застосовувати процедури для гарантування якості, забезпечення дотримання встановлених вимог і приділяти особливу увагу підготовці належних, збалансованих і об'єктивних звітів, які додають цінності і відповідають на питання аудиту.**

Суттєвість можна розуміти як відносну важливість певного питання в контексті, в якому воно розглядається. Суттєвість теми аудиту пов'язана із величиною її впливів. Вона залежатиме від того, чи є діяльність відносно незначною та чи можуть недоліки у сфері, що розглядається, вплинути на інші напрями діяльності в межах об'єкта аудиту. Питання є суттєвим, якщо тема вважається такою, що має особливу важливість, а вдосконалення мали б значний вплив. Воно буде менш суттєвим, якщо діяльність має рутинний характер, а вплив низької ефективності обмежується невеликою сферою чи є мінімальним.

В аудиті діяльності (ефективності) суттєвість за грошовою вартістю може мати першочергову важливість, але це не є обов'язковим. Визначаючи суттєвість, аудитор повинен розглянути, що є значущим соціально чи політично, і взяти до уваги те, що ця значущість з часом змінюється й залежить від точки зору користувачів і відповідальних сторін. Оскільки предмет аудиту діяльності (ефективності) може значно відрізнятися, а критерії законодавством часто не визначені, ця точка зору для різних аудитів може бути різною. Для її оцінювання необхідне зважене судження аудитора.

Суттєвість стосується всіх аспектів аудиту діяльності (ефективності), таких як вибір тем, визначення критеріїв, оцінювання доказів, документування та управління ризиками, досягнення результатів аудиту чи складення звітів, які є неприйнятними або мають незначний вплив.

» ДОКУМЕНТАЦІЯ

- 34) Аудитори повинні документувати аудит згідно з конкретними обставинами. Інформація має бути достатньо повною та детальною, щоб досвідчений аудитор, який раніше не мав жодного стосунку до аудиту, міг згодом визначити, яку роботу проведено для отримання результатів аудиту, надання висновків та рекомендацій.**

Як і в усіх аудитах, аудитори, які проводять аудит діяльності (ефективності), повинні вести належний документальний запис підготовки, процедур і результатів кожного аудиту. Водночас призначення та контекст документації в аудиті діяльності (ефективності) має певну специфіку.

- Аудитор часто одержує спеціалізовані знання з теми аудиту, які складно отримати у ВОА. Оскільки методологія та критерії аудиту можуть бути розроблені спеціально для окремого завдання, на аудитора покладається особлива відповідальність за прозорість його міркування (обґрунтування).
- В аудиті діяльності (ефективності) звіт не лише містить результати аудиту та рекомендації, а й описує концептуальну основу, точки зору та аналітичну структуру, а також процес, якого дотримувались, щоб дійти висновків. Звіт, до певної міри, виконує ті функції, реалізація

яких в інших типах аудиту забезпечується загальними стандартами чи аудиторською документацією.

- Документація повинна не лише підтверджувати достовірність фактів, а й забезпечувати у звіті збалансоване, неупереджене та повне оцінювання питання, що підлягало аудиту, або предмета аудиту. Наприклад, може виявитись необхідним включення до документації посилання на аргументи, не прийняті у звіті, або опис того, як у звіті було враховано різні точки зору.
- В аудиті діяльності (ефективності) мета аудиторського звіту часто полягає в переконанні обізнаних користувачів шляхом надання їм нової аналітичної інформації, а не формальної заяви про впевненість. Поряд із необхідними доказами цілі аудиту визначають також вид документації.
- Ведення належної документації є складовою не лише гарантування якості (наприклад, шляхом сприяння забезпеченню задовільного виконання делегованої роботи та досягнення цілей аудиту), а й професійного розвитку ВОО та окремих аудиторів, оскільки завдяки цьому формується краща практика проведення подібних аудитів у майбутньому.

ПРИНЦИПИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ

35) Аудит діяльності (ефективності) складається з таких основних етапів:



- планування, тобто вибір тем, попереднє дослідження та розроблення плану аудиту;
- проведення, тобто збір і аналіз даних та інформації;
- звітування, тобто представлення результатів аудиту: відповідей на питання аудиту, результатів, висновків і рекомендацій для користувачів;
- моніторинг виконання рекомендацій, тобто визначення, чи вжиті за результатами аудиту заходи та виконання рекомендацій дали змогу розв'язати основні проблеми та/або усунути недоліки.

Ці етапи можуть бути ітеративними. Наприклад, поява нових знань на певному етапі процесу може потребувати внесення змін до плану аудиту, а важливі елементи звітування (наприклад, формування висновків) можуть бути опрацьовані чи навіть завершені вже на етапі проведення аудиту.

ПЛАНУВАННЯ

» ВИБІР ТЕМ

- 36) Аудитори повинні вибрати теми аудиту в процесі стратегічного планування ВОА шляхом аналізу потенційних тем і проведення досліджень для виявлення ризиків і проблем.**

Визначення, які саме аудити буде проведено, зазвичай є частиною процесу стратегічного планування ВОА. За необхідності аудитори повинні брати участь у цьому процесі у сфері своєї компетенції. Вони можуть ділитися знаннями, здобутими під час попередніх аудитів, а інформація з процесу стратегічного планування може бути корисною для подальшої роботи аудитора.

Під час цього процесу аудитори мають враховувати, що теми аудиту повинні бути достатньо значущими й такими, що підлягають аудиту, а також відповідати повноваженням ВОА. Процес вибору теми повинен бути націлений на максимізацію очікуваного впливу аудиту з урахуванням спроможностей аудиту (наприклад, людських ресурсів і професійних навичок).

Формальні методи підготовки до процесу стратегічного планування, такі

як аналіз ризиків або оцінка проблем, можуть допомогти структурувати цей процес, але мають доповнюватись професійним судженням для уникнення однобічних оцінок.

» ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

37) Аудитори повинні планувати аудит таким чином, щоб забезпечити високу якість аудиту, який буде проведено економічно, ефективно, результативно і своєчасно, згідно із принципами належного управління проєктами.

Під час планування аудиту важливо враховувати:

- базові знання та інформацію, потрібні для розуміння об'єктів аудиту, щоб забезпечити належне оцінювання проблем та ризиків, можливих джерел доказів, можливості проведення аудиту, а також значущості сфери, яка розглядається;
- цілі, питання, критерії, предмет та методологію аудиту (зокрема методи, що мають використовуватись для збирання доказів і проведення аудиторського аналізу);
- необхідні напрями діяльності, вимоги до кадрового забезпечення та навичок (включаючи незалежність групи аудиторів, людські ресурси й можливу зовнішню експертизу), орієнтовні витрати на аудит, часові рамки та етапи проєкту, а також основні елементи контролю.

Отже, для забезпечення належного планування аудиту аудиторам потрібно мати достатні знання з предмета аудиту. Аудит діяльності (ефективності) зазвичай потребує здобуття змістовних та методологічних знань з конкретних аспектів аудиту до його початку («попереднє дослідження»).

Під час планування аудиту аудитор повинен розробити аудиторські процедури, що мають використовуватися для збору достатнього обсягу належних аудиторських доказів. Це завдання передбачає декілька етапів: ухвалення рішення про загальний план (програму) аудиту (які питання ставити: наприклад, пояснювальні / описові / оціночні); визначення рівня спостереження (наприклад, перегляд процесів або окремих питань), методології (наприклад, повний аналіз чи вибірковий), конкретних методів збору даних (наприклад, інтерв'ю чи фокус-група). Методи збору даних та вибірки мають бути ретельно підібрані. На етапі планування також слід провести дослідницьку роботу, спрямовану на

накопичення знань, тестування різних підходів до аудиту, а також перевірку наявності необхідних даних. Це спрощує вибір найбільш прийняттого методу проведення аудиту.

Вищий та оперативний управлінський персонал, а також група аудиторів повинні бути повністю обізнаними щодо загального плану (програми) аудиту і потреб, зумовлених його реалізацією. Рішення щодо загального плану (програми) аудиту та його наслідків з точки зору ресурсів часто ухвалюється за участю вищого управлінського персоналу ВОА, який може гарантувати залучення аудиторів з необхідними навичками і ресурсів, а також наявність спроможностей для досягнення цілей аудиту та отримання відповідей на питання аудиту.

Планування повинно бути гнучким, щоб аудитори мали змогу використовувати аналітичні дані, одержані під час аудиту. Обрані методи аудиту мають бути такими, які найкраще дають змогу збирати аудиторські дані ефективним та результативним способом. Хоча аудитори й повинні прагнути до застосування найкращих практик, вибір методів може бути обмежений з практичних міркувань, наприклад, з огляду на доступність даних. Тому рекомендується проявляти гнучкість і прагматизм. З цієї причини процедури аудиту діяльності (ефективності) не повинні бути надмірно стандартизованими. Надмірна нормативність може перешкоджати гнучкості, професійним судженням і застосуванню аналітичних навичок, необхідних в аудиті діяльності (ефективності). У деяких випадках — наприклад, коли для аудиту потрібно збирати дані в багатьох різних регіонах чи сферах або аудит має проводитись великою кількістю аудиторів, — може виникнути потреба у більш детальному плані аудиту, в якому чітко визначені питання аудиту та процедури.

Під час планування аудиту аудитори повинні оцінити ризик шахрайства. Якщо він є значним у контексті цілей аудиту, аудитори повинні отримати розуміння відповідних систем внутрішнього контролю та перевірити, чи є ознаки порушень, що перешкоджають ефективності. Вони також мають визначити, чи вжили відповідні об'єкти аудиту належних заходів для виконання будь-яких рекомендацій, наданих за результатами попередніх аудитів або інших перевірок, які стосуються цілей аудиту. Зрештою аудитори повинні шукати контактів із заінтересованими сторонами, зокрема науковцями або іншими експертами у відповідній сфері, щоб накопичити необхідні знання, наприклад, щодо належних або найкращих практик. Загальна мета на етапі планування полягає в тому, щоб ухвалити рішення щодо найкращого способу проведення аудиту шляхом накопичення знань і розгляду різноманітних стратегій.

ПРОВЕДЕННЯ

» ДОКАЗИ, РЕЗУЛЬТАТИ ТА ВИСНОВКИ

- 38) Аудитори повинні отримати достатні та належні аудиторські докази для обґрунтування результатів, формування висновків, що відповідають цілям та питанням аудиту, а також надання рекомендацій.**

Усі результати та висновки аудиту мають підтверджуватись достатніми та належними доказами. Їх слід розглядати в контексті, з урахуванням усіх доречних аргументів «за» та «проти», а також різних точок зору, перш ніж робити висновки. Характер аудиторських доказів, необхідних для формування висновків в аудиті діяльності (ефективності), визначається предметом аудиту, метою та питаннями аудиту.

Аудитор повинен оцінити докази з метою отримання результатів аудиту. Спираючись на результати, аудитор має використовувати професійне судження, щоб дійти висновку. Результати й висновки є наслідками аналізу, що має відповідати цілям аудиту. Вони повинні давати відповіді на питання аудиту.

Висновки можуть ґрунтуватись на кількісних доказах, отриманих з використанням наукових методів чи методів вибірки. Для формування висновків може знадобитись значний обсяг суджень та інтерпретацій, щоб відповісти на питання аудиту з огляду на те, що аудиторські докази можуть бути переконливими («вказувати на висновок про те, що...»), а не остаточними («правильно / неправильно»). Потребу в точності слід урівноважувати з міркуваннями обґрунтованості, економічності та доречності для мети. Рекомендується залучати вищий управлінський персонал.

Аудит діяльності (ефективності) передбачає реалізацію ряду аналітичних процесів, які розвиваються поступово шляхом взаємодії, що дозволяє питанням і методам, які використовуються, поглиблюватися та вдосконалюватися. Він може передбачати поєднання та зіставлення даних із різних джерел, формування попередніх висновків і узагальнення результатів для побудови гіпотез, які можна тестувати, за потреби, з використанням додаткових даних. Увесь процес тісно пов'язаний з

підготовкою проєкту аудиторського звіту, що може розглядатись як невід'ємна частина аналітичного процесу, яка завершується наданням відповідей на питання аудиту. Важливо, щоб аудитори були орієнтовані на мету та працювали системно і з належною ретельністю та об'єктивністю.

ЗВІТУВАННЯ

» ЗМІСТ ЗВІТУ

- 39) Аудитори повинні намагатися підготувати такі аудиторські звіти, які є всеохоплюючими, переконливими, своєчасними, зручними для сприйняття читача та збалансованими.**

Щоб бути всеохоплюючим, звіт повинен містити всю інформацію, необхідну для досягнення мети аудиту та надання відповідей на питання аудиту, водночас бути достатньо детальним для забезпечення розуміння предмета, результатів та висновків аудиту. Переконливий звіт має бути логічно структурованим і представляти чіткий взаємозв'язок між метою, критеріями, результатами, висновками та рекомендаціями аудиту. Усі доречні аргументи повинні бути розглянуті.

При аудиті діяльності (ефективності) аудитори звітують про отримані результати щодо економічності та ефективності залучення та використання ресурсів, а також результативності досягнення цілей. Звіти можуть бути різними за обсягом і характером, наприклад, оцінювати, чи ресурси були використані належним чином, надавати коментарі про вплив політики та програм, рекомендувати зміни, що мають забезпечити вдосконалення.

Звіт повинен містити інформацію про мету, питання аудиту та відповіді на ці питання, про предмет аудиту, критерії, методологію, джерела даних, будь-які обмеження щодо використаних даних, а також результати аудиту. Він має чітко відповідати на окреслені питання аудиту чи пояснювати, чому надати ці відповіді неможливо. Або ж як альтернативу аудитори мають розглядати можливість переформулювати питання аудиту відповідно до одержаних доказів і таким чином дійти до позиції, з якої можна буде надати відповіді на визначені питання. Результати аудиту слід розглядати в перспективі, при цьому має бути забезпечена взаємоузгодженість мети, питань, результатів та висновків аудитів. Звіт

повинен пояснювати, чому та які проблеми, зазначені у результатах аудиту, знижують ефективність, щоб спонукати об'єкт контролю або користувача звіту ініціювати коригувальні заходи. Звіт, якщо це прийнятно, має містити рекомендації щодо вдосконалення ефективності діяльності.

Звіт повинен бути настільки чітким і стислим, наскільки дозволяє предмет аудиту, і не містити двозначностей. Загалом звіт має бути конструктивним, сприяти одержанню нових знань і висвітлювати необхідні вдосконалення.

» РЕКОМЕНДАЦІЇ

- 40) Якщо це доречно і передбачено повноваженнями ВОА, аудитори повинні намагатись надати конструктивні рекомендації, що можуть суттєво сприяти усуненню недоліків чи проблем, виявлених під час аудиту.**

Рекомендації повинні бути добре обґрунтованими та приносити користь. Вони мають стосуватися причин виникнення проблем та/або недоліків. Водночас їх слід сформулювати так, щоб уникнути очевидності або простого перефразування висновків аудиту, а також втручання у сферу відповідальності управлінського персоналу. Має бути зрозуміло, кого та чого стосується кожна рекомендація, хто відповідає за вжиття заходів, що саме означають рекомендації, тобто як вони сприятимуть поліпшенню ефективності діяльності. Рекомендації повинні мати практичне спрямування та адресуватись тим об'єктам, до сфери відповідальності та компетенції яких належить їх реалізація.

Рекомендації мають бути зрозумілими, логічно й аргументовано викладеними. Вони повинні бути пов'язанні з цілями, результатами та висновками аудиту. Разом з повним текстом звіту вони повинні переконати читача у тому, що зможуть значно вдосконалити проведення державних операцій та урядових програм, наприклад шляхом скорочення витрат і спрощення адміністрування, покращення якості та розширення обсягу послуг або підвищення результативності, посилення впливу чи збільшення користі для суспільства.

» ПОШИРЕННЯ ЗВІТУ

- 41) Аудитори повинні намагатися забезпечувати доступність своїх звітів широкій громадськості згідно з повноваженнями ВОА.**

Аудитори повинні пам'ятати, що поширення аудиторських звітів сприяє зміцненню довіри до функції аудиту. Отже, звіти мають надаватися об'єктам аудиту, виконавчим та/або законодавчим органам влади і, якщо це доречно, бути доступними для широкої громадськості та медіа, а також для інших заінтересованих сторін.

МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ

- 42) Аудитори, якщо це прийнятно, повинні контролювати врахування результатів і виконання рекомендацій попередніх аудитів. Звітування про моніторинг виконання рекомендацій має здійснюватися у належний спосіб з метою донесення зворотного зв'язку до законодавчого органу, за можливості — разом із висновками та інформацією про вплив усіх доцільних коригуючих заходів.**

Моніторинг виконання рекомендацій — це оцінювання аудиторами коригувальних заходів, вжитих об'єктом аудиту чи іншою відповідальною стороною на підставі результатів аудиту діяльності (ефективності). Це незалежний вид діяльності, що підвищує корисність процесу аудиту, посилюючи вплив аудиту і закладаючи підґрунтя для вдосконалення майбутньої аудиторської діяльності. Він також спонукає об'єкти аудиту та інших користувачів звітів серйозно сприймати результати аудиту, а аудитори отримують корисні знання, досвід і показники діяльності. Моніторинг не обмежується лише власне виконанням рекомендацій, а має на меті пересвідчитись, чи об'єкт аудиту належним чином вирішив проблеми та чи виправив певну ситуацію протягом визначеного строку.

Під час моніторингу виконання рекомендацій, наданих в аудиторському звіті, аудитор повинен зосередитися на тих результатах і рекомендаціях, що залишаються актуальними на час контролю виконання рекомендацій, і застосовувати неупереджений та незалежний підхід.

Результати моніторингу виконання рекомендацій можуть бути представлені індивідуально чи у вигляді консолідованого звіту, який, зокрема, може містити аналіз різних аудитів з окресленням спільних тенденцій і тем за цілим рядом сфер звітування. Моніторинг виконання рекомендацій може сприяти кращому розумінню корисності аудиту діяльності (ефективності) за певний період або для певної сфери діяльності.