

ISSAI 3000

Стандарт аудиту
діяльності
(ефективності)

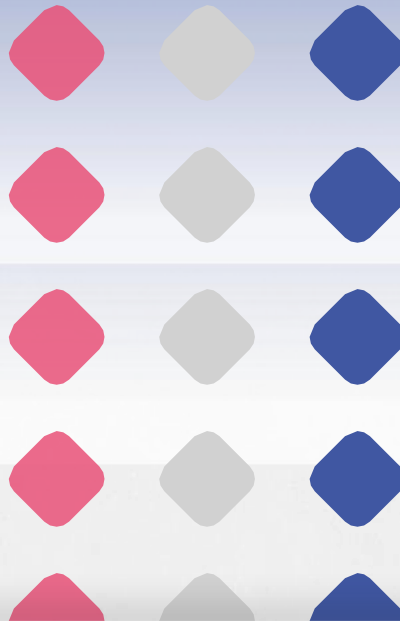


INTOSAI

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



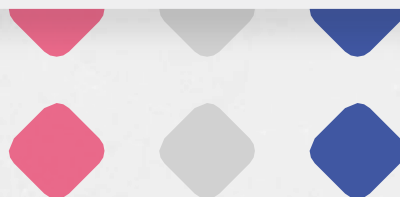
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Схвалено у 2001 році як Стандарти та керівництва для аудиту діяльності (ефективності) на основі Стандартів аудиту INTOSAI та практичного досвіду
- 2) Схвалено у 2016 році як Стандарт для аудиту діяльності (ефективності)
- 3) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році перейменовано на Стандарт аудиту діяльності (ефективності) із внесенням редакційних змін

ISSAI 3000 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською



ЗМІСТ

1. ВСТУП	4
2. СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI 3000	6
3. ВИЗНАЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	8
4. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	9
Незалежність і етика	9
Передбачувані користувачі та відповідальні сторони	10
Предмет аудиту	11
Довіра та впевненість в аудиті діяльності (ефективності)	12
Цілі аудиту	12
Підхід до аудиту	13
Критерії аудиту	14
Аудиторський ризик	15
Комунікація	16
Навички	17
Нагляд	18
Професійне судження та професійний скептицизм	19
Контроль якості	21
Суттєвість	21
Документація	22
5. ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)	23
Планування — вибір тем	23
Планування — розробка підходу до аудиту	24
Виконання	26
Звітування	28
Моніторинг виконання рекомендацій	32

- 1) Професійні стандарти та керівництва потрібні для забезпечення достовірності, якості та професіоналізму проведення аудиту в державному секторі. *Стандарт аудиту діяльності (ефективності) ISSAI 3000*, розроблений Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI), має на меті сприяння незалежному та результативному аудиту й надання підтримки членам INTOSAI у розробленні власного професійного підходу, що відповідає їхнім повноваженням, а також національним законам і підзаконним актам.
- 2) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* визначає, зокрема, призначення та сферу застосування стандартів ISSAI. *ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)»* базується на фундаментальних принципах ISSAI 100 та розвиває їх з урахуванням специфіки контексту аудиту діяльності (ефективності). ISSAI 3000 є міжнародним стандартом аудиту діяльності (ефективності), тож його слід розглядати та розуміти в поєднанні зі стандартами ISSAI 100 та ISSAI 300.
- 3) ISSAI 3000 — це офіційний стандарт аудиту діяльності (ефективності), а тому в разі ухвалення вищими органами аудиту (далі – BOA) рішення про його прийняття має виконуватися кожна його вимога. Стандарт визначає вимоги до професійної практики аудиту діяльності (ефективності), що супроводжуються поясненнями для кращого розуміння та сприйняття.
- 4) Вимоги — це твердження, що містять слово «повинен» (або «слід»), оформлені напівжирним шрифтом. Вимоги містять обов’язкові положення, необхідні для якісного виконання аудиторської роботи тими BOA, що вирішили дотримуватись стандартів ISSAI у своїй роботі, та доводять до відома аудиторів, що від них очікується, а

заінтересованим сторонам — чого вони можуть очікувати від аудиторської роботи. У поясненнях докладніше описано, що саме означає чи чого стосується вимога.

- 5) Інші документи (GUID 3900–3999) містять обов’язкові до виконання керівництва. GUID 3910 «Основні поняття аудиту діяльності (ефективності)» надає рекомендації щодо концепції аудиту, а GUID 3920 «Процес аудиту діяльності (ефективності)» – щодо процесу аудиту. Перший документ містить роз’яснення вимог, а другий — описи того, як ці вимоги виконувати.
- 6) В аудиті державного сектору роль аудитора виконують керівник BOA та особи, яким делеговане завдання з проведення аудитів (аудиторська група та особи, наділені найвищими повноваженнями з нагляду та управління). Загальна відповідальність за аудит державного сектору й надалі визначається повноваженнями BOA (пункт 25 ISSAI 100). ISSAI 3000 використовує термін «аудитор» і визначає, що вимагається від аудитора для якісного виконання аудиту. Там, де йдеться про інституційні питання, згадується також BOA.
- 7) ISSAI 3000 значною мірою побудований у такому самому порядку, що й ISSAI 300, та містить чотири основні розділи:
 - a) перший визначає сферу застосування Стандарту аудиту діяльності (ефективності) та роз’яснює, як BOA може посилатися на нього;
 - b) другий містить визначення аудиту діяльності (ефективності) та його завдань, а також принципів, що є основою поняття діяльності (ефективності);
 - c) третій окреслює загальні вимоги до аудиту діяльності (ефективності). Ці вимоги мають враховуватись до початку процесу аудиту та під час його проведення;
 - d) четвертий містить вимоги, що стосуються основних етапів процесу аудиту.

- 8) У цьому документі представлено Міжнародний стандарт аудиту діяльності (ефективності). Відповідно до пунктів 6–8 ISSAI 300 BOA, що бажає посилатись на ISSAI щодо аудиту діяльності (ефективності), може зробити це у два способи:
- a) варіант 1: шляхом розробки власних стандартів, які ґрунтуються на Принципах аудиту діяльності (ефективності) або відповідають їм;
 - b) варіант 2: шляхом прийняття Міжнародних стандартів вищих органів аудиту з аудиту діяльності (ефективності) (ISSAI 3000–3899).
- 9) Щодо варіанту першого – INTOSAI визнає, що BOA мають різні повноваження та працюють за різних умов. З огляду на відмінності у становищі та структурних механізмах BOA, не всі стандарти аудиту або керівництва можуть застосовуватись до всіх аспектів їхньої роботи. Стандарти, розроблені BOA або національним органом стандартизації, можуть реалізовувати принципи ISSAI 300 різними шляхами з урахуванням національного мандата, конституційного та іншого правового середовища та стратегії BOA.
- 10) Отже, ISSAI 3000 не призначений для того, щоб його розглядали як припис, згідно з яким повинні формулюватися стандарти BOA. BOA мають можливість розробити власні стандарти, які ґрунтуються на Принципах аудиту діяльності (ефективності) або відповідають їм. Якщо BOA вирішають розробляти стандарти, ці стандарти повинні мати рівень деталізації, необхідний для виконання відповідних функцій BOA з аудиту, та відповідати Принципам аудиту діяльності (ефективності) в усіх застосовних відповідних аспектах.

- 11) Щодо варіанту другого – розглядаючи можливість прийняття ISSAI 3000, корисно пам'ятати, що хоча принцип може бути реалізований у різних системах різними шляхами, стандарт має бути доповнений відповідним рівнем деталізації, щоб орієнтувати аудиторів на дотримання кращих практик під час виконання аудиту діяльності (ефективності). Додаткові керівництва з аудиту діяльності (ефективності) (GUID 3900–3999) надають вказівки з аудиту діяльності (ефективності), що можуть бути використані безпосередньо або взяті за основу для розроблення власних керівництв.
- 12) Цей стандарт не має жодних переваг перед національними законами, підзаконними актами чи повноваженнями та не забороняє BOA проводити перевірки, огляди чи здійснювати інші заходи, які ISSAI 3000 не врегульовує.
- 13) ISSAI 3000 є стандартом для тих BOA, які ухвалили рішення про його прийняття як власного офіційного стандарту аудиту діяльності (ефективності) та безпосередньо посилаються на нього. За таких умов аудитор і BOA повинні дотримуватися кожної вимоги цього стандарту, окрім випадків, коли з огляду на обставини аудиту вимога не застосовується. Якщо не було дотримано всіх належних вимог, це необхідно зазначити, а наслідки такого недотримання мають бути детально пояснені.
- 14) Якщо BOA ухвалює рішення безпосередньо посилатися на цей стандарт, таке посилання має бути сформульоване відповідно до пунктів 10–12 ISSAI 100 та пункту 8 ISSAI 300.
- 15) Аудит діяльності (ефективності) може охоплювати широкий діапазон предметів аудиту та методів дослідження. Як результат – рівень деталізації вимог уможливорює гнучкість і залишає достатній простір для застосування різних підходів до аудиту. З огляду на це користувачам ISSAI 3000 також рекомендується повною мірою застосовувати відповідні керівництва з конкретних предметів аудиту. Аудити можуть проводитися як згідно з ISSAI 3000, так і відповідно до стандартів з інших джерел (за умови, якщо між ними немає суперечностей). Тоді слід посилатись і на такі стандарти, і на ISSAI 3000.
- 16) Елементи аудиту діяльності (ефективності) можуть входити до складу більш масштабного аудиту, що охоплює також аспекти аудиту відповідності та фінансового аудиту. У разі поєднання різних видів аудиту (чи проведення комбінованого аудиту) аудиторіві потрібно дотримуватись відповідних стандартів і враховувати, що за наявності різних пріоритетів він має керуватись головною метою аудиту під час вибору стандартів, які необхідно застосовувати.

- 17) 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.
- 18) Аудит діяльності (ефективності) має на меті сприяти вдосконаленню економічності, ефективності та результативності в державному секторі. Він також має на меті сприяти добросовісному управлінню, підзвітності та прозорості, надавати нову інформацію, результати аналізу або розуміння та, за можливості, рекомендації щодо вдосконалення.
- 19) Під час аудиту діяльності (ефективності) часто проводиться аналіз умов, що потрібні для забезпечення дотримання принципів економічності, ефективності та результативності.
- 20) Із більш детальною інформацією про визначення економічності, ефективності та результативності, а також про способи, завдяки яким аудит діяльності (ефективності) надає нову інформацію, можна ознайомитись у керівництві GUID 3910.

4

ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

НЕЗАЛЕЖНІСТЬ І ЕТИКА

Вимога

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

Пояснення

- 22) Незалежність охоплює фактичну незалежність і незалежність поведінки. Фактична незалежність дає аудиторіві змогу провадити діяльність, уникаючи впливів, що ставлять під загрозу професійне судження, діяти чесно, проявляти об'єктивність і професійний скептицизм. Незалежність поведінки — це відсутність обставин, які спонукали б розсудливу та поінформовану заінтересовану сторону, якій відома доречна інформація, обґрунтовано сумніватися в чесності, об'єктивності або професійному скептицизмі аудитора чи дійти висновку про те, що їх було поставлено під загрозу. Додаткові положення щодо незалежності подано в *INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність ВОА»*, *GUID 9030 «Краща практика, що стосується незалежності ВОА»* та, щодо етики, в *ISSAI 130 «Кодекс етики»*.

Вимога

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

Пояснення

- 24) Аудитор має враховувати конкретні ризики незалежності, що можуть мати місце в аудитах діяльності (ефективності). На аудитора покладається особливе завдання з визначення критеріїв аудиту, оцінювання відповідності їм і формулювання збалансованого аудиторського звіту. Отже, аудиторіві потрібно залишатися незалежним, щоб забезпечити неупередженість аудиторського звіту, а група аудиторів має гарантувати дотримання етичної поведінки. Важливо також враховувати позиції відповідних заінтересованих сторін та їхні інтереси, налагоджувати відкриту та належну комунікацію з ними, проте водночас захищати власну незалежність.

ПЕРЕДБАЧУВАНІ КОРИСТУВАЧІ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІ СТОРОНИ

Вимога

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

Пояснення

- 26) Передбачувані користувачі — це особи, для яких аудитор здійснює підготовку звіту з аудиту діяльності (ефективності). Передбачуваними користувачами можуть бути органи законодавчої і виконавчої влади, інші державні органи, треті особи, яких стосується аудиторський звіт, і широка громадськість.
- 27) Відповідальну сторону можуть представляти фізичні або юридичні особи, кожна з яких відповідає за певний аспект предмета аудиту. До відповідальної сторони можуть належати ті, хто відповідає за предмет аудиту, бере участь в оперативному управлінні та/або нагляді, а також ті, на кого покладається виконання рекомендацій та ініціювання необхідних змін. Відповідальна сторона може бути передбачуваним користувачем, але зазвичай не єдиним.
- 28) Важливо також враховувати потреби та інтереси передбачуваних користувачів і відповідальних сторін, зважаючи на які, аудитор може забезпечити максимальну корисність і зрозумілість аудиторського звіту

для цих суб'єктів. Водночас це не повинно жодним чином позначатися на незалежності і об'єктивності аудитора, який несе відповідальність за застосування збалансованого підходу до аудиту, що відповідає суспільним інтересам.

ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Вимога

29) Аудитор повинен визначити предмет аудиту діяльності (ефективності).

Пояснення

- 30) Предмет аудиту — це відповідь на питання, «що саме перевіряється» і що визначають під час аудиту. Предметом аудиту діяльності (ефективності) можуть бути конкретні програми, підприємства, системи, суб'єкти або кошти, він може включати види діяльності (зокрема, їхні результати, наслідки та впливи) або наявні ситуації, в тому числі причини та наслідки. Обсяг аудиту визначає межу аудиту та має безпосередній зв'язок з цілями аудиту, визначає предмет того, що оцінюватимуть та про що звітуватимуть аудиторі (документи чи записи, які потрібно перевірити, період, що розглядається, та місця, які будуть охоплені аудитом).
- 31) Багато тем у сфері аудиту діяльності (ефективності) є політично чутливими, оскільки можуть бути пов'язані з ефективністю державних програм, що є пріоритетними для уряду. Аудит діяльності (ефективності) оцінює, чи рішення законодавчої або виконавчої гілок влади ефективно та результативно підготовлені та впроваджені, а також чи одержують платники податків і громадяни результат від вкладених коштів. Аудит не ставить під сумнів наміри та рішення законодавчого органу, залежно від повноважень ВОА, але оцінює, чи не завадили будь-які недоліки законів і нормативних актів або їх впровадження досягненню визначених цілей аудиту.

ДОВІРА ТА ВПЕВНЕНІСТЬ В АУДИТІ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

Вимога

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

Пояснення

- 33) Впевненість означає, що користувачі можуть бути впевнені в результатах, висновках і рекомендаціях, викладених у звіті. Аудитор надає користувачам упевненість, у збалансований і обґрунтований спосіб пояснюючи, як було визначено результати, критерії та висновки, а також чому результати аудиту підтверджують висновки.
- 34) Аудиторів потрібно у прозорий спосіб доносити у звіті інформацію про цілі аудиту, його обсяг, методологію, зібрані дані та будь-які суттєві обмеження, щоб не ввести в оману користувачів.

МЕТА (ЦІЛІ) АУДИТУ

Вимоги

- 35) Аудитор повинен чітко сформулювати мету (цілі) аудиту, які відповідають принципам економічності, ефективності та результативності.**
- 36) Аудитор повинен визначити цілі аудиту з достатнім рівнем деталізації, щоб чітко прояснити питання, на які буде надано відповідь, і забезпечити логічне розроблення програми аудиту.**
- 37) Якщо цілі аудиту сформульовано у вигляді питань аудиту й розділено на підпитання, аудитор повинен простежити за тим, щоб вони були тематично пов'язані, взаємодоповнювані, не дублювали одне одного та були колективно вичерпні у наданні відповіді на загальне питання аудиту.**

Пояснення

- 38) Мету (цілі) аудиту може бути представлено як питання аудиту щодо предмета контрольного заходу, на які аудитор намагається дати відповіді на підставі одержаних аудиторських доказів. Чітко визначена мета (цілі) аудиту стосується державних підприємств, систем, операцій, програм, видів діяльності чи організацій, що пов'язані з предметом аудиту. Формулювання питань аудиту — це ітеративний процес, у якому питання ставляться та доопрацьовуються повторно з урахуванням відповідної відомої інформації про предмет та їх реалістичності.
- 39) Цілі аудиту можна сформулювати як загальне питання аудиту, поділивши його на конкретніші підпитання. Замість визначення єдиної мети чи загального питання контрольного заходу аудитор може надати перевагу опрацюванню кількох цілей аудиту, які не завжди потрібно поділяти на питання та підпитання.

ПІДХІД ДО АУДИТУ

Вимога

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

Пояснення

- 41) Підхід до аудиту визначає характер перевірки, що має бути проведена, та поєднує цілі аудиту, його критерії та роботу, виконану для збирання доказів.
- 42) Підхід, орієнтований на систему, передбачає оцінювання належного функціонування систем управління. Базові принципи належного управління часто допомагають в оцінюванні умов досягнення ефективності чи результативності, навіть коли немає однозначної згоди щодо проблеми, або в ситуації, коли результати чи наслідки чітко не визначені.

- 43) Підхід, орієнтований на результат, передбачає оцінку того, чи були цілі щодо результатів або наслідків досягнуті належним чином або чи функціонують програми та послуги належним чином, чи був отриманий під час заходів контролю запланований результат. Цей підхід застосовують переважно тоді, коли чітко визначені очікувані результати або наслідки (наприклад, у законі чи стратегії, схваленій відповідальними сторонами).
- 44) Підхід, орієнтований на проблему, передбачає оцінювання, перевірку та аналіз причин конкретних проблем чи відхилень від критеріїв аудиту, може застосовуватися, коли існує згода щодо проблеми, навіть за відсутності чітко визначених очікуваних результатів чи наслідків. Висновки та рекомендації ґрунтуються переважно на процесі аналізу та підтвердженні причин, а не на порівнянні аудиторських доказів із критеріями аудиту.

КРИТЕРІЇ АУДИТУ

Вимога

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

Пояснення

- 46) Критерії аудиту – це порівняльні показники, що застосовуються для оцінювання предмета аудиту. В аудиті, що охоплює складні питання, не завжди можливо визначити наперед критерії аудиту. Аудитор може знайти більш детальні критерії під час проведення аудиту, наприклад, дізнавшись про кращі практики серед порівнюваних державних суб'єктів. Якщо для інших видів аудиту можуть бути визначені чіткі законодавчі критерії, то для аудиту діяльності (ефективності) їх зазвичай немає. Крім того, такі критерії не завжди очевидні для аудитора і ґрунтуються переважно на обізнаності щодо кращих практик здійснення діяльності (в якомога економніший та ефективніший спосіб або з найкращою результативністю). При цьому важливо мати відповідні критерії аудиту для забезпечення якості аудиту діяльності (ефективності), особливо тому, що в багатьох випадках уточнення та розробка цих критеріїв може стати частиною доданої цінності від аудиту діяльності (ефективності).

- 47) Критерії аудиту можуть бути якісними або кількісними, загальними чи конкретними і повинні визначати: що саме очікується відповідно до обґрунтованих принципів, наукових знань та кращих практик, що могло б бути зроблене за кращих умов або що має відповідати законам, підзаконним актам і цілям.
- 48) Потрібно, щоб критерії аудиту стали прийнятною та обґрунтованою основою для оцінювання відповідності цілям аудиту. Критерії аудиту мають бути доречними, зрозумілими, повними, надійними та об'єктивними в контексті предмета, мети (цілей) аудиту та/або питань аудиту.

Вимога

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

Пояснення

- 50) Критерії аудиту слід обговорити з об'єктом аудиту, але в результаті вибір відповідних критеріїв аудиту покладається на аудитора.
- 51) Обговорення критеріїв аудиту з об'єктом аудиту потрібне для забезпечення спільного та єдиного розуміння того, які кількісні та якісні критерії аудиту використовуватимуться як орієнтири під час оцінювання предмета аудиту. Це стає особливо важливим, коли критерії аудиту не визначено безпосередньо законами чи іншими офіційними документами або коли критерії аудиту потрібно розробляти та вдосконалювати під час виконання аудиту.

АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

Вимога

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

Пояснення

- 53) Активне управління аудиторським ризиком включає: передбачення можливих або відомих ризиків запланованої роботи, розроблення підходів для визначення аудиторських ризиків під час планування аудиту та вибору методів, а також документування того, як відбуватиметься реагування на ризики.
- 54) Активне управління аудиторським ризиком передбачає розгляд таких питань: чи має група аудиторів достатні та відповідні компетенції для проведення аудиту, чи має вона належний доступ до точної, надійної та достовірної інформації, чи розглядала будь-яку нову інформацію, що ставала доступною, та чи враховувала альтернативні точки зору.

КОМУНІКАЦІЯ

Вимога

- 55) 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.**

Пояснення

- 56) Ефективна комунікація є важливою, адже налагодження належної двосторонньої взаємодії з об'єктом аудиту та заінтересованими сторонами може сприяти поліпшенню доступу аудитора до інформації та даних, а отже, здатна допомогти аудиторів краще зрозуміти перспективи об'єкта аудиту та заінтересованих сторін.
- 57) До ключових аспектів аудиту, які аудитор має довести до відома об'єкта аудиту, належать: предмет аудиту, мета (цілі) аудиту та/або питання аудиту, критерії аудиту, період часу, що підлягає аудиту, а також державні підприємства, організації та/або програми, що будуть включені до аудиту.
- 58) Постійний діалог протягом процесу аудиту з відповідним об'єктом аудиту має вирішальне значення для досягнення реальних покращень в управлінні та може посилити вплив аудиту. У цьому контексті аудитор може підтримувати конструктивну

взаємодію з об'єктом аудиту, обговорюючи результати аудиту, аргументи і перспективи, що розробляються та оцінюються під час аудиту.

Вимога

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

Пояснення

- 60) Для аудитора важливо підтримувати належні професійні відносини з усіма заінтересованими сторонами, залученими до аудиту, сприяти вільному обміну інформацією, наскільки це дозволяють вимоги конфіденційності, а також проводити обговорення в атмосфері взаємоповаги та розуміння відповідних завдань і обов'язків кожної заінтересованої сторони. Водночас ця комунікація не повинна впливати на незалежність і неупередженість ВОА і становити для них загрозу.

Вимога

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

Пояснення

- 62) ВОА або мають включати до відповідного аудиторського звіту посилання на стандарт, якого було дотримано під час проведення кожного аудиту діяльності (ефективності), або обрати більш загальну форму повідомлення цієї інформації, вказавши визначений спектр завдань у заяві, річному звіті чи на вебсайті ВОА. Якщо стандарт, якого дотримуються, ґрунтується на одночасному використанні декількох джерел, то цю інформацію також потрібно зазначити.

НАВИЧКИ

Вимога

- 63) ВОА повинна забезпечити, щоб група аудиторів загалом мала необхідну професійну компетентність для проведення аудиту.**

Пояснення

- 64) Професійна компетентність у сфері аудиту діяльності (ефективності) включає наявність належних знань з аудиту, визначення підходів до планування дослідження, методів і прийомів дослідження чи оцінювання. До неї належать особисті компетенції, такі як аналітичні здібності, навички писемного мовлення та комунікації, креативність і здатність сприймати погляди й аргументи. Аудит діяльності (ефективності) вимагає належних знань про державні організації, програми та функції, що пов'язані з предметом аудиту, спеціальних компетенцій у сфері соціальних, фізичних, комп'ютерних та інших наук, а також спеціальних знань у сфері права.
- 65) Якщо аудитор з'ясує, що для доповнення знань групи аудиторів потрібна зовнішня експертиза, то він може проконсультуватися як із представниками ВОА, так і з незалежними фахівцями, що мають такі спеціальні знання. Будь-які зовнішні експерти, залучені до аудиту, також мають бути незалежними, щоб забезпечити об'єктивність експертизи. Хоча аудитор може використовувати напрацювання експертів як аудиторські докази, він несе повну відповідальність за аудиторську роботу та висновки, викладені в аудиторському звіті.

НАГЛЯД

Вимога

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

Пояснення

- 67) Аудиторський нагляд передбачає надання достатніх вказівок та рекомендацій групі аудиторів, призначеній для аудиту. Аудитор, який здійснює нагляд за аудитом, повинен мати компетентність та знання в галузі методологій аудиту, планування та моніторингу, управління проектами, стратегічного мислення, передбачення та вирішення проблем. Рівень нагляду, що здійснюється аудитором, може змінюватися залежно від кваліфікації та досвіду групи аудиторів, а також складності предмета аудиту.

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ТА ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

Вимога

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

Пояснення

- 69) Аудит діяльності (ефективності) потребує застосування у значному обсязі судження та інтерпретації, оскільки аудиторські докази для цього типу аудиту є радше переконливими, ніж неспростовними.
- 70) Професійне судження — це інтеграція колективних знань, навичок і досвіду у процесі аудиту. Використання професійного судження допомагає аудиторіві визначити рівень розуміння, потрібний для предмета аудиту. Це передбачає прояв розумної обачливості під час проведення аудиту та сумлінне дотримання всіх відповідних професійних стандартів і етичних принципів.
- 71) Професійний скептицизм означає підтримування професійної дистанції з об'єктом аудиту, а також пильну увагу до оцінювання достатності та належності аудиторських доказів, одержаних під час аудиту.
- 72) Використання професійного судження та скептицизму дає аудиторіві змогу сприймати іншу точку зору і аргументи, краще уміти враховувати різні точки зору, зберігати об'єктивність і оцінювати весь діапазон аудиторських доказів. Це також допомагає аудитору уникнути помилкових суджень та когнітивних упереджень та зробити об'єктивні висновки на основі критичного оцінювання всіх зібраних аудиторських доказів.

Вимога

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

Пояснення

74) Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики шахрайства, що стосуються цілей аудиту. Якщо ризик шахрайства значний, під час аудиту важливо одержати належне розуміння відповідних систем внутрішнього контролю та оцінити, чи є ознаки порушень, що можуть знизити ефективність роботи. Аудитор має робити запити на інформацію, виконувати процедури з ідентифікації ризиків шахрайства, що стосуються цілей аудиту, та реагувати на них.

Вимога

75) Аудитор повинен дотримуватись високого стандарту професійної поведінки.

Пояснення

76) Професійна поведінка означає, що аудитор повинен: 1) застосовувати високі професійні стандарти, бути компетентним та неупередженим; 2) не братися за завдання, для виконання якого не має компетентності; 3) знати та дотримуватись чинних законів, підзаконних актів, конвенцій, положень, процедур та практик; 4) мати розуміння конституційних, правових та інституційних принципів і стандартів, що регулюють діяльність об'єкта аудиту; 5) не поводитися у спосіб, що може дискредитувати ВОА; 6) дотримуватись етичних принципів і вимог.

Вимога

77) Аудитор повинен бути готовий до інновацій протягом усього процесу аудиту.

Пояснення

78) Завдяки креативності, гнучкості і винахідливості, аудитор має змогу краще виявляти можливості для розробки інноваційних підходів до збирання, інтерпретації та аналізу інформації. Важливо визнати, що різні етапи процесу аудиту забезпечують різні рівні можливостей для інновацій. Найбільші можливості для інновацій аудитор отримує на етапі планування, коли визначає оптимальні підходи до аудиту та методи, що застосовуватимуться під час аудиту.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ

Вимога

- 79) ВOA 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.**

Пояснення

- 80) Створюючи систему контролю та забезпечення якості (далі – КЗЯ), ВOA можуть використати положення стандарту ISSAI 140, у якому запропонована концептуальна основа такої системи. При цьому важливо розробляти положення та процедури системи КЗЯ, що є достатніми, гнучкими та простими в роботі. Положення та процедури мають бути взаємоузгоджені, які можна довести до відома всіх працівників і використовувати для врегулювання розбіжностей між поглядами управлінського персоналу і групами аудиторів. Крім того, може виникнути потреба в розробленні інших рекомендацій і проведенні навчання на робочому місці, щоб доповнити механізми контролю якості.
- 81) Заходи, що забезпечують якість процесу аудиту та аудиторського звіту, будуть ефективними, якщо зможуть забезпечити збалансованість та неупередженість погляду, корисність, урахування всіх доречних точок зору та надання задовільних відповідей на питання аудиту.
- 82) Ефективна система КЗЯ також матиме механізми врахування перспектив групи аудиторів, даючи їм змогу бути відкритими до зворотного зв'язку, отриманого від системи контролю та забезпечення якості.

СУТТЄВІСТЬ

Вимога

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

Пояснення

- 84) Суттєвість можна визначити як відносну важливість (або значущість) певного питання в контексті, в якому воно розглядається. Окрім грошової цінності, суттєвість охоплює питання соціальної та політичної значущості, дотримання вимог, прозорості, управління та підзвітності. Аудитор має пам'ятати, що суттєвість з часом може змінюватися й залежати від перспективи передбачуваних користувачів і відповідальних сторін.
- 85) Суттєвість є важливим чинником для різних аспектів аудиту діяльності (ефективності), а саме визначення мети, критеріїв аудиту, оцінювання аудиторських доказів, документування та управління ризиками, пов'язаними з отриманням неналежних чи малоефективних аудиторських висновків чи аудиторських звітів.

ДОКУМЕНТАЦІЯ

Вимога

- 86) Аудитор повинен у повному обсязі й детально задокументувати аудит.**

Пояснення

- 87) Документація важлива для забезпечення чіткого розуміння виконаної аудиторської роботи. Аудитор, який не має попередніх знань щодо певного аудиту, повинен зрозуміти характер, строки, обсяг і результати виконаної аудиторської роботи, має оцінити аудиторські докази, отримані на підтвердження результатів аудиту, висновків і рекомендацій, а також міркування щодо всіх значущих питань, для яких потрібно було застосувати професійне судження.
- 88) Важливо, щоб аудитор готував аудиторську документацію своєчасно, оновлював її протягом аудиту та завершив оформлення документації, наскільки це можливо, до закінчення аудиторського звіту.

5

ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

ПЛАНУВАННЯ – ВИБІР ТЕМ

Вимога

- 89) Аудитор повинен вибрати теми аудиту на основі процесу стратегічного планування ВОА шляхом аналізу потенційних тем і проведення досліджень на предмет виявлення аудиторських ризиків і проблем.
- 90) Аудитор повинен вибрати теми аудиту, що є значущими та придатними для аудиту і відповідають повноваженням ВОА.
- 91) Аудитор повинен здійснювати процес вибору теми з метою максимізації очікуваного впливу аудиту з урахуванням спроможності аудиту.

Пояснення

- 92) Процес стратегічного планування ВОА можна розуміти як перший крок у виборі теми, оскільки він включає аналіз потенційних сфер аудиту й визначає основу для ефективного розподілу аудиторських ресурсів.
- 93) Під час стратегічного планування такі методи, як аналіз ризику або оцінка проблем, можуть допомогти структурувати процес, але мають доповнюватись професійним судженням з урахуванням повноважень ВОА та забезпечувати вибір значущих і придатних для аудиту тем.

- 94) Можливість проведення аудиту є важливою вимогою в процесі планування. Вона визначає, чи придатна певна тема для проведення аудиту. Аудитор може бути змушений узяти до уваги, наприклад, такі обставини: чи наявні відповідні підходи до аудиту, методології та критерії аудиту, чи є ймовірність того, що потрібна інформація буде доступною і її можна буде ефективно отримати. Якщо аудитор визначить, що достовірна інформація недоступна, це може стати причиною для відбору такої теми для аудиту.
- 95) Оскільки ВОА можуть мати обмежені аудиторські спроможності в частині людських ресурсів і професійних навичок, у процесі вибору теми аудиту необхідно розглядати її потенційний вплив на забезпечення важливих переваг для державних фінансів і державного управління, об'єкта аудиту або широкого загалу з використанням наявних ресурсів. До інших аспектів, які слід враховувати під час вибору теми, належать результати та рекомендації попередніх аудитів і оцінок, а також часові межі.

ПЛАНУВАННЯ – РОЗРОБКА ПІДХОДУ ДО АУДИТУ

Вимога

- 96) **Аудитор повинен планувати аудит у спосіб, що сприяє проведенню високоякісного аудиту в економічний, ефективний, результативний і своєчасний спосіб згідно із засадами належного управління проектами.**

Пояснення

- 97) Для виконання високоякісного аудиту в обмежені терміни аудиторіві необхідно розглядати аудит діяльності (ефективності) як проєкт, що потребує планування, організації, захисту, управління та керування, а також контролю за ресурсами для досягнення конкретних цілей. Для управління аудитом діяльності (ефективності) як проєктом потрібна розробка методологій і стратегій управління проектами.

Вимога

- 98) **На етапі планування аудитор повинен здобути предметні та методологічні знання.**

Пояснення

- 99) Для забезпечення належного планування аудиторів до початку аудиту потрібно мати достатні знання щодо програми аудиту чи діяльності об'єкта аудиту. Отже, перш ніж розпочати аудит, зазвичай необхідно провести дослідження, спрямоване на отримання знань, тестування різних підходів до аудиту, а також перевірку наявності необхідних даних. Цю роботу можна назвати попереднім дослідженням.
- 100) Щоб спростити визначення важливих питань аудиту та розподілити визначені обов'язки щодо аудиту, важливо отримати належне розуміння програми, що підлягає аудиту, або діяльності об'єкта аудиту, а також його контексту та можливого впливу, щоб полегшити виявлення суттєвих проблем аудиту та виконати покладені обов'язки щодо аудиту. Аудит діяльності (ефективності) — це процес навчання, що включає адаптацію методології як частини самого аудиту.

Вимога

- 101) Під час планування аудиту аудитор повинен розробляти аудиторські процедури, що мають використовуватися для збирання достатнього обсягу прийнятних аудиторських доказів.**

Пояснення

- 102) План аудиту розробляється для забезпечення збору достатнього обсягу належних аудиторських доказів, що дадуть аудиторів змозгу визначити результати аудиту, сформувані висновки та рекомендації згідно з метою (ціллю) аудиту та відповісти на питання аудиту.
- 103) Бажано, щоб планування забезпечувало гнучкість, що дасть аудиторів змозгу використовувати висновки, отримані під час аудиту. Вибір методів, які попередньо вважались такими, що відповідають кращим практикам, може бути обмежений з практичних міркувань, як-от доступність даних. З огляду на це рекомендується проявляти гнучкість і прагматизм.

Вимога

- 104) Аудитор повинен подати план аудиту на затвердження керівникові аудиту та вищому керівництву БОА.**

Пояснення

- 105) Вищий управлінський персонал ВОА, а також група аудиторів мають бути повністю обізнаними щодо загального підходу до аудиту. Рішення щодо аудиту та його наслідків з огляду на ресурси часто ухвалюється за участю вищого управлінського персоналу ВОА, який може забезпечити наявність навичок, ресурсів і спроможності для досягнення цілей аудиту та вирішення питань аудиту.

ПРОВЕДЕННЯ

Вимога

- 106) Аудитор повинен одержати достатні та прийнятні аудиторські докази для того, щоб обґрунтувати результати аудиту, дійти висновків у відповідь на мету (цілі) та питанням аудиту й надати рекомендації, якщо це доречно й передбачається повноваженнями ВОА.**

Пояснення

- 107) Аудиторські докази повинні бути як достатніми (за кількістю), так і належними (за якістю), щоб переконати обізнану особу в обґрунтованості результатів аудиту.
- 108) Достатність — це міра кількості аудиторських доказів, що використовуються для обґрунтування результатів і висновків аудиту. Оцінюючи достатність аудиторських доказів, аудитор повинен визначити, чи було отримано достатньо аудиторських доказів, щоб переконати обізнаних користувачів в обґрунтованості результатів аудиту. Доречність стосується якості аудиторських доказів. Це означає, що аудиторські докази повинні бути доречними, достовірними та надійними.
- 109) Доречність — це ступінь, у якому аудиторські докази мають логічний зв'язок з метою (цілями) аудиту й питаннями аудиту і є для них важливими.
- 110) Достовірність — це ступінь, у якому аудиторські докази є змістовною або достатньою підставою для вимірювання того, що оцінюється. Інакше кажучи, достовірність стосується того, якою мірою аудиторські докази

відображають те, що вони повинні відображати. Надійність — це ступінь, у якому аудиторські докази підтверджуються даними з різних джерел або дають можливість отримати такі самі результати аудиту у разі повторної перевірки.

- 111) Під час аудиту діяльності (ефективності) характер необхідних аудиторських доказів визначається предметом аудиту, метою (цілями) аудиту та питаннями аудиту. Через це для кожного окремого аудиту потрібно зазначити тип аудиторських доказів.

Вимога

- 112) Аудитор повинен аналізувати зібрану інформацію й стежити за тим, щоб результати аудиту подавались у контексті та відповідали меті (цілям) аудиту й давали відповіді на питання аудиту, здійснюючи за потреби переформулювання мети (цілей) аудиту та питань аудиту.**

Пояснення

- 113) Аналітичний процес в аудиті діяльності (ефективності) пов'язаний із постійним розглядом аудитором питань аудиту, зібраних аудиторських доказів і методів, що застосовуються. Весь процес пов'язаний із підготовкою аудиторського звіту, що може розглядатись як невіддільна частина аналітичного процесу, який завершується наданням відповідей на питання аудиту.
- 114) Під час аналізу зібраної інформації рекомендується сфокусуватись на питанні аудиту та меті (цілях) аудиту. Це допоможе упорядкувати дані й зосередитись під час аналізу. Оскільки аналітичний процес є ітеративним, аудитору може знадобитись повторно розглянути мету (цілі) аудиту з огляду на аналітичну інформацію, отриману під час аудиту, та переглядати її відповідно до необхідних внутрішніх процедур.
- 115) Спираючись на результати аудиту, аудитор робить висновок. Під час формулювання висновків аудитор може потребувати чималого обсягу професійних суджень та інтерпретацій для надання відповідей на питання аудиту. Це також залежатиме від чутливості та суттєвості питання аудиту, що розглядається. Перш ніж робити висновки, слід враховувати контекст, усі аргументи «за» та «проти» і різні точки зору. Потребу в точності доцільно урівноважувати з міркуваннями обґрунтованості, економічності та доречності для мети. Рекомендується залучати вищий управлінський персонал.

ЗВІТУВАННЯ

Вимога

116) Аудитор повинен подавати аудиторські звіти, що є а) всеохоплюючими, б) переконливими, с) своєчасними, d) зручними для читача та е) збалансованими.

Пояснення

117) Щоб бути всеохоплюючим, аудиторський звіт має містити всю інформацію та аргументи, необхідні для досягнення мети (цілей) аудиту та надання відповідей на питання аудиту, і водночас бути достатньо детальним для забезпечення розуміння предмета аудиту, результатів аудиту та висновків. Зміст і структура аудиторського звіту відрізнятимуться з огляду на різноманітність тем, можливих в аудиті діяльності (ефективності). Беручи до уваги прозорість і підзвітність, звіт з аудиту діяльності (ефективності) має щонайменше містити:

- a) предмет аудиту,
- b) мету (цілі) аудиту та/або питання аудиту,
- c) критерії аудиту та їхні джерела,
- d) визначені методи збирання даних та аналізу, що застосовуються для конкретного аудиту,
- e) часові межі,
- f) джерела даних,
- g) обмеження, що накладаються на використовувані дані,
- h) результати аудиту,
- i) висновки та рекомендації у разі їх надання.

- 118) Переконливий аудиторський звіт має бути логічно структурованим і відображати чіткі взаємозв'язки між метою (цілями) аудиту та/або аудиторськими питаннями, критеріями, результатами, висновками й рекомендаціями аудиту. Він також має переконливо представляти результати аудиту, враховувати усі доречні для обговорення аргументи, бути точним. Для забезпечення точності потрібно, щоб усі аудиторські докази, результати та висновки були подані правильно. Завдяки точності читач усвідомлює, що вміст звіту є достовірним і надійним.
- 119) Критерій своєчасності передбачає, що аудиторський звіт має бути підготовлений вчасно і містити інформацію для використання управлінським персоналом, урядом, законодавчим органом та іншими заінтересованими сторонами.
- 120) Щоб звіт був зручним для читача, аудиторіві потрібно використовувати настільки прості формулювання, наскільки це дозволяє предмет аудиту. До інших ознак аудиторського звіту, зручного для користувача, належать використання чітких і недвозначних формулювань, ілюстрації та стислість, потрібна для того, щоб обсяг аудиторського звіту не перевищував необхідного, адже це поліпшує зрозумілість і допомагає краще донести основну ідею.
- 121) Збалансованість означає, що аудиторський звіт має бути неупередженим за змістом і тональністю. Усі аудиторські докази слід подавати неупереджено. Аудитор повинен усвідомлювати ризик перебільшення та надмірної уваги до неефективної діяльності. Аудиторіві потрібно пояснювати в аудиторському звіті причини та наслідки проблем, оскільки це дасть змогу читачеві краще розібратися в їх значущості. Це спонукатиме до вжиття коригувальних дій і сприятиме реалізації об'єктом аудиту відповідних змін.

Вимога

- 122) Аудитор повинен ідентифікувати в аудиторському звіті критерії аудиту та їх джерела.**

Пояснення

- 123) В аудиторському звіті потрібно вказати критерії аудиту та їх джерела, оскільки довіра передбачуваних користувачів до результатів і висновків аудиту залежить насамперед від цих критеріїв. В аудиті діяльності (ефективності) для визначення критеріїв аудиту може використовуватись широке коло джерел.

Вимога

124) Аудитор повинен забезпечити подання в результатах аудиту чітких висновків щодо мети (цілей) та/або питань аудиту чи пояснити, чому це неможливо.

Пояснення

125) Результати аудиту потрібно подавати в широкому контексті, при цьому забезпечити взаємоузгодженість між метою (цілями) аудиту, питаннями аудиту, результатами та висновками аудиту. Висновки — це твердження, надані аудитором за результатами аудиту.

Вимога

126) Аудитор повинен давати конструктивні рекомендації, здатні зробити значний внесок в усунення слабких місць чи розв'язання проблем, виявлених шляхом аудиту, якщо це доречно та дозволено повноваженнями ВОА.

Пояснення

127) Рекомендація є конструктивною, якщо вона обґрунтована, має додану цінність, є практичною та пов'язана з метою (цілями), результатами та висновками аудиту. У рекомендаціях слід уникати очевидності і приділяти увагу причинам проблем без посягань на відповідальність управлінського персоналу. Має бути чітко визначено, як рекомендація сприятиме підвищенню ефективності. Рекомендації повинні логічно чи аналітично впливати з наведених фактів і аргументів.

128) Рекомендації потрібно адресувати об'єктові аудиту, на який покладено обов'язки з їх виконання та який є компетентним у цьому.

Вимога

129) Аудитор повинен дати об'єктові аудиту можливість прокоментувати результати аудиту, висновки та рекомендації до того, як ВОА оприлюднить свій аудиторський звіт.

130) Аудитор повинен фіксувати огляд зауважень об'єкта аудиту в робочих документах включно із зазначенням причин внесення змін до аудиторського звіту чи відхилення одержаних зауважень.

Пояснення

- 131) Зауваження від об'єкта аудиту щодо результатів аудиту, висновків і рекомендацій враховуються під час написання збалансованого аудиторського звіту та допомагають аудиторів вирішувати суперечності та виправляти фактичні помилки до завершення роботи над аудиторським звітом. Аудиторський звіт має містити погляди аудитора, а також передавати точку зору об'єкта аудиту.
- 132) Оцінка зворотного зв'язку має бути зафіксована у робочих документах, щоб будь-які зміни до проєкту аудиторського звіту чи причини невнесення змін були задокументовані. Таке документування забезпечує прозорість у питанні, чому були або не були внесені ті чи інші зміни до проєкту аудиторського звіту, а також прояснює причини ухвалення аудитором відповідних рішень.

Вимога

- 133) ВOA забезпечують широку доступність своїх аудиторських звітів з урахуванням положень підзаконних актів щодо конфіденційної інформації.**

Пояснення

- 134) Поширення аудиторських звітів може зміцнювати довіру до функції аудиту. Отже, аудиторські звіти потрібно надавати об'єктові аудиту, органам виконавчої та/або законодавчої влади, а також іншим заінтересованим сторонам. Звіти, за винятком інформації з обмеженим доступом, також мають бути доступними для інших заінтересованих сторін і широкого загалу завдяки медіа.
- 135) Основними користувачами звітів з аудиту діяльності (ефективності) є законодавча та виконавча влада, урядові органи та громадяни. Належний аудит діяльності (ефективності) дає законодавчому органу змогу результативно перевіряти діяльність уряду, впливати на тих, хто ухвалює рішення в уряді та на державній службі, щоб спонукати їх до

здійснення змін, які ведуть до підвищення ефективності. Водночас у наслідках аудиту діяльності (ефективності) зацікавлені широкий загал, приватний сектор та медіа.

МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ

Вимога

136) Аудитор, залежно від обставин, повинен контролювати врахування висновків і виконання рекомендацій, а ВОА повинен звітувати перед законодавчим органом, за можливості, про висновки та впливи всіх доречних коригуючих заходів.

Пояснення

137) Моніторинг виконання рекомендацій стосується перевірки аудиторами коригуючих заходів, вжитих об'єктом аудиту чи іншою відповідальною стороною на підставі результатів аудиту діяльності (ефективності). Це незалежний вид діяльності, що підвищує корисність процесу аудиту, зміцнюючи вплив аудиту й закладаючи підвалини для вдосконалення майбутньої аудиторської діяльності. Моніторинг також спонукає об'єкт аудиту та інших користувачів аудиторських звітів серйозно сприймати результати аудиту, а аудитори отримують корисні знання, досвід та показники діяльності. Моніторинг виконання рекомендацій важливий для внутрішнього навчання та розвитку як об'єкта аудиту, так і самих ВОА.

138) ВОА мають у належний спосіб звітувати про результати своїх заходів з моніторингу виконання рекомендацій, щоб забезпечити зворотний зв'язок із законодавчою та виконавчою владою, заінтересованими сторонами і широким загалом. Надання достовірної інформації про стан виконання рекомендацій, вплив аудитів та відповідні коригуючі заходи, яких було вжито, можуть допомогти продемонструвати цінність і корисність ВОА.

Вимога

139) Аудитор повинен спрямувати контроль виконання рекомендацій на те, чи об'єкт аудиту належним чином підійшов до розв'язання проблеми та чи виправив він ситуацію протягом розумно визначеного періоду.

Пояснення

- 140) Моніторинг виконання рекомендацій не зводиться до впровадження рекомендацій, а фокусується на тому, чи об'єкт аудиту адекватно вирішував проблеми та виправляв відповідну ситуацію протягом розумно визначеного періоду.
- 141) Аудитор має вирішити, виконання яких саме (якщо не всіх) рекомендацій слід контролювати та у який спосіб здійснюватиметься моніторинг виконання рекомендацій (за допомогою нового аудиту чи за спрощеною процедурою).