

GUID 3920

Процес аудиту діяльності (ефективності)

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



INTOSAI

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



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Схвалено як ISSAI 3200 «Керівні принципи порядку проведення аудиту ефективності» у 2016 році
- 2) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році перейменований на GUID 3920 «Процес аудиту діяльності (ефективності)» із внесенням редакційних змін.

GUID 3920 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI:
англійською, арабською, іспанською, німецькою та французькою



ЗМІСТ

1. ВСТУП	4
2. ПЛАНУВАННЯ	6
ВИБІР ТЕМ	7
ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ	10
Управління аудиторськими ризиками	25
3. ПРОВЕДЕННЯ	29
Докази	30
Результати аудиту та висновки	35
Формування висновку за результатами аудиту	36
Визначення причин і наслідків результатів аудиту	38
Підготовка висновків після розгляду результатів аудиту	40
Управління аудиторським ризиком на етапі проведення	42
Документування на етапі проведення	43
Обговорення попередніх результатів та висновків на внутрішньому та зовнішньому рівнях	43
4. ЗВІТУВАННЯ	45
Зміст звіту	46
Рекомендації	52
Комунікація з об'єктом аудиту	54
Поширення звіту	56
5. МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ	60

- 1) Професійні стандарти та керівні принципи — це основа достовірності, якості та професіоналізму в сфері аудиту державного сектору. У стандарті ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору», крім іншого, визначається мета та сфера дії стандартів INTOSAI, а також рамкові основи аудиту державного сектору. Стандарт ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)» ґрунтується на основоположних принципах ISSAI 100 та розвиває їх з метою адаптації до конкретного контексту аудиту діяльності (ефективності).
- 2) Стандарт ISSAI 3000 — це стандарт аудиту діяльності (ефективності), який слід читати та тлумачити спільно з ISSAI 100 та ISSAI 300. У ньому наведено вимоги до професійної практики аудиту діяльності (ефективності) з наступними поясненнями, які дають змогу зробити стандарт більш зрозумілим і таким, що легко читається. ISSAI 3000 є обов'язковим для виконання стандартом аудиту діяльності (ефективності), і тому БОА, якщо вирішить його застосовувати, повинен дотримуватись усіх вимог цього стандарту.
- 3) Для кожної вимоги, викладеної в ISSAI 3000, у GUID 3910 «Основні поняття аудиту діяльності (ефективності)» та GUID 3920 «Процес аудиту діяльності (ефективності)» наведено допоміжні необов'язкові рекомендації.
- 4) GUID 3920 призначається для аудиторів з метою надання допомоги у тлумаченні викладених в ISSAI 3000 вимог та як джерело довідкової інформації про дотримання цих вимог та застосування професійного судження.
- 5) Керівні принципи структуровані відповідно до різних етапів процесу аудиту діяльності (ефективності). Перший розділ стосується планування аудиту —

вибір теми аудиту та планування аудиту. Другий розділ стосується проведення аудиту з метою отримання достатніх та належних доказів для підтвердження результатів та висновків аудитора. У третьому розділі йдеться про звітність — формат звіту, його зміст та поширення. Четвертий розділ стосується подальших дій щодо попередніх висновків й рекомендацій, наданих у звітах з аудиту діяльності (ефективності), з метою визначення та документального оформлення впливу аудиту та прогресу, досягнутого у вирішенні проблем.



- 6) GUID 3910 та GUID 3920 слід читати разом для більш глибокого розуміння застосування основних понять у межах усього процесу аудиту.

2

ПЛАНУВАННЯ



- 7) Цей розділ містить вимоги та рекомендації щодо планування аудиту діяльності (ефективності). Завдання цих вимог — визначити загальний підхід, який аудитор повинен застосовувати під час планування аудиту діяльності (ефективності). Розділ складається з двох основних частин. Перша частина стосується вибору тем і присвячена головним чином процесу стратегічного планування ВОА. Друга частина розділу планування пов'язана з індивідуальним планом кожного аудиту: що потрібно перевіряти, які критерії застосовувати та які методи збору й аналізу даних використовувати.

ВИБІР ТЕМ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен вибирати теми аудиту на основі процесу стратегічного планування ВОА шляхом аналізу потенційних тем і проведення досліджень на предмет виявлення аудиторських ризиків і проблем. (ISSAI 3000/89)

Аудитор повинен вибирати теми аудиту, що є значущими та придатними для аудиту й відповідають повноваженням ВОА. (ISSAI 3000/90)

Аудитор повинен здійснювати процес вибору теми з метою максимізації очікуваного впливу аудиту з урахуванням спроможностей аудиту. (ISSAI 3000/91)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

Вибір теми аудиту в межах процесу стратегічного планування

- 8) Вибір теми аудиту для проведення — це частина процесу стратегічного планування ВОА. У стратегії ВОА визначаються головні напрями діяльності ВОА, а отже, і роботи щодо здійснення аудитів діяльності (ефективності). Стратегія зазвичай розрахована на кілька років і скеровує аудиторів у виборі тем, програм або проблематики аудиту. Хоча вибір потенційних тем, програм і проблематики широкий, але можливості ВОА, як правило, обмежені.

Отже, рішення щодо вибору тем аудиту мають бути ретельно продуманими.

- 9) У процесі стратегічного планування зазвичай розробляється оперативний план аудиту для ВОА на рік чи кілька років. Враховуючи динамічний характер державного сектору та зміну пріоритетів у державній політиці, рекомендується щорічно переглядати оперативний план аудиту.

- 10) Деякі ВОА при виборі теми можуть керуватися стратегічними міркуваннями щодо типу аудиту діяльності (ефективності) та реформ у державному секторі. Одне з можливих стратегічних рішень — зробити реальний внесок у модернізацію державного управління, зосередившись на перевірці державних програм, що мають значні проблеми з ефективністю. Деякі ВОА можуть вибирати теми на основі інших критеріїв, наприклад, за конкретним видом діяльності у державному секторі, як-от охорона здоров'я або великі інвестиційні проекти. Альтернативою може бути акцент на аудиті окремих державних установ та їхньої ефективності в досягненні цілей і завдань щодо аспектів економічності, ефективності та результативності.
- 11) Оперативний план аудиту для ВОА слугує основою для операційного планування та розподілу ресурсів. План може містити перелік сфер аудиту, стислий опис можливих проблем, питань та відповідні аргументи. Можливі різні підходи до вибору тем аудиту для включення їх до плану аудиту. Деякі ВОА застосовують підхід «знизу вгору», в межах якого аудитор бере участь у відборі. Інші ВОА використовують підхід «зверху вниз»: керівництво обирає теми аудиту, і аудитор не бере участь у цьому процесі. Деякі ВОА поєднують ці два підходи.

Оцінка потенційних тем аудиту з погляду ризиків, суттєвості та виявлених проблем

- 12) Вибір тем аудиту може бути результатом оцінки ризиків, аналізу проблем та врахування суттєвості. Ризик — це відображення ймовірності події та її наслідків, які можуть потенційно вплинути на виконання завдань організації. Суттєвість належить не тільки до фінансових, але також до соціальних та/або політичних аспектів, таких як кількість людей, на яких поширюється закон чи реформа, прозорість та належне управління.
- 13) Під час проведення аудиту діяльності (ефективності) ризики можуть містити області потенційно низької ефективності, які стосуються громадян або мають значний вплив на певні групи громадян. Концентрація таких показників чи факторів, пов'язаних з організацією або державною програмою, може стати для аудитора важливим сигналом та спонукати його планувати аудити на основі виявлених ризиків чи проблем. Факторами, що вказують на підвищений ризик, є:

- a) Суттєві фінансові чи бюджетні кошти або значні зміни до бюджету;
 - b) Традиційно вразливі до ризику галузі (наприклад, ІТ-системи, закупівлі, технології, екологічні проблеми, охорона здоров'я);
 - c) Нові чи термінові заходи чи зміна умов (наприклад, зміна вимог та правил);
 - d) Складні структури управління, пов'язані з потенційним незрозумінням розподілу обов'язків;
 - e) Відсутність надійної, незалежної та актуальної інформації стосовно аспектів економічності, ефективності, результативності державної програми.
- 14) Аналіз потенційних тем має враховувати максимальні очікувані наслідки аудиту. Під час аналізу потенційних тем і проведення досліджень з метою виявлення ризиків та проблем аудиту рекомендується враховувати таке:
- a) Чим вищий ризик для показників економічності, ефективності та результативності або суспільної довіри, то більш важливою є ця проблема;
 - b) Створення доданої цінності пов'язане з наданням нових знань і точок зору. Значну додану цінність часто можна забезпечити шляхом проведення аудиту галузей чи напрямків, щодо яких раніше не здійснювались аудити або інші перевірки.

Вибір тем, що підлягають аудиту

- 15) Оцінка можливості проведення аудиту є важливою вимогою під час вибору теми аудиту. На цьому етапі рішення про те, чи підлягає тема аудиту, залежить від того, чи входять такі теми аудиту до кола повноважень ВОА та чи має ВОА відповідні можливості для проведення

аудиту. Під час планування аудиту необхідно ще раз розглянути питання можливості його проведення докладніше (див. розділ «Планування аудиту» нижче).

ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен планувати аудит у спосіб, що сприяє проведенню високоякісного аудиту в економічний, ефективний, результативний і своєчасний спосіб згідно із засадами належного управління проєктами. (ISSAI 3000/96)

На етапі планування аудитор повинен здобути предметні та методологічні знання. (ISSAI 3000/98)

Аудитор повинен визначити цілі аудиту з достатнім рівнем деталізації, щоб чітко прояснити питання, на які буде надано відповідь, і забезпечити логічне розроблення програми аудиту. (ISSAI 3000/36)

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. (ISSAI 3000/37)

Під час планування аудиту аудитор повинен розробляти аудиторські процедури, що мають використовуватися для збирання достатнього обсягу прийнятних аудиторських доказів. (ISSAI 3000/101)

Аудитор повинен подати план аудиту на затвердження керівникові аудиту та вищому керівництву БОА. (ISSAI 3000/104)

Аудитор повинен активно управляти аудиторським ризиком, щоб уникнути визначення неправильних чи неповних результатів аудиту, висновків і рекомендацій, подання незбалансованої інформації або незабезпечення доданої цінності. (ISSAI 3000/52)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

- 16) Після того як ВОА вибрав тему аудиту, аудитор починає розроблення конкретного плану аудиту. Аудитор повинен підготувати план аудиту таким чином, щоб забезпечити проведення високоякісного аудиту щодо аспектів економічності, ефективності, результативності і своєчасності, відповідно до принципів належного управління проектами. Ретельно продуманий план є незамінним під час проведення аудиту діяльності (ефективності). Таку підготовчу роботу часто називають попереднім дослідженням.
- 17) Мета етапу планування — встановити, чи існують передумови для проведення аудиту, і за їх наявності підготувати пропозицію щодо аудиту з робочим планом та планом дослідження.
- 18) Етап планування зазвичай виконується за досить стислий період. Опрацювання конкретної теми може тривати менш ніж місяць, тоді як ширшу тему зазвичай опрацьовують упродовж трьох місяців. Як правило, більшу частину виділеного на аудит часу слід використовувати для здійснення аудиту.
- 19) Під час опрацювання плану аудиту аудитору рекомендується враховувати потреби та інтереси основних передбачуваних користувачів, зокрема відповідальних сторін. Потреби та інтереси користувачів можуть впливати на вибір завдань аудиту та види проведеного аудиторською групою аналізу. Зрештою, беручи до уваги потреби та інтереси основних передбачуваних користувачів, аудитор може забезпечити корисність та зрозумілість звіту за результатами аудиту.

Водночас важливо, щоб аудитор залишався незалежним і зосередженим на своїй головній ролі аудитора державного сектору, який діє в інтересах громадян. Етап планування має передбачати елементи, представлені нижче.

Блок 1

Елементи етапу планування

- a) Оцінка можливості проведення аудиту
- b) Розуміння того, що підлягатиме аудиту
- c) Визначення мети (цілей) аудиту та питань аудиту
- d) Визначення обсягу аудиту
- e) Встановлення критеріїв аудиту
- f) Вибір методів збору аудиторських доказів
- g) Належне управління проектом, розгляд та затвердження плану керівництвом ВОА
 - o Управління аудиторськими ризиками
 - o Обмін інформацією на етапі планування

Оцінка наявності умов проведення аудиту

- 20) Оцінка наявності умов проведення аудиту — це важлива вимога в процесі планування. Аудитор розглядає актуальність та економічну доцільність проведення аудиту. Аудитору, можливо, доведеться проаналізувати, чи існують доступні критерії, чи є ймовірність того, що потрібна інформація або докази будуть доступними. Навіть якщо обрана тема узгоджується зі стратегією ВОА, аудитор може помітити на етапі опрацювання, що

об'єкт аудиту вже вживає певних заходів стосовно очікуваної проблеми. Подібні дослідження з аналогічними цілями, можливо, вже проводилися іншими установами, або немає відповідних критеріїв і обґрунтованих підстав для розробки критеріїв аудиту. Інша причина може полягати в тому, що необхідна інформація або докази навряд чи будуть доступні та не можуть бути отримані належним чином. З іншого боку, відсутність інформації та даних може бути важливим висновком і предметом самого аудиту й не повинна заважати аудитору у проведенні подальших досліджень. За таких обставин важливо, щоб аудитор повідомляв про ці проблеми керівництву ВОА для прийняття ним рішення про доцільність продовження роботи.

Розуміння того, що перевіряється

- 21) Метою на початковому етапі розробки плану є формування чіткого розуміння предмета аудиту («те, що підлягає аудиту») і визначення ризиків та проблем у цій сфері. Аудит діяльності (ефективності) — це процес пізнання. Здобуття необхідних знань — безперервний і кумулятивний процес збирання та оцінки інформації на всіх етапах аудиту. Отже, може виникнути потреба зібрати додаткову інформацію та перевірити початкові гіпотези на етапі планування після вибору теми аудиту. Ця інформація допоможе аудитору прийняти рішення про найбільш раціональний підхід щодо аудиту. Важливо, щоб аудитор порівняв витрати на отримання інформації з її додатковою вартістю. З огляду на зібрану на етапі планування інформацію може виникнути потреба в коригуванні того, що підлягає аудиту.
- 22) Джерела інформації для розуміння того, що підлягає аудиту, можуть включати наступне:
 - a) законодавство та законодавчі ініціативи;
 - b) заяви міністрів, урядові документи та рішення;
 - c) профіль ризиків об'єкта аудиту;
 - d) останні звіти за результатами аудиту, робочі документи інших аудиторів, огляди, оцінки та запити;

- f) наукові дослідження та аналітика (зокрема інших країн);
 - g) стратегічні та корпоративні плани, заяви про основні принципи та річні звіти;
 - h) поточні та середньострокові бюджети;
 - i) політичні документи, а також протоколи засідань правління та ради директорів;
 - j) організаційні схеми, внутрішні керівні принципи та інструкції з експлуатації;
 - k) плани та звіти щодо оцінки програм та внутрішнього аудиту;
 - l) думки експертів у цій сфері;
 - m) обговорення з організацією, що підлягає аудиту, та основними заінтересованими сторонами;
 - n) інформаційні системи управління або інші відповідні інформаційні системи;
 - o) офіційні статистичні дані;
 - p) звіти інших вищих органів аудиту;
 - q) публікації в медіа.
- 23) Часто корисним джерелом інформації є попередні оцінки та аудити. Вони можуть допомогти уникнути непотрібної роботи з аналізу нещодавно досліджених сфер і проблем та виявити ще не усунені недоліки.

Визначення мети (цілей) аудиту та питань аудиту

- 24) Аудитор повинен чітко сформулювати мету (цілі) аудиту, що стосується принципів економічності, ефективності та/або результативності (див. ISSAI 3000/37). Мета (цілі) визначає підхід та структуру аудиту.

- 25) Мету (цілі) аудиту можна розглядати як загальне питання аудиту, що стосується предмета (наприклад, державної програми або виду діяльності), на яке аудитор шукає відповідь. Тому мета аудиту має бути сформульована таким чином, щоб можна було зробити чіткий та однозначний висновок. Ціль (мета) аудиту може бути сформована як одне загальне питання аудиту, яке потім поділяється на докладніші / конкретні запитання.
- 26) Мета аудиту часто ґрунтується на загальному підході, тобто на підході «знизу вгору». Основна увага приділяється вимогам, намірам, завданням та очікуванням законодавчого органу та уряду. Однак можна також використовувати клієнтоорієнтований підхід, зосередившись на управлінні послугами, часі очікування та інших питаннях, що мають значення для громадян чи відповідних користувачів.
- 27) Мета (цілі) аудиту діяльності (ефективності), які ставить перед собою аудитор, не обов'язково мають ґрунтуватися виключно на ретроспективному підході щодо аудиту. Аудитор може проводити дослідження поточних програм, наприклад, для вивчення рівня досягнення цілей або оцінки досягнутого результату.
- 28) Важливо, щоб мета (цілі) аудиту ґрунтувалися на раціональних та об'єктивних міркуваннях. Визначаючи мету (цілі) аудиту, аудитор повинен виявити сфери з найбільш серйозними проблемами чи ризиками, а також сфери, де аудит може забезпечити найбільшу додану цінність. З метою сприяння визначенню відповідної мети (цілей) аудиту аудитор може проводити зустрічі з основними заінтересованими сторонами та експертами, а також аналізувати потенційні проблеми з різних точок зору.
- 29) Мета (цілі) аудиту мають бути достатньо інформативними для об'єкта аудиту та інших заінтересованих сторін з погляду пріоритетів аудиту. Чітко визначені цілі аудиту стосуються одного об'єкта аудиту або конкретних видів діяльності, систем, операцій, програм, заходів чи організацій.
- 30) Кращою практикою є опис мети (цілей) аудиту у найпростіший спосіб. Якомога чіткіше і лаконічніше сформульовані цілі аудиту дають аудиторській групі змогу не проводити непотрібну та надмірно трудомістку аудиторську роботу. Щоб мати можливість скласти чіткі висновки, аудитору рекомендується уникати постановки відразу кількох цілей у разі, якщо ставиться більше одного основного питання (див. обсяг аудиту нижче).

Складання питань аудиту

- 31) Кращою практикою для аудитора є створення переліку питань аудиту, що відповідають меті (цілям) аудиту. Такий підхід дає можливість визначити зміст аудиту та його структурувати.
- 32) Важливо, щоб під час досягнення мети (цілей) аудиту питання аудиту були тематично взаємопов'язані, доповнювали одне одне, не дублювалися і сукупно мали вичерпний характер. Мета полягає в тому, щоб охопити всі аспекти цілей аудиту у вигляді конкретних питань. Усі використані в питаннях терміни мають бути чітко визначені. Питання формулюються в нейтральній формі, навіть якщо аудитор очікує виявити проблеми, пов'язані з певним питанням.
- 33) Питання аудиту можуть бути аналітичними, нормативними або описовими. Навіть якщо доречно формулювати питання аудиту нормативним чи аналітичним способом, під час проведення аудиту корисними іноді можуть виявитися описові питання, особливо при підготовці аудиту в сфері, де спостерігається нестача інформації в частині економічності, ефективності чи результативності.
- 34) Формулювання питань аудиту — повторюваний процес, у межах якого аудитор неодноразово конкретизує та уточнює питання, беручи до уваги відому та нову інформацію з цього предмета, а також можливість отримання відповідей. На етапі планування мета формулювання питань аудиту — систематично спрямовувати увагу на те, що аудитор повинен знати для виконання цілей аудиту. Питання аудиту, можливо, доведеться коригувати для кращого опису предмета мірою отримання аудитором нових знань у ході аудиту (див. розділ «Проведення» цього керівництва), але не слід робити це часто. Оскільки питання аудиту рекомендується доводити до відома об'єкта аудиту, зміна питань аудиту під час його проведення може викликати сумніви у професіоналізмі, об'єктивності та справедливості аудиту.

Визначення обсягу аудиту

- 35) Цілі аудиту, питання та обсяг аудиту взаємопов'язані та повинні розглядатися разом. Навіть незначні зміни в цілях або питаннях аудиту можуть істотно вплинути на загальний обсяг аудиту.

- 36) Обсяг визначає межі аудиту. Для встановлення обсягу аудиту аудиторю необхідно визначити суб'єкти для включення в аудит або виявити межі аудиту, що визначаються конкретними програмами чи аспектами програм. Крім того, аудитор визначає період, що підлягає аудиту, та у разі потреби — території, які слід включити. Щоб уникнути надмірної складності або занадто високої вартості аудиту, з обсягу аудиту можна вилучити певні види діяльності чи об'єкти аудиту, навіть якщо ці види діяльності або об'єкти аудиту матимуть стосунок до мети аудиту як такі.
- 37) Рекомендується за першої можливості обговорити обсяг аудиту з об'єктом аудиту. У деяких випадках може також виявитися корисним чітке визначення, що має охоплюватися аудитом. Такий підхід сприятиме уникненню помилок або хибних очікувань.

Встановлення критеріїв аудиту

- 38) Аудитор повинен встановити належні критерії аудиту, які відповідають меті (цілям) аудиту та поставленим питанням (ISSAI 3000/47). Критерії аудиту — це контрольні показники або стандарти, що використовуються для оцінки предмета аудиту з метою встановлення відповідності програми очікуваним результатам. Критерії забезпечують основу оцінки доказів, отримання результатів та підготовки висновків відповідно до мети (цілей) аудиту.
- 39) Критерії можуть бути якісними або кількісними і визначати те, порівняно з чим оцінюватиметься об'єкт аудиту. Критерії аудиту можуть бути загальними чи конкретними, відображати нормативну модель предмета, що розглядається, спиратися на кращу або хорошу практику або очікуваний результат, «те, що має бути» відповідно до законів, нормативних актів чи цілей. Критерії аудиту можуть бути також засновані на наукових знаннях та кращій практиці «очікувані результати» або «можливі результати» (за кращих умов). Характер аудиту та питання аудиту визначають, які критерії є найбільш вірогідними.
- 40) Для визначення критеріїв аудиту аудитор може використовувати безліч різних джерел, наприклад:
- a) Закони та нормативні акти, що регулюють діяльність об'єкта аудиту
 - b) Політичні цілі чи заяви законодавчого органу

- c) Рішення, прийняті законодавчим чи виконавчим органом
- d) Ключові показники ефективності, встановлені об'єктом аудиту чи урядом
- e) Детальні процедури для групи чи сфери діяльності
- f) Стандарти, джерелами яких є дослідження, спеціалізована література або професійні та/або міжнародні організації
- g) Міжнародні показники ефективної діяльності
- h) Відповідні показники ефективності у приватному секторі
- i) Метод порівняння з еталоном — у межах однієї організації в різні роки; у різних організаціях, які здійснюють однакову діяльність
- j) Документи щодо планування, контракти та бюджети об'єкта аудиту
- k) Загальні керівні документи та тематична література
- l) Критерії, використані раніше в межах аналогічних аудитів чи іншими ВОА
- m) Визначені аудитором стандарти, можливо, після консультації з експертами у цій галузі
- n) Визначення можливих результатів (за кращих умов).

- 41) Іноді критерії аудиту легко визначити, зокрема, якщо поставлені законодавчим органом або урядом цілі зрозумілі, точні та актуальні. Проте часто ситуація інша. Цілі можуть бути нечітко сформульовані, суперечливі чи взагалі відсутні. Такі обставини не мають перешкоджати аудитору у проведенні аудиту. У такому разі аудитору, можливо, доведеться встановити критерії, що відображають ідеальний або очікуваний результат, з яким можна порівняти показники діяльності об'єкта аудиту. Зокрема, можна встановити критерії, залучивши експертів для відповіді на питання: які найкращі можливі результати з урахуванням обставин та на основі добре відомих порівнянних прикладів? З іншого боку, якщо аудитор використовує критерії або стандарти ефективності, встановлені об'єктом аудиту, він має проявляти обережність. Дотримання таких стандартів не є обов'язковим підтвердженням високої ефективності діяльності, і аудитор має розуміти, що об'єкт аудиту може встановлювати необґрунтовано низькі стандарти, щоб забезпечити їх дотримання.

Блок 2

Поради щодо встановлення належних критеріїв аудиту. Переконайтеся, що вони:

- a) Значні і мають логічний або причинно-наслідковий зв'язок із питаннями аудиту
- b) Зрозумілі, короткі та чіткі, тобто однозначні та інформативні
- c) Повні та в сукупності вичерпні для кожного питання аудиту, тобто у комплексі вони достатні для відповіді на питання аудиту
- d) Об'єктивні, вільні від будь-яких упереджень.

- 42) Відповідно до ISSAI 3000/51 у межах планування або проведення аудиту аудитор повинен провести обговорення критеріїв аудиту з об'єктом аудиту та, можливо, з відповідними заінтересованими сторонами. Таким чином розбіжності щодо критеріїв можна виявити, обговорити, та, як можна сподіватися, вирішити це питання на ранньому етапі. Це особливо важливо у випадках, коли критерії розробляються спеціально для завдання або коли вони не самоочевидні і можуть призвести до суперечки з об'єктом аудиту.
- 43) Важливо, щоб під час обговорення критеріїв аудитор прислухався до вагомих аргументів об'єкта аудиту, але водночас усвідомлював потенційну заінтересованість об'єкта аудиту у приховуванні своїх слабких сторін. Представлені об'єктом аудиту факти та аргументи мають бути зіставлені з іншими важливими фактами та аргументами (з інших джерел, думками експертів тощо), і після ретельного розгляду аудитор може прийняти точку зору об'єкта аудиту щодо критеріїв. Однак остаточне рішення щодо встановлення критеріїв ухвалюється аудитором, для якого важливо при цьому залишатися незалежним.

Вибір методів збирання аудиторських доказів

- 44) Важливим аспектом планування проведення аудиту є визначення методів збору та аналізу даних. Мета (цілі), питання, обсяг та критеріїв аудиту є чинниками, що визначають, які докази необхідні та які методи найбільше підходять для отримання цих доказів.
- 45) На етапі планування метою вибору методів є систематичне зосередження уваги на тому, що аудитор повинен знати, щоб відповісти на питання аудиту та проаналізувати критерії, а також на джерелах і способах отримання аудитором інформації. У зв'язку з цим доцільно провести контрольне випробування, під час якого аудитор випробовує метод збору даних. Мета полягає в застосуванні найкращих методів та стандартів, але обмежити їх вибір можуть практичні проблеми, пов'язані з доступністю даних або доцільністю та вартістю їх збору. Аудитору, можливо, доведеться погодитись на менш вдале рішення.
- 46) Якщо є проблема з доступністю додаткових даних або якість даних низька, аудитор може прийняти рішення зібрати первинні дані, розробивши опитувальники, сформувавши статистичні записи, роблячи спостереження тощо. Хоча первинні дані, отримані аудитором переважно є найбільш

надійним, важливим джерелом інформації під час аудиту діяльності (ефективності) можуть слугувати вторинні дані, зібрані та/або проаналізовані іншими особами (наприклад, звіти про оцінку ефективності, внутрішні звіти та ін.).

- 47) Аудиторам, можливо, доведеться розглянути також питання щодо зміни плану аудиту. Аудитор має вирішити, які методи доцільно використовувати під час аудиту, тобто які їхні переваги й недоліки, та чи не занадто дорогі у використанні ці методи з урахуванням очікуваного результату. У таких ситуаціях необхідно брати до уваги актуальність та практичну користь зміни плану, а коригування до плану аудиту мають бути внесені якомога раніше.
- 48) Аудит діяльності (ефективності) може спиратися на широкий спектр методів збору даних, які зазвичай використовуються у суспільних науках, як-от опитування, співбесіди, спостереження, а також збір адміністративних даних та письмових документів. Методи статистичної вибірки та опитування дають можливість провести оцінку всієї вибіркової множини, а тематичні дослідження у поєднанні з іншими доказами слугують підставою для глибокого аналізу.
- 49) Різні типи аудиторських доказів можна отримати з використанням різних методів збору даних, як показано в таблиці нижче.

Таблиця 1. Зв'язок між типами аудиторських доказів та різними методами

Аудиторські докази	Методи збору даних
Свідчення	Співбесіди Опитування, анкети Фокус-групи Референтні групи
Документальні докази	Огляд документів Вивчення архівів Використання наявної статистики Використання наявних баз даних
Речові докази	Спостереження за людьми Перевірка об'єктів чи процесів Експерименти, наприклад рівень комп'ютерної безпеки даних
Аналітичні докази	Наприклад: Методи збору кількісних даних. Аналіз середовища функціонування, регресійний аналіз. Обчислення, порівняння, поділ інформації на компоненти та раціональні аргументи

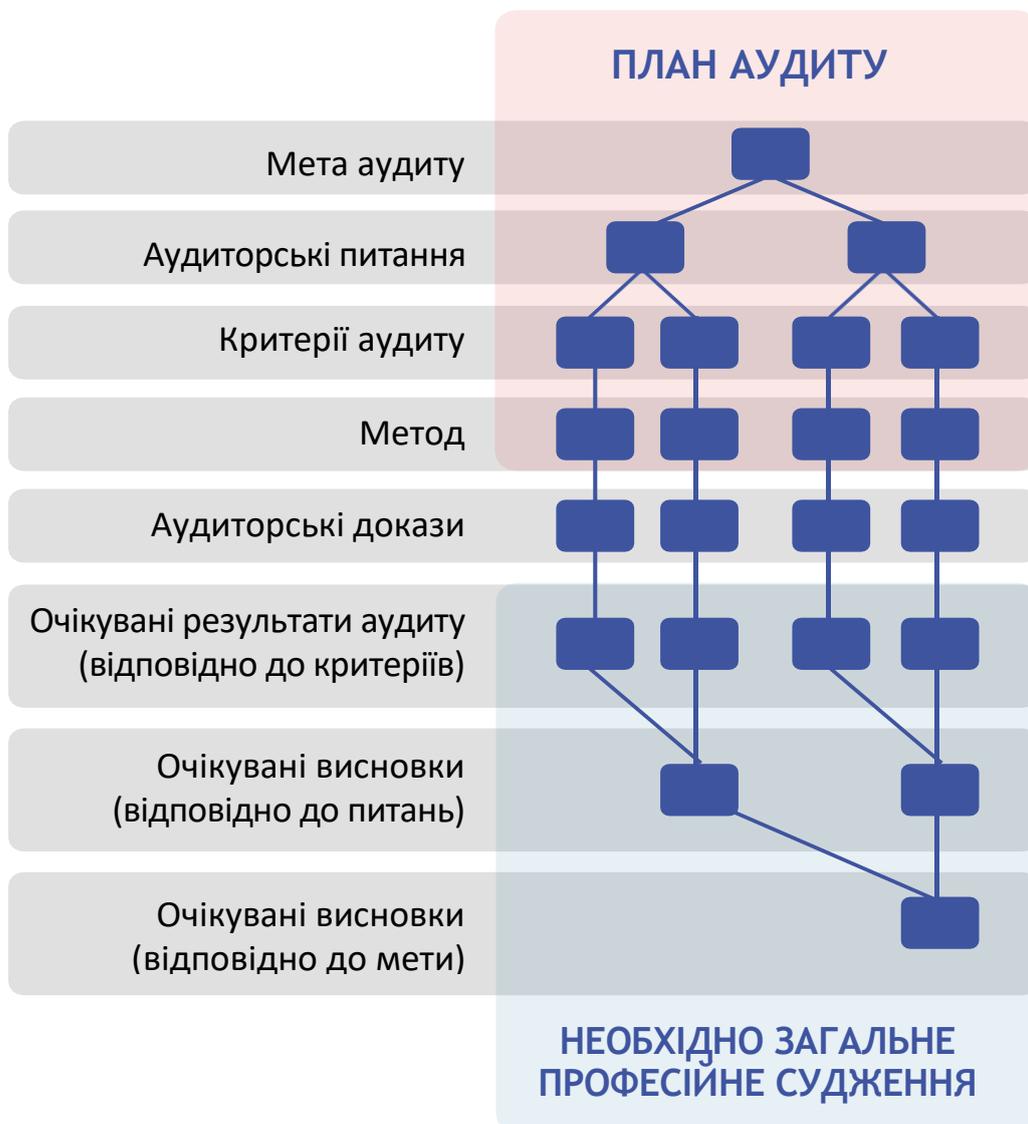
- 50) Для аудитора важливо розробити відповідну стратегію аудиту, поєднуючи в ньому плани дослідження, методи та техніки дослідження відповідно до контексту, цілей, критеріїв, питань, навичок та ресурсів аудитора, а також наявності даних.

Приклад матриці опрацювання плану

- 51) Під час опрацювання плану аудиту аудитор повинен пов'язати воедино цілі, обсяг та питання аудиту, критерії аудиту, а також методи збору та аналізу даних. Не існує універсальної моделі планування та здійснення аудиту діяльності (ефективності). Наведений нижче метод є кращою практикою і часто застосовується. Він може не підходити для кожного аудиту, але корисний в межах складних аудиторських завдань. Тому в кожному випадку аудитор має подумати, підходить наведений нижче метод чи існують більш відповідні варіанти.
- 52) Мета матриці планування — оцінити можливість складання висновків щодо цілі аудиту та забезпечення логічного ланцюжка міркувань та аналізу, починаючи із мети аудиту та закінчуючи критеріями аудиту та використовуваними методами. Матриця допомагає аудитору зробити план дослідження логічним, упорядкованим та забезпечити врахування усіх аспектів мети аудиту. Особливо важливо, що матриця вимагає від аудитора визначити на етапі планування, з якими джерелами доказів можуть зіставлятися критерії аудиту.
- 53) На рисунку показано, як цілі аудиту можна розбити на конкретні питання аудиту і як кожне питання аудиту пов'язане з критеріями аудиту. Під час підготовки висновків аудитор використовує професійне судження з урахуванням результатів аудиту, суттєвості висновків та характеру виявлених у ході аудиту недоліків.
- 54) Важливо чітко вказати в матриці планування, який аналіз необхідний, щоб отримати достатні та належні аудиторські докази для підготовки висновків. Для цього аудитор має описати, яку інформацію та дані слід збирати, конкретні джерела, необхідні для збору даних, прийоми та методи аналізу даних.

55) Як показано на рисунку нижче, очікувані результати аудиту безпосередньо пов'язані з критеріями аудиту. Аудитор повинен оцінити, чи відповідає програма або організація критеріям. Якщо аудит демонструє, що деякі критерії виконані, а інші — ні, то аудитор має, спираючись на своє професійне судження, вирішити, яким буде аудиторський висновок.

**РИСУНОК 1: МАТРИЦЯ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ (ПРИКЛАД)
ПЛАН АУДИТУ**



Належне управління проектом та подання плану керівникам та керівництву ВОА

- 56) Оскільки аудит діяльності (ефективності) є трудомістким та вартісним, дуже важливо спланувати його належним чином, а виконання плану можна було регулярно відстежувати і за необхідності вживати коригувальних заходів. План аудиту має бути складений та задокументований, а потім поданий керівництву ВОА на затвердження.
- 57) Для проведення аудиту група аудиторів сукупно повинна мати необхідні професійні знання. Усі члени групи мають розуміти значення питань аудиту однаково, технічне завдання в межах дорученої їм роботи та характер своїх обов'язків згідно із застосовуваними стандартами аудиту. Одну особу — зазвичай аудитора, який має найбільше досвіду чи обіймає вищу посаду, — може бути призначено керівником групи. Керівник групи відповідає за виконання аудиторської роботи, а також за розподіл завдань між членами групи. Керівник групи забезпечує високу якість та своєчасність результатів роботи аудиторської групи. Кращою практикою в межах аудиторської роботи є знаходження можливості для підвищення кваліфікації персоналу. Прикладом може бути вибір менш досвідченого аудитора як керівника групи за умов забезпечення підтримки та навчання з боку найбільш досвідченого аудитора.
- 58) Під час складання плану аудиту важливо визначити графік роботи та необхідні ресурси. Аудитор повинен також розглянути питання про необхідність проведення консультацій із внутрішніми чи зовнішніми експертами (консультантами, іншими аудиторами) з метою підвищення якості аудиту. Поетапний план може допомогти групі розбити процес аудиту на більш дрібні кроки. Завдяки такому підходу групі простіше оцінити, наскільки раціональним є використання ресурсів з урахуванням роботи, яку необхідно виконати. Якщо план показує, що терміни занадто жорсткі, група може їх подовжити або визначити, які питання аудиту найбільше важливі, і витратити час та ресурси відповідним чином. Іноді на менш важливі питання можна відповісти, застосовуючи менш трудомісткі методи збору даних, зокрема використовуючи доступні вторинні джерела, а не дані анкет чи співбесід.

- 59) Кращою практикою є документування використання бюджетних ресурсів та відпрацьованих днів, а також пройдених проміжних етапів. Останнє можна робити в електронному вигляді або реєструвати у робочих документах разом із важливими подіями в межах аудиту. Якщо йдеться про складніший аудит, ВОА може розглянути питання про призначення досвідченого керівника чи організаційного комітету для керівництва аудиторською групою та контролю за ходом аудиту.
- 60) Керівники аудиту забезпечують призначених для здійснення аудиту співробітників рекомендаціями та керівними матеріалами для вирішення завдань аудиту та дотримання всіх вимог. Водночас вони отримують інформацію про суттєві проблеми, аналізують виконану роботу та забезпечують ефективне навчання на робочому місці. Характер та ступінь нагляду за співробітниками та огляд аудиторської діяльності може залежати від низки чинників, зокрема розміру аудиторської організації, значущості та складності роботи, а також досвіду персоналу. Рекомендується також регулярно інформувати керівництво вищого рівня про хід аудиту та розроблювані результати, висновки та рекомендації.

» УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКИМИ РИЗИКАМИ

- 61) Кращою практикою є включення до плану аудиту або попереднього дослідження завдання з аналізу ризиків конкретного аудиту та дій аудитора щодо їх зниження. Оцінка ризиків може набувати різних форм, зокрема її можна виконати шляхом відповідей на такі питання:
- a) Чи достатньо даних і чи хорошої вони якості?
 - b) Чи володіє група аудиторів достатніми навичками та знаннями для проведення конкретного аудиту?
 - c) Чи є необхідні для проведення аудиту ресурси та терміни (час/кошти) доцільними?
 - d) Чи є тема аудиту закритою, такою, що привертає увагу або суперечливою? (чутливе питання, пов'язане з політикою, медіа, парламентом)

- e) Чи є аудит та/або предмет аудиту дуже складним?
 - f) Чи існує ризик, пов'язаний з доброчесністю та непідкупністю керівництва чи відносинами з об'єктом аудиту?
- 62) Якщо аудиторський ризик є значним, може знадобитися розробка стратегії щодо зниження ризиків та/або зміни плану аудиту. У такому разі для зниження аудиторського ризику аудитор може розробити та змінити стратегію збирання доказів. Наприклад, може бути корисним розгляд таких заходів:
- a) Зміна складу співробітників, зокрема включення більшої кількості високопосадовців
 - b) Залучення додаткових внутрішніх чи зовнішніх експертів
 - c) Коригування стратегії та методів збору та аналізу даних
 - d) Встановлення конкретних домовленостей щодо обміну інформацією з об'єктом аудиту
 - e) Визначення конкретних заходів контролю якості.

Обмін інформацією на етапі планування

- 63) Рекомендується планувати контакти з об'єктом аудиту та відповідними заінтересованими сторонами на етапі планування та протягом усього процесу аудиту, щоб постійно інформувати їх про перебіг аудиту.
- 64) Методи обміну інформацією можуть відрізнятися. Деякі ВОА вважають за краще надавати об'єкту аудиту, особливо керівникам вищого рівня, детальну інформацію про план дослідження, оскільки їхня участь на ранніх етапах може допомогти запевнити об'єкт аудиту та відповідальні сторони щодо характеру та обсягу критеріїв аудиту. Інші ВОА не надають детальної інформації на цьому етапі та вважають за краще робити це після затвердження пропозиції щодо аудиту. Навіть без надання детальної інформації, як правило, кращою практикою є передача об'єкту

аудиту інформації про припущення та причини, що лежать в основі рішення про проведення етапу планування. Попереднє обговорення з об'єктом аудиту має критичне значення для інформування про хід планування, про те, яким буде можливий аудит і чому його необхідно провести.

- 65) Обговорення з керівниками та співробітниками об'єкта аудиту є важливим для отримання базових знань щодо сфери аудиту, відповідних функцій та умов. Щоб уникнути непорозумінь, бажано інформувати об'єкт аудиту про будь-які такі контакти. Спілкування з об'єктом аудиту може додатково переорієнтувати початкові завдання аудиту. Крім того, важливо провести обговорення із внутрішніми аудиторами та скористатися їхнім досвідом.

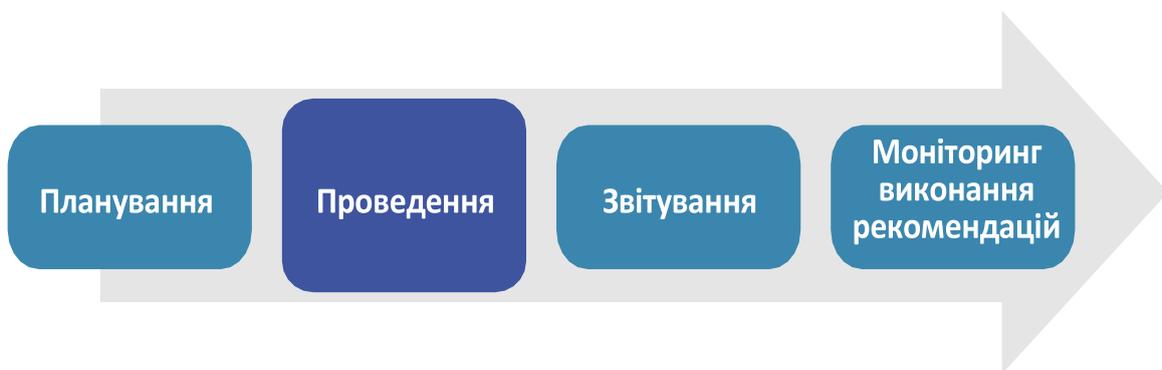
Блок 3

Прикладом для обговорення між аудитором та об'єктом аудиту на етапі планування можуть бути такі теми:

- a) чи запитано аудит іншими особами, наприклад законодавчим органом, чи проводиться за ініціативою самого ВОА;
- b) чи розглядається в ході аудиту загальний ризик, чи включає аудит стратегічну оцінку, чи стосується він питань економічності, ефективності чи результативності, і якщо так, то на яких підставах;
- c) призначення та завдання попереднього дослідження;
- d) планування аудиту, обсяг аудиту, терміни та методологія;
- e) критерії аудиту;
- f) тип інформації, який може знадобитися ВОА від об'єкта аудиту на даному етапі для накопичення знань, перевірки можливих планів тощо.

- 66) Для підтримання процесу обміну інформацією на етапі планування на додаток до зустрічей та спілкування з об'єктом аудиту можна застосовувати кілька методів:

- a) *Надіслати листа* безпосередньо керівнику об'єкта аудиту. Такий крок дасть змогу правильно представити аудит керівництву вищого рівня. Можна розробити шаблон з метою забезпечення однакового надання інформації про всі аудиторські перевірки.
 - b) *Підготувати брошуру* з викладенням повноважень та принципів аудиту діяльності (ефективності), коротким описом процесу аудиту. Це сприятиме розумінню суті аудиту діяльності (ефективності) та того, які елементи передбачає процес аудиту. Брошуру можна розмістити на вебсайті ВОА для загального ознайомлення з інформацією про аудит діяльності (ефективності).
 - c) *Визначити контактних осіб* об'єкта аудиту з метою надання аудитору дозволу спілкуватися з об'єктом аудиту безпосередньо та забезпечення безперебійності процесу аудиту. Важливо інформувати керівництво вищого рівня обох сторін про суттєві питання, що може зробити контактна особа.
- 67) Аудитор повинен сприяти належному діалогу та обміну інформацією. У разі виникнення розбіжностей важливо вирішувати їх професійним і справедливим чином — слухати уважно, зосередитися на фактах, бути об'єктивним, чесним та непідкупним.



- 68) Цей розділ містить вимоги щодо проведення аудиту діяльності (ефективності) та відповідні керівні принципи. Метою цих вимог є встановлення загального підходу, який має застосовувати аудитор під час проведення аудиту діяльності (ефективності). Вимоги стосуються, по-перше, отримання достатніх і належних аудиторських доказів та, по-друге, використання цих доказів для досягнення мети аудиту й пошуку відповідей на питання аудиту.

» ДОКАЗИ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен одержати достатні та прийнятні аудиторські докази для того, щоб обґрунтувати результати аудиту, дійти висновків у відповідь на мету (цілі) та питання аудиту й надати рекомендації, якщо це доречно й передбачається повноваженнями ВОА. (ISSAI 3000/106)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

- 69) Щоб відповісти на питання аудиту і мати можливість дійти висновку згідно з метою (цілями) аудиту, аудитор має зібрати необхідні докази. Рішення про те, як проводити процес збору даних, зазвичай приймаються на етапі планування аудиту (див. «Планування» вище). Залежно від рівня деталізації загального плану на початку аудиту на практиці може знадобитися додаткове уточнення, де та як отримати необхідні докази. Можливо, корисно буде підготувати докладні плани аудиту, якщо це не зроблено на етапі планування.
- 70) Коли аудиторські докази отримані, аудитор має оцінити, чи є ці докази достатніми та належними. Ґрунтуючись на цій оцінці, аудитор повинен вирішити, чи потрібні додаткові або інші докази.

Як отримати достатні та належні докази

- 71) Під час проведення аудиту діяльності (ефективності) докази рідко бувають безумовними (так/ні чи правильно/неправильно). Зазвичай аудиторські докази є переконливими («вказують на висновок, що...»). При роботі у сферах, де докази переконливі, а не безумовні, на етапі планування або на початку етапу проведення може бути корисно обговорити з відповідними експертами характер доказів, які мають бути отримані, і те, яким чином вони будуть аналізуватися та інтерпретуватися аудитором. Такий підхід знижує ризик неправильного розуміння доказів, тому може прискорити процес аудиту. Крім того, важливо, щоб аудитор

запитував інформацію з різних джерел, оскільки організації, окремі особи в організації, експерти та заінтересовані сторони висувують різні точки зору та аргументи.

- 72) Метою етапу планування є належне та ретельне планування аудиту, щоб мати змогу застосовувати описані в документах щодо планування методи збору даних. Однак на етапі проведення аудитор повинен продовжувати визначати потенційні джерела інформації, які можуть бути використані як докази. На етапі планування неможливо передбачити всі ситуації, і тому аудитору, можливо, доведеться скоригувати обсяг, питання, критерії аудиту та методи збору та аналізу даних на етапі проведення. Рекомендується обмежувати кількість радикальних змін у плані аудиту найнеобхіднішими. Рішення щодо істотних змін у плані приймаються керівництвом, і об'єкт аудиту має бути поінформований про них.
- 73) Аудитор повинен оцінити також, чи є брак достатніх і належних доказів наслідком недоліків системи внутрішнього контролю або інших недоліків програми і чи може брак достатніх і належних доказів бути обґрунтованою підставою для підготовки висновків аудиту.

Оцінка достатності та належності доказів

- 74) Концепція достатніх і належних доказів є невід'ємною частиною аудиту (див. ISSAI 3000/106-111). Оцінюючи докази, аудитор повинен визначити, чи є докази загалом достатніми та належними для вирішення завдань аудиту та підтвердження висновків. Завдання аудиту можуть широко змінюватись, як і обсяг роботи, необхідної для оцінки достатності та належного характеру доказів до виконання завдань. Концепції ризику та суттєвості допомагають аудитору в оцінці аудиторських доказів (див. також «Аудиторський ризик» та «Суттєвість» у GUID 3910).

Блок 4

Достатність

Міра кількості доказів, що використовуються для вирішення завдань аудиту та підтвердження результатів і висновків аудиту.

Належність

Міра якості доказів, що охоплює доречність, відповідність та достовірність доказів, які використовуються для вирішення завдань аудиту та підтвердження результатів і висновків аудиту.

a) Доречність

о ступінь, у якому докази мають логічний зв'язок із метою (цілями) аудиту та питаннями аудиту, а також є важливими для них

b) Відповідність

о ступінь, у якому докази є значущою чи розумною основою для вимірювання того, що оцінюється. Іншими словами, відповідність вказує на ступінь, у якому доказ містить те, що він має представляти

c) Достовірність

о ступінь, у якому аудиторські докази підтверджуються відповідними даними з різних джерел або дають підстави для одних і тих самих висновків аудиту при повторній перевірці.

75) Як зазначалося вище, існують різні типи та джерела доказів, які може використати аудитор. Кожен тип доказів має свої сильні та слабкі сторони. Наведені нижче зіставлення є корисними в оцінці належності доказів:

- a) Документальні докази достовірніші, ніж усні, але достовірність варіюється залежно від джерела та мети документа.

- b) Свідчення, підтверджені письмово, більш достовірні, ніж просто усні докази.
 - c) Докази, що ґрунтуються одночасно на результатах багатьох співбесід, достовірніші, ніж докази, що ґрунтуються на одному або кількох.
 - d) Свідчення, отримані в умовах, коли співрозмовники можуть говорити вільно, достовірніші, ніж докази, отримані в обставинах, коли особи, що дають інтерв'ю, можуть відчувати себе заляканими.
 - e) Докази, отримані від добре обізнаної, вартої довіри та неупередженої третьої сторони, більш достовірні, ніж докази, отримані від керівництва об'єкта аудиту чи інших осіб, які мають пряму заінтересованість у об'єкті аудиту.
 - f) Докази, отримані в умовах ефективної роботи системи внутрішнього контролю, достовірніші, ніж докази, отримані в умовах слабого внутрішнього контролю або за його відсутності.
 - g) Докази, отримані шляхом безпосередніх перевірок, спостережень, розрахунків та інспекцій аудитора, більш достовірні, ніж докази, отримані опосередковано.
 - h) Оригінальні документи достовірніші, ніж їхні копії.
- 76) Припущення, корисні для оцінки достатності доказів:
- a) Чим вищий аудиторський ризик, тим більша кількість і вища якість доказів необхідна.
 - b) За наявності вагомих доказів їхня кількість може бути меншою.
 - c) Велика кількість аудиторських доказів не компенсує брак їхньої доречності, відповідності чи достовірності.

- d) Зазвичай необхідно більше доказів, якщо об'єкт аудиту має іншу думку щодо предмета аудиту.
- 77) Аудитор повинен визначити загальну достатність та належність доказів, щоб забезпечити розумну основу для висновків у контексті завдань аудиту. Професійне судження допомагає аудитору визначити достатність та належність доказів загалом (див. також «Професійне судження та скептицизм» у GUID 3910). Інструменти тлумачення, узагальнення чи аналізу доказів, як правило, застосовуються в процесі визначення достатності та належності доказів, а також при складанні звітів про результати аудиторської роботи. За необхідності для оцінки достатності доказів аудитор може використовувати статистичні методи з метою їх аналізу та тлумачення.

Блок 5

Достатні та належні докази

- a) Докази достатні та мають належний характер, якщо вони забезпечують розумну основу для обґрунтування результатів і висновків у контексті завдань аудиту.
- b) Докази не є достатніми або належними, якщо:
- використання доказів спричиняє неприйнятно високий ризик того, що аудитор дійде неправильного чи необґрунтованого висновку;
 - з урахуванням завдань аудиту та передбачуваного призначення доказів мають суттєві обмеження; або
 - докази не забезпечують відповідної основи для вирішення завдань аудиту або обґрунтування висновків. Аудитор не повинен використовувати такі докази для обґрунтування висновків і результатів.

» РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ ТА ВИСНОВКИ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/112)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

- 78) Аудит діяльності (ефективності) передбачає низку аналітичних процесів, які поступово розвиваються, завдяки чому питання та методи стають більш поглибленими та комплексними. Весь процес тісно пов'язаний з процесом складання звіту за результатами аудиту. Звітність може розглядатися як невіддільна частина аналітичного процесу, результатом якого є відповіді на поставлені цілі та питання аудиту (див. «Звітність» нижче).
- 79) Етапи аналізу з метою складання аудиторських висновків і формулювання результатів можна проілюструвати таким чином:



- 80) Етап 1 — встановлення критеріїв аудиту, що відбувається на етапі планування. Етап 2 — це збір доказів та оцінка їхньої достатності та належності (див. розділ «Докази» вище).
- 81) На етапі 3 аудитор використовує докази для відповіді на визначені цілі та питання аудиту. Висновки аудиту формуються при зіставленні критеріїв із фактичною ситуацією.
- 82) Етап 4: після того, як аудитор визначив відхилення між тим, «що має бути», і тим, «що є», йому рекомендується встановити, де це можливо, чому сталося відхилення (причина) і які його наслідки (вплив).
- 83) На етапі 5 аудитор зробить висновок на основі отриманих результатів. При складанні висновків для відповіді на питання та цілі аудиту від аудитора може знадобитися активне застосування інструментів професійного судження та тлумачення. Перш ніж робити висновки, необхідно розглянути контекст та всі відповідні аргументи, а також різні точки зору. Рекомендується участь керівництва вищого рівня BOA (див. «Контроль якості» у GUID 3910).

» ФОРМУВАННЯ ВИСНОВКУ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ

- 84) Висновки аудиту — це результати аналізу й оцінки конкретних доказів та їхні зв'язки з критеріями аудиту. Далі висновки використовуються для відповіді на питання аудиту, які, своєю чергою, є основою для складання висновків відповідно до мети (цілей) (див. приклад матриці планування аудиту в розділі «Планування» вище). Висновки аудиту зазвичай містять такі елементи: критерії («що має бути»), докази («що є»), причини («чому існує відхилення від критеріїв») та вплив («які наслідки»).
- 85) Дотримання критеріїв або перевищення їхніх значень може вказувати на «кращу практику», що забезпечує високу ефективність. Недотримання критеріїв свідчить про необхідність вдосконалення. Водночас очікування, що показники діяльності об'єкта аудиту завжди відповідатимуть критеріям з точки зору економічності, ефективності та результативності, є нереалістичними. Важливо розуміти, що задовільні показники діяльності не означають ідеальних показників, а ґрунтуються на очікуваннях розважливої

людини, з урахуванням положення об'єкта аудиту. Більше того, на практиці відповідати критеріям цілком не завжди можливо. Наприклад, так може статися у зв'язку з деякими міжнародними угодами, дотримуватися яких може бути важко у короткостроковій чи середньостроковій перспективі. У такому разі під «задовільною ефективністю» можуть розумітися реалізовані на практиці кроки для поступового забезпечення відповідності критеріям. Тобто незалежно від того, відповідає об'єкт аудиту критеріям чи ні, аудитор повинен враховувати також суттєвість та сформулювати професійне судження при трактуванні впливу такої відповідності на показники діяльності об'єкта аудиту.

- 86) Більшість аудитів включають певний вид аналізу для розуміння чи пояснення того, що було виявлено. Під час аналізу зібраної інформації аудиторі рекомендується зосередитися на питаннях та меті (цілях) аудиту. Такий підхід допоможе систематизувати дані, а також визначити напрям аналізу. Широкий спектр моделей чи методів аналізу використовується залежно від цілей аудиту та видів застосовуваних доказів. Практично всі аудиторські перевірки включають різні форми аналізу документів. Залежно від кількості документів та критеріїв, що аналізуються, аналіз може відрізнятися за рівнем деталізації. Більшість аудиторських перевірок також передбачають інтерв'ю з об'єктом аудиту чи іншими заінтересованими сторонами. Їх можна проводити кількома способами залежно від мети інтерв'ю. Структуровані інтерв'ю можуть бути основою для більш глибокого аналізу, тоді як менш офіційні — слугувати основою для вивчення думок об'єкта аудиту. Крім того, залежно від типу використовуваних даних різні види статистичних методів, від базових до складніших, можуть застосовуватися для аналізу великих обсягів даних. У будь-якому аудиті суттєвий внесок під час оцінки та складання висновків належить обговоренням у групі, а також з колегами та керівництвом. Зрештою, на цьому етапі аудиту цінну вихідну інформацію може надати аудиторі комунікація з об'єктом аудиту, а в деяких випадках — із фокус-групами.

Блок 6

Examples of some different methods and models of analysis

- a) статистичний аналіз даних
- b) аналіз документів чи речових доказів
- c) систематичний аналіз інтерв'ю
- d) вивчення документів чи речових доказів
- e) комунікація в аудиторській групі, з досвідченими колегами та керівництвом
- f) комунікація з об'єктом аудиту
- g) комунікація із фокус-групами

87) Аналіз іноді може також вимагати порівняння висновків, наприклад:

- a) порівняльний аналіз різних установ – найменш успішні установи можуть навчатися у найуспішніших установ, та
- b) порівняння сфери аудиту з аналогічною сферою аудиту в іншій країні чи юрисдикції.

» **ВИЗНАЧЕННЯ ПРИЧИН І НАСЛІДКІВ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ**

88) Важливо шукати пояснення відхилень від критеріїв, проте причини мають бути представлені з обережністю. Вони мають бути підкріплені достатніми і належними аудиторськими доказами. Важливо враховувати думку об'єкта аудиту щодо причин проблем чи недоліків показників діяльності. Якщо така думка не ґрунтується на достатніх та належних

аудиторських доказах, аудитор не може вважати її доречною або правильною. Якщо думки об'єкта аудиту недостатньо підтверджені доказами, але є обґрунтованими з погляду професійного судження аудитора, аудитор може ухвалити рішення подати думку об'єкта аудиту у звіті.

- 89) Аудитору рекомендується визначити ймовірні наслідки недотримання критеріїв. Якщо це можливо, при визначенні наслідків реальну ситуацію необхідно порівняти з ідеальними умовами, за яких критерії було б виконано. Певною мірою такі ймовірні наслідки були б розглянуті на більш ранньому етапі як причина для проведення аудиту цієї конкретної проблеми.
- 90) Вплив може бути визначений як те, що вже сталося, або як можливі наслідки у майбутньому з урахуванням логічних міркувань. Характер висновків визначає, чи аудитор може представляти фактичний чи потенційний вплив. Фактичний вплив минулих або поточних умов допомагає встановити наслідки та загалом виявити причини необхідності коригувальних дій. Потенційний вплив зазвичай описується як логічні наслідки, які можуть виникнути у разі невідповідності доказів критерію. Потенційні наслідки певною мірою мають спекулятивний характер, тому аудитор повинен використовувати їх з обережністю, особливо за відсутності будь-яких супутніх доказів або вже відомих наслідків у минулому.

- 91) Важливо, щоб аудитор ретельно вивчив взаємозв'язок між причиною та наслідком і зосередив увагу на можливому впливі інших зовнішніх чинників. Щоб відповісти на питання про причину та наслідки, можуть знадобитися розширені аналітичні методи.

Блок 7

Важливо розуміти характер будь-яких взаємозв'язків, що існують між причиною та наслідком. Наприклад, не завжди недостатнє фінансування призводить до погіршення умов. Можливо, що причина скорочення фінансування певної організації полягає у недостатній якості. При аналізі даних аудитор повинен пам'ятати, що для наявності відносин існує безліч причин:

a) Можуть існувати прямі *причинно-наслідкові зв'язки*. Наприклад, якщо щороку в університеті є встановлена кількість абітурієнтів і він збільшує набір студентів вечірнього відділення, то він має скоротити набір студентів денної форми навчання.

b) Можуть існувати зворотні *причинно-наслідкові зв'язки*. Наприклад, погані результати іспитів можуть бути пов'язані з низькою відвідуваністю, але так само низька відвідуваність може бути пов'язана з поганими результатами іспитів.

c) Відносини можуть бути випадковими. Наприклад, може існувати взаємозв'язок між якістю медичної допомоги в муніципальній установі та результатами профільних іспитів, але важко сказати, що одне зумовлює інше.

d) Може існувати ефект, який утрудняє інтерпретацію. Наприклад, зв'язок між якістю медичної допомоги та результатами іспитів може бути обумовлений ефективним використанням ресурсів у муніципальному закладі, що, можливо, не розглядалося в рамках проведення дослідження.

» ПІДГОТОВКА ВИСНОВКІВ ПІСЛЯ РОЗГЛЯДУ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ

- 92) Як тільки аудитор сформулює результати, визначить причини невідповідності критеріям (причини) та можливі наслідки (ефекти), він готовий скласти висновки. Висновки – це твердження, сформовані аудитором на основі цих результатів. Оскільки аудит діяльності

(ефективності) вказує на недоліки з точки зору економічності, ефективності та/або результативності, у висновках необхідно зазначити причини, через які вимог економічності, ефективності чи результативності не дотримано повною мірою.

- 93) Аудиторські висновки уточнюють і конкретизують результати, наведені у звіті. Висновки відображають аудиторську думку та виходять за межі простого повторення результатів. Тоді як результати аудиту визначаються шляхом порівняння «того, що має бути», з аудиторськими доказами (включаючи аналітичні докази), які демонструють «те, що є», на основі критеріїв, висновки містять також пояснення та думки аудитора, що ґрунтуються на цих результатах. До висновку може входити визначення загальної теми чи конкретних тенденцій, зазначених у результатах. Крім того, може бути визначена основна проблема, що пояснює отримані висновки.
- 94) Висновки повинні логічно впливати з отриманих результатів щодо проблем або недоліків у діяльності, їх причин та наслідків. Усі аналітичні кроки, зроблені поза межами висновків, мають бути чітко пояснені та обґрунтовані.
- 95) Під час формування висновків часто виникає потреба переглянути аналіз даних та результатів аудиту, щоб переконатися, що висновки ґрунтуються на достатніх підставах. Аналіз даних полягає в об'єднанні результатів із різних типів джерел. Як зазначалось вище, існують різні методи, що використовуються для такого аналізу. У межах правильно проведеного аудиту діяльності (ефективності) висунуті аргументи зіставляються з найкращими зустрічними аргументами, а протилежні думки – одна з одною. Висновки мають ґрунтуватися на об'єктивних критеріях, доказах та результатах.
- 96) Складаючи висновки, аудитор повинен регулярно перевіряти їх на наявність доказової бази. Висновки, що підтверджуються різними типами доказів, ймовірно, будуть більш обґрунтованими, ніж ті, які засновані лише на доказах з одного джерела.
- 97) У процесі формування висновків аудитор може знадобитися скоригувати або трохи змінити питання аудиту, а в окремих випадках навіть мету (цілі) аудиту. Може виникнути потреба дещо скоригувати

питання аудиту, якщо під час аналізу стане зрозумілим, що неможливо дати на них точну відповідь на підставі отриманих доказів та результатів. Разом з тим в ідеалі такі труднощі має бути виявлено, а необхідні коригування внесено на ранньому етапі проведення аудиту. Якщо коригування необхідні, їх потрібно обговорити та довести до відома як на внутрішньому рівні, так і до об'єкта аудиту.

- 98) Для аудитора важливо бути орієнтованим на досягнення мети, працювати систематично, з належною ретельністю та об'єктивністю, а також застосовувати професійне судження під час аналізу доказів. Вкрай важливо, щоб аудитор застосовував критичний підхід та дистанціювався від представленої інформації для збереження об'єктивності. Водночас аудитор має бути відкритим до думок та аргументів. Аудитор має вміти бачити різні точки зору та зберігати відкрите та об'єктивне ставлення до різних думок і аргументів. Аудитор, який не готовий сприймати думки інших, може не помітити слушних аргументів. Варто наголосити на важливості раціональних оцінок: тобто аудитор не враховує свої особисті переконання та переконання інших. Тому важливо, щоб роль аудитора полягала в обдумуванні та об'єктивному аналізі, а не збереженні переконаності у правильності певних точок зору (див. «Професійне судження та скептицизм» у GUID 3910).

» УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКИМ РИЗИКОМ НА ЕТАПІ ПРОВЕДЕННЯ

- 99) Протягом усього аудиту важливо стежити за аудиторським ризиком і планованими стратегіями його пом'якшення, за потреби пристосовуватися до зміни обставин. Належне планування дасть аудитору змогу керувати аудиторським ризиком під час проведення аудиту, оскільки аудитор матиме план для різних варіантів і сценаріїв. Наприклад, якщо намічені процедури збору даних не дають групі можливості отримати достатні докази, аудитору необхідно розробити альтернативний план для коригування цих процедур або за потреби внести поправки в питання аудиту. Крім того, аудитор завжди має враховувати, чи змінилися аудиторські ризики таким чином, що це може призвести до неправильних висновків, отримання односторонньої інформації або відсутності практичної користі. У цьому сенсі важливі належні процедури контролю якості та нагляд.

» **ДОКУМЕНТУВАННЯ НА ЕТАПІ ПРОВЕДЕННЯ**

- 100) Відповідно до ISSAI 3000/86 аудитор повинен документувати аудит у достатній, повній та докладній формі. Своєчасна підготовка аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту та сприяє ефективним аналізу й оцінці отриманих аудиторських доказів та складанню висновків до того, як звіт буде остаточно оформлений. Оскільки через кілька тижнів після завершення роботи буде важко відтворити та згадати конкретні дії, пов'язані зі збором аудиторських доказів, група аудиторів має документувати роботу мірою її виконання, щоб знизити ризик неточності аудиторської документації, поліпшити якість аудиту та ефективність виконання завдання.
- 101) Характер та обсяг аудиторської документації для конкретного аудиту значною мірою залежать від професійного судження, що ґрунтується на унікальних обставинах кожного аудиту. При цьому зазвичай аудитору необхідно задокументувати таке:
- a) мету (цілі), обсяг і методологію аудиту; та
 - b) виконану роботу та отримані докази, що підтверджують важливі судження і висновки.

» **ОБГОВОРЕННЯ ПОПЕРЕДНІХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ВИСНОВКІВ НА ВНУТРІШНЬОМУ ТА ЗОВНІШНЬОМУ РІВНЯХ**

- 102) У міру продовження роботи проєкт звіту поступово набуває форми. Примітки та зауваження структуруються, за результатами внутрішніх та зовнішніх обговорень складається, оцінюється та коригується текст; перевіряються деталі, обмірковуються висновки. Обмін інформацією має велике значення в аналітичному процесі, оскільки, перш ніж скласти висновок, аудитор має розглянути контекст і всі відповідні аргументи, і навіть різні погляди. З цієї причини аудитору необхідно підтримувати ефективний та належний зв'язок з об'єктом аудиту і відповідними заінтересованими сторонами.

- 103) Внутрішні обговорення зі старшими аудиторами та досвідченими колегами можуть допомогти аудитору в аналітичному процесі — під час зіставлення результатів та оцінки попередніх висновків.
- 104) Існує потреба в обміні інформацією для обговорення основних питань, що виникли під час аудиту. На цьому етапі необхідно забезпечити, щоб фактологічна основа описів була точною та об'єктивною, а аналіз — всебічним з урахуванням причин виявлених проблем. Необхідно представити різні аргументи і розглянути висновки в перспективі. Зустрічі з об'єктом аудиту можуть слугувати для підтвердження фактів та сприяти розробці висновків і рекомендацій аудиту.
- 105) Кращою практикою є проведення зустрічей із керівниками вищого рівня чи іншими посадовими особами. Крім того, рекомендується проводити наради з фокус-групами, на які запрошувати заінтересовані сторони та експертів для обговорення попередніх висновків та рекомендацій. Можливість обговорювати різні питання за участю всіх основних заінтересованих сторін підвищить цінність аудиту (див. «Комунікація» у GUID 3910).



- 106) У цьому розділі містяться вимоги та рекомендації щодо складання звітів за результатами аудиту діяльності (ефективності). Ціль таких вимог – встановити загальну структуру інформування про результати аудиту діяльності (ефективності). Вимоги стосуються форми звіту, його змісту, а також видання та розповсюдження.
- 107) Мета звіту про результати аудиту полягає в тому, щоб: (1) повідомити результати аудиту передбачуваному користувачеві (користувачам); (2) знизити ризик неправильного розуміння результатів; (3) оприлюднити результати з метою дотримання принципу прозорості, якщо це не обмежується законодавством; і (4) сприяти подальшим діям з метою визначення, чи вжиті відповідні коригувальні заходи.

» ЗМІСТ ЗВІТУ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен подавати аудиторські звіти, що є: а) всеохоплюючими, б) переконливими, с) своєчасними, d) зручними для читача та e) збалансованими. (ISSAI 3000/116)

Аудитор повинен ідентифікувати в аудиторському звіті критерії аудиту та їх джерела. (ISSAI 3000/122)

Аудитор повинен забезпечити подання в результатах аудиту чітких висновків щодо мети (цілей) та/або питань аудиту чи пояснити, чому це неможливо. (ISSAI 3000/124)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

- 108) Звіти за результатами аудиту діяльності (ефективності) спрямовані на покращення розуміння та висвітлення необхідних вдосконалень. Під час аудиту діяльності (ефективності) аудитор повідомляє про економічність та ефективність придбання та використання ресурсів, а також про результативність досягнення цілей. Такі звіти можуть значно відрізнятися за обсягом та характером, наприклад, можуть охоплювати питання належного використання ресурсів, аналізувати вплив стратегій та програм або містити рекомендації щодо змін, спрямованих на поліпшення.
- 109) При складанні звіту за результатами аудиту дуже важливо, щоб група аудиторів, керівники та експерти з контролю якості аудиту критично розглянули висновки щодо результатів аудиту, доказів, даних та критеріїв аудиту. Висновки повинні бути підтверджені достатніми та належними доказами. Рекомендації, якщо такі є, повинні бути пов'язані з висновками. Крім того, важливе значення матимуть належні процедури надання доступу до інформації та підтвердження фактів об'єктом аудиту.

Складання вичерпних звітів

- 110) Важливо, щоб звіт сприяв достатньому та правильному розумінню питань та умов, на яких зосереджувався аудит. Для складання вичерпного звіту, аудитор, як правило, включає опис мети (цілей) аудиту, його обсягу та методології, що використовується для досягнення мети (цілей) та питань аудиту. Читачам необхідна ця інформація для розуміння мети аудиту, характеру та обсягу виконаної аудиторської роботи, а також контексту та перспективи щодо того, що повідомляється в звіті.
- 111) Читачі повинні знати також, чи існують якісь суттєві обмеження у меті (цілях) аудиту, обсязі, методології чи зібраних даних для того, щоб вони могли обґрунтовано інтерпретувати висновки та рекомендації у звіті, уникаючи невірних їх розуміння.
- 112) У звіті аудитор зазвичай вказує на суттєві припущення, зроблені під час проведення аудиту, описує використані методи й критерії та їх джерела. Аудитор несе основну відповідальність за визначення та пояснення критеріїв, які використовуються у звіті за результатами аудиту. (див. розділ «Планування» у цьому керівництві для отримання додаткової інформації про умови.)
- 113) Аудитор може надати довідкову інформацію для встановлення контексту загального повідомлення, що сприятиме кращому розумінню читачем висновків та важливості обговорюваних питань. Відповідна довідкова інформація може включати інформацію про принципи роботи програм та операцій, їхню значущість, опис обов'язків об'єкта аудиту та пояснення термінів.
- 114) Найголовніше, для написання вичерпного звіту аудитор повинен надати достатні та належні докази на підтвердження висновків щодо мети (цілей) аудиту.

Складання переконливих звітів

- 115) В якісному звіті висновки аудиту відповідають меті (цілям) і питанням аудиту та мають бути представлені переконливо та об'єктивно. Звіт має логічну послідовність, містить висновки та рекомендації, чітко пов'язані з цілями, питаннями та критеріями аудиту. Крім того, висновки та рекомендації логічно випливають із висновків аудиту та наданих фактів

і аргументів. Якісний звіт має бути достовірним. Достовірний звіт ґрунтується на фактах, з чітким викладом джерел, методів та припущень. Користувачі звіту можуть судити про те, наскільки суттєві представлені докази та висновки. Мова та тон звіту нейтральні, представленої інформації має бути достатньо, щоб переконати читачів в обґрунтованості та допустимості висновків, перевагах виконання рекомендацій. Також у звіті необхідно представити різні точки зору, думки та аргументи.

- 116) Один із способів допомогти аудитору підготувати якісні та достовірні звіти за результатами аудиту — залучити експерта з перевірки якості аудиту. Це досвідчений аудитор, який не має стосунку до цього аудиту та перевіряє правильність подання фактів, цифр та дат, належний характер доказової бази висновків у документації аудиту, а також логічний зв'язок між доказами, висновками та рекомендаціями.

Своєчасне складання звітів

- 117) Звіт повинен містити доступну, коротку та актуальну інформацію, яку уряд, законодавчий орган та об'єкти аудиту можуть використовувати для вдосконалення своєї діяльності. Для забезпечення максимальної практичної користі метою аудитора є своєчасне надання відповідних доказів для задоволення законних вимог передбачуваних користувачів. Докази, представлені у звіті, більш корисні, якщо стосуються поточних проблем. Тому важливо звітувати своєчасно. Деякі ВОА контролюють терміни своєї роботи, встановлюючи конкретні дати подання звітів відповідно до планів засідань законодавчого органу. Тому дата складання звіту за результатами аудиту встановлюється заздалегідь. В інших випадках ВОА можуть підходити до термінів гнучкіше, враховуючи при цьому потреби передбачуваних користувачів та найкращий час видання звіту за результатами аудиту.
- 118) Під час аудиту аудитор може подавати об'єкту аудиту проміжні звіти щодо важливих питань, якщо це передбачено повноваженнями ВОА. Така інформація попереджає об'єкт аудиту про питання, які потребують негайної уваги, і дає змогу вжити коригуючих заходів до складання остаточного звіту. (Див. «Комунікація» в GUID 3910).

Складання зручних та зрозумілих для читача звітів

119) Щоб ефективно забезпечити практичну користь, важливо, щоб звіти за результатами аудиту діяльності (ефективності) були чіткими, короткими, логічними та сфокусованими на тематичній сфері. Звіти, як правило, мають найбільший вплив на широку аудиторію, якщо будуть зрозумілими для читачів.

Задоволення потреб аудиторії

120) Ключовим фактором успіху зрозумілої та доступної звітності є визначення аудиторії та розуміння її потреб. Основною аудиторією звітів за результатами аудиту діяльності (ефективності) є законодавчі та державні органи. Водночас є й інші заінтересовані сторони, як-от громадяни, наукові кола, приватний сектор та медіа, які можуть бути заінтересовані в результатах аудиту діяльності (ефективності), хоча їхні пріоритети інші.

Ефективна структура звіту

121) На початковому етапі складання звіту за результатами аудиту важливо визначити структуру проекту, щоб спростити організацію та подання тексту. Ефективна структура звіту дає змогу привернути увагу читача, донести цілі аудиту, повідомити про складні проблеми та чітко обґрунтувати результати. Використання підходу «звана вечеря» може допомогти аудитору створити зручну для читача структуру звіту. У межах такого підходу проводиться аналогія з реальною ситуацією на званій вечері, коли увагу гостей можна утримувати лише обмежений проміжок часу. Після збору та аналізу даних на основі принципу «звана вечеря» проводиться нарада з метою створити чіткі, цікаві висновки для звіту, кожний з яких можна сформулювати за 10–15 секунд, та побудова на цій основі більш детального рівня.

Блок 8

Поради щодо складання зручного для читання звіту

- a) Переконайтеся, що зміст звіту відповідає цілям аудиту, а читачеві надано достатньо інформації для розуміння теми.
- b) Розбийте текст із використанням заголовків.
- c) Чітко визначте суть кожного розділу та пункту, а також їх зв'язок з більш широкою темою аудиту.
- d) Пропрацюйте свій звіт для забезпечення зручності читання, щоб він виглядав впорядкованим та лаконічним.
- e) Уникайте надмірного використання перехресних посилань та аббревіатур.

Чітке викладення

122) Зручний для читачів звіт має бути зрозумілим. Для кращого сприйняття:

- a) уникайте професійної мови. Якщо потрібні технічні, наукові або іноземні терміни та скорочення, їх необхідно пояснити. Читачеві допоможе, якщо пояснення будуть представлені в глосарії або доступних виносках;
- b) уникайте двозначності;
- c) використовуйте один і той же термін послідовно для певної думки чи об'єкта;
- d) використовуйте активну, а не пасивну форму мови;
- e) будьте лаконічні. Використовуйте короткі розділи, абзаци та речення;
- f) використовуйте приклади, що демонструють висновки аудиту;

- g) використовуйте наочні матеріали, щоб привернути увагу до основних моментів. Використовуйте списки, таблиці, графіки, карти та інші ілюстрації для представлення складних та великих обсягів даних. Вони часто можуть передавати думку краще, ніж простий текст. Водночас таблиці та графіки повинні бути простими. Переконайтеся, що вони ілюструють лише одну ідею і що читач зможе одразу її зрозуміти.

Складання об'єктивних звітів

- 123) Робота, що лежить в основі звітності з аудиту діяльності (ефективності), повинна мати неупереджений характер і підтверджувати загальні результати аудиту, висновки та рекомендації з метою максимізації впливу. Аудитор повинен пояснити наслідки / вплив проблем у звіті за результатами аудиту, оскільки це дає читачеві змогу краще зрозуміти значущість проблеми. Це, своєю чергою, стимулюватиме здійснення коригувальних заходів та призведе до змін в об'єкті аудиту.
- 124) Для складання об'єктивного та конструктивного звіту корисно:
 - a) Представляти висновки об'єктивно і неупереджено. Представляти та інтерпретувати факти в нейтральних термінах, уникаючи упередженої інформації або формулювань, які можуть викликати антагонізм та протидію.
 - b) Представляти різні точки зору. У разі якщо докази можна обґрунтовано інтерпретувати в різний спосіб, такі різні точки зору мають бути представлені для забезпечення неупередженості та об'єктивності. Дотримуючись основних аргументів, користувач зможе краще зрозуміти остаточні висновки та рекомендації.
 - c) Звіт повинен бути вичерпним. У вичерпному звіті має бути відображено як позитивні, так і негативні аспекти і, де це необхідно, висловлено схвалення (підтверджено результати роботи об'єкта аудиту). Включення позитивних аспектів може призвести до покращення роботи інших державних організацій, що читатимуть звіт. Важливо, щоб у звіті містилася вся інформація та аргументи, необхідні для досягнення мети (цілей) аудиту, а також

для забезпечення достатнього і правильного розуміння аналізованих питань та умов. Факти не повинні замовчуватися, а незначні недоліки не повинні перебільшуватись. Завжди необхідно досліджувати та критично оцінювати пояснення, особливо надані об'єктом аудиту.

» РЕКОМЕНДАЦІЇ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

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 BOA. (ISSAI 3000/126)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

125) Рекомендації, якщо вони надаються, спрямовані на сприяння вдосконаленню шляхом зниження витрат та спрощення процесу адміністрування, підвищення якості та обсягу послуг або поліпшення ефективності, результативності чи переваг для суспільства. Аудитор може рекомендувати заходи щодо виправлення недоліків та розгляду інших виявлених під час аудиту фактів, а також щодо вдосконалення програм та операцій, коли наявність потенціалу для вдосконалення підтверджується отриманими висновками та рекомендаціями аудиту.

Блок 9

Питання для врахування при розробці рекомендацій:

- a) Що потрібно зробити і чому?
- b) Де це потрібно зробити?
- c) Хто несе за це відповідальність?
- d) Чи допоможуть запропоновані заходи вирішити виявлені проблеми?
- e) Чи можуть запропоновані заходи мати якісь негативні наслідки?

126) Можливо, доречно подати аргументи за і проти щодо різних альтернативних пропозицій. Дотримуючись основних аргументів читач зможе краще зрозуміти остаточні рекомендації.

127) Щоб бути конструктивними, рекомендації зазвичай повинні:

- a) бути спрямовані на усунення причин виявлених недоліків або проблем;
- b) бути практичними та мати додану цінність;
- c) бути обґрунтованими та логічно впливати з висновків;
- d) бути сформульовані таким чином, щоб уникнути повторень або простого викривлення аудиторських висновків;
- e) не бути надто загальними чи деталізованими. Загальні рекомендації, як правило, не додають цінності, тоді як надто деталізовані рекомендації обмежують свободу діяльності об'єкта аудиту;

- f) бути реалізованими без залучення додаткових ресурсів;
 - g) чітко позначати рекомендовані дії та осіб, відповідальних за виконання;
 - h) бути адресованими організаціям, які несуть відповідальність та мають компетентність у їх реалізації.
- 128) Ефективні рекомендації сприяють вдосконаленню реалізації державних програм та заходів. Рекомендації є ефективними тоді, коли вони адресовані уповноваженим сторонам і коли рекомендовані заходи є конкретними, практичними, економічно ефективними та вимірюваними.

Вох 10

Поради щодо формування рекомендацій

- a) Подумайте про можливі рекомендації на початковому етапі аудиту. Від аудиторських груп часто очікують подання рекомендацій на початку процесу.
- b) Складіть рекомендації таким чином, щоб аудитор міг згодом оцінити, чи були вони виконані.
- c) За можливості співпрацюйте з об'єктом аудиту, щоб визначити необхідні зміни та способи їх реалізації.

» КОМУНІКАЦІЯ З ОБ'ЄКТОМ АУДИТУ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

Аудитор повинен дати об'єктові аудиту можливість прокоментувати результати аудиту, висновки та рекомендації до того, як BOA оприлюднить свій аудиторський звіт. (ISSAI 3000/129)

Аудитор повинен фіксувати огляд зауважень об'єкта аудиту в робочих документах включно з зазначенням причин внесення змін до аудиторського звіту чи відхилення отриманих зауважень. (ISSAI 3000/130)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

- 129) Надання об'єкту аудиту можливості прокоментувати результати аудиту, висновки та рекомендації перед оприлюдненням звіту дають змогу переконатися, що фактологічна основа описів у звіті є точною та неупередженою, а аналіз всеохоплюючий і усуває причину виявлених проблем. Усі ці питання мають бути доведені до відома відповідальних органів, яких стосується цей аудит.
- 130) Надання проєкту звіту з висновками об'єктам аудиту для ознайомлення та обговорення допомагає аудитору підготувати звіт, який буде неупередженим, повним та об'єктивним. Завдяки врахуванню зауважень об'єктів аудиту до звіту у ньому будуть представлені не тільки висновки та рекомендації аудитора, а й точки зору об'єкта аудиту. Це особливо важливо у випадках, коли є суттєві відмінності в думках щодо значущості поданих у звіті фактів або серйозні розбіжності у баченні правильного способу дій в частині поліпшень. Бажано надати / отримати зауваження письмово.
- 131) Зазвичай ВОА визначає терміни надання зворотного зв'язку для об'єкта аудиту, але необхідно подбати про те, щоб цього часу було достатньо.

Робота з отриманими зауваженнями

- 132) Усі отримані зауваження необхідно ретельно розглянути. Якщо у відповідях міститься нова інформація, аудитор має оцінити її та бути готовим змінити проєкт звіту. Усі розбіжності слід проаналізувати, щоб остаточний звіт був об'єктивним та неупередженим.
- 133) Якщо зауваження об'єктів аудиту є недостатніми для коригування висновків, несумісні з ними або суперечать результатам аудиту, висновкам та рекомендаціям у проєкті звіту, аудитору рекомендується оцінити обґрунтованість зауважень. Якщо аудитор не згоден із суттєвими зауваженнями, кращою практикою є пояснення причини розбіжностей у

робочому документі. І навпаки, за потреби аудитору рекомендується змінити звіт, якщо зауваження вважаються обґрунтованими та підкріплюються достатніми й належними доказами.

- 134) Відповіді мають бути задокументовані. Корисно зафіксувати аналіз отриманих коментарів у робочому документі, щоб будь-які зміни до проєкту звіту за результатами аудиту або причини невнесення змін були задокументовані.
- 135) На завершальному етапі аудиту доцільно поінформувати об'єкти аудиту про порядок та графік оприлюднення остаточного звіту.

Передача проєкту звіту третім сторонам

- 136) Для забезпечення об'єктивності та неупередженості звіту за результатами аудиту рекомендується надавати проєкт звіту для надання зауважень третім сторонам, яких стосується цей аудит, а також об'єкту аудиту. Треті сторони – це всі, кого стосується звіт, зокрема всі згадані у звіті особи та організації. Кращою практикою є надання третім сторонам можливості висловити свої зауваження щодо того, що зазначено про них та їхні дії чи погляди. Хоча третім сторонам може бути надано повний проєкт звіту для надання зауважень, аудитор має вирішити, яка частка участі третіх сторін у предметі аудиту. У деяких випадках аудитор може надіслати третім сторонам повний звіт або його основні розділи, але часто доцільно надавати лише витяги

» ПОШИРЕННЯ ЗВІТУ

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

ВОА забезпечує широку доступність своїх аудиторських звітів з урахуванням положень підзаконних актів щодо конфіденційної інформації. (ISSAI 3000/133)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

Розповсюдження звітів серед відповідальних сторін, заінтересованих сторін та громадськості

- 137) На основі повноважень ВОА їм рекомендується ухвалювати рішення про спосіб поширення звітів. Інформація про кожен аудит діяльності (ефективності) зазвичай публікується в окремому звіті або у друкованому вигляді, або в режимі онлайн, або обома способами. Звіти мають бути поширені серед законодавчих органів та відповідальних сторін. Загальноприйнятою практикою є оприлюднення звітів та їх доступність для громадськості та інших заінтересованих сторін безпосередньо та через медіа, якщо це не заборонено законодавством чи нормативними актами. Перевагою є доступність звітів для публічного обговорення та критики.
- 138) Якщо певна актуальна інформація заборонена для публічного розголошення або виключена зі звіту через її конфіденційний або делікатний характер, аудитор повинен зазначити у звіті, що певна інформація була виключена, та вказати причини. Певна інформація може бути засекречена чи іншим чином заборонена для публічного розголошення законодавчими або нормативними актами. За таких обставин аудитор може підготувати окремий засекречений або закритий звіт та розповсюдити його лише серед осіб, які мають право на його отримання відповідно до законодавчих чи нормативних актів.
- 139) Додаткові обставини, пов'язані з громадською безпекою, конфіденційністю або питанням безпеки, можуть бути підставою для виключення певної інформації із загальнодоступного або широко розповсюдженого звіту. Наприклад, детальна інформація, що стосується комп'ютерної безпеки, може бути виключена із загальнодоступних звітів з огляду на потенційну шкоду, якої може завдати зловживання такою інформацією. За таких обставин аудитор може зробити дані анонімними або підготувати звіт, що містить таку інформацію, для обмеженого використання, або поширити звіт тільки серед тих сторін, які відповідають за виконання рекомендацій.

Результати можуть бути подані по-різному

- 140) Аудитору рекомендується використовувати відповідну для передбачуваних користувачів форму звіту у письмовому чи будь-якому

іншому зручному для використання вигляді. Наприклад, аудитор може подавати звіти за результатами аудиту з використанням електронних носіїв, які доступні всім передбачуваним користувачам. Також кращою практикою є розміщення стислого викладу звіту на вебсайті ВОА.

- 141) На додаток до оприлюдненого звіту (на паперовому носії або в режимі онлайн) аудитор може розглянути питання про створення додаткових продуктів для поширення висновків основного звіту:
- a) Рекомендується надавати медіа достатню та об'єктивну інформацію, наприклад, у вигляді прес-релізів. Це може знизити ризик неправильного розуміння або перебільшення висновків із боку медіа.
 - b) Стислий виклад підсумкового звіту, що містить найбільш важливі висновки, може бути оприлюднений на вебсайті ВОА.
 - c) Індивідуальні звіти зі зворотним зв'язком можуть бути надані респондентам, залученим до опитування, щоб продемонструвати як вони працюють у порівнянні з галузевими показниками, та поширити кращу практику.
 - d) Детальний аналіз даних може бути опублікований на сайті у вигляді технічних додатків.
 - e) Інші звіти консультантів або науковців з того ж питання можуть бути розміщені на сайті в повному обсязі, щоб надати більшої ваги результатам основного звіту. Однак це доцільно робити лише в тих випадках, коли вважається, що ці звіти мають суттєву цінність і не суперечать висновкам та рекомендаціям звіту за результатами аудиту.
- 142) Потреби користувачів впливатимуть на форму продуктів, які можуть включати резюме, пресрелізи або інші матеріали для презентацій. Для максимізації користі кожен продукт має бути складений у стилі, адаптованому до конкретної аудиторії. Підготовка плану комунікації може забезпечити структурований підхід до пошуку способу ефективно

охоплювати різні аудиторії та забезпечення своєчасного внеску у процес прийняття рішень (див. «Планування» у цьому керівництві).

- 143) Які б засоби не використовувалися для подання інформації у звіті, аудитор повинен переконатися, що інформація є послідовною у всьому тексті. Аудитор також має врахувати, чи пройшли продукти достатньою мірою контроль якості.
- 144) Окрім письмових матеріалів аудитор може використати цілу низку засобів для посилення впливу аудиту, допомагаючи організаціям підвищити ефективність своєї роботи та поширюючи кращу практику і накопичений досвід у державному секторі. Таким засобом може бути, наприклад, проведення семінарів з об'єктом аудиту з метою стимулювання та впровадження корисних змін. Проведення конференцій є ще одним ефективним способом спілкування з фахівцями та сприяння обговоренню важливих питань.

5

МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ



- 145) Публікація звіту не є завершенням процесу аудиту. Крім публікації, здійснюється також подальша діяльність з питань впливу аудиту. Мета звітів за результатами аудиту полягає в тому, щоб вплинути на розроблення послуг та їх надання громадянам, підготовку рекомендацій, спрямованих на підвищення економічності, ефективності та результативності цих послуг. Цей розділ містить вимоги щодо подальшої діяльності з моніторингу виконання рекомендацій та поради стосовно її здійснення в частині підготовки звітів за результатами аудиту діяльності (ефективності).

Вимоги відповідно до ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/136)

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. (ISSAI 3000/139)

КЕРІВНІ МАТЕРІАЛИ

Навіщо потрібен моніторинг виконання рекомендацій

- 146) Моніторинг виконання рекомендацій за результатами аудиту — це важливий інструмент посилення впливу аудиту та підвищення якості аудиторської роботи у майбутньому і, отже, значна частина процесу аудиту. Процедура оцінки виконання рекомендацій сприятиме ефективній реалізації висновків та рекомендацій аудиту. У її межах також надається зворотний зв'язок ВОА, законодавчим органам та уряду щодо результативності аудиту діяльності (ефективності) та вдосконалень, втілених об'єктом аудиту.
- 147) Вжиття заходів за результатами та рекомендаціями аудиту може слугувати чотирьом основним цілям:
- a) визначити масштаб впроваджених об'єктом аудиту змін та коригувань за результатами висновків та рекомендацій аудиту;
 - b) визначити можливі наслідки аудитів;
 - c) визначити сфери, які будуть корисні в межах подальшої діяльності;
 - d) оцінити ефективність роботи ВОА. Подальша діяльність забезпечує основу для оцінки зусиль ВОА та може сприяти отриманню нових знань і вдосконаленню роботи ВОА. Подальша робота зі звітами за результатами аудиту є також інструментом самооцінки.

Пріоритети у межах моніторингу виконання рекомендацій

- 148) Відповідно до вимог ВОА моніторинг виконання рекомендацій має здійснюватися періодично. Пріоритети в межах моніторингу виконання рекомендацій зазвичай оцінюються як частина загальної стратегії аудиту ВОА. Об'єкту аудиту має бути надано достатньо часу для вжиття відповідних заходів.
- 149) Під час проведення моніторингу виконання рекомендацій, наданих у звітах за результатами аудиту, мета полягає в наступному: визначити, чи дозволили заходи за результатами висновків і рекомендацій виправити ситуацію, що склалася. Таким чином аудитор має вивчити як позитивні, так і негативні наслідки, пов'язані з аудитом та звітом за результатами аудиту. Тому важливо застосовувати неупереджений підхід.
- 150) Вплив аудиту може бути визначений на основі результатів вжитих відповідальними сторонами заходів щодо усунення виявлених недоліків або з урахуванням впливу висновків та рекомендацій аудиту на управління, підзвітність, розуміння вирішуваної проблеми чи підхід до неї.
- 151) Під час здійснення моніторингу виконання рекомендацій за результатами аудиту аудитору необхідно зосередитися на висновках та рекомендаціях, які на момент реалізації все ще є актуальними. Недостатні або незадовільні заходи з боку об'єкта аудиту можуть вимагати від ВОА проведення додаткового аудиту.

Порядок провадження моніторингу виконання рекомендацій

- 152) Для подальшого моніторингу впровадження висновків та рекомендацій можна використати різні методи:
- a) Організація зустрічі з відповідальними сторонами через певний час, щоб з'ясувати, яких заходів було вжито для поліпшення результатів діяльності, та перевірити, які рекомендації було виконано.
 - b) Звернення до відповідальних сторін із запитом про письмове інформування ВОА щодо заходів, вжитих для вирішення проблем, відображених у звіті за результатами аудиту.

- c) Використання телефонного зв'язку або обмежених виїздів на місця для збору інформації про вжиті об'єктом аудиту заходи.
 - d) Моніторинг коментарів відповідальних сторін, законодавчих органів, медіа та аналіз, чи виявлені проблеми вирішені належним чином.
 - e) Запит на проведення фінансового аудиту для збору інформації про заходи, вжиті в межах аудиторських заходів;
 - f) Здійснення наступного аудиту, після якого буде складено новий звіт щодо результатів аудиту діяльності (ефективності).
- 153) Застосовувані методи залежатимуть від пріоритетів, встановлених ВОА в межах стратегічного та щорічного планування аудиту діяльності (ефективності). На такі методи впливають також значення виявлених проблем, очікувані заходи та зовнішній інтерес до інформації про вжиті дії.

Звітність про результати моніторингу виконання рекомендацій

- 154) Незалежно від методу, який використовується, результати моніторингу виконання рекомендацій мають бути належним чином представлені, щоб забезпечити зворотний зв'язок із законодавчим органом. Краща практика полягає в повідомленні відповідальних сторін або законодавчих органів про виявлені в ході подальшої діяльності недоліки та поліпшення.
- 155) Про результати моніторингу виконання рекомендацій можна повідомляти у вигляді окремого чи зведеного звіту. Якщо звіти про кілька заходів подаються разом, то вони можуть включати аналіз різних аудитів, можливо, з виділенням загальних тенденцій та тем у певних сферах аудиту. Незалежно від форми звіти про виконання рекомендацій мають бути виваженими, а результати — представленими об'єктивно та неупереджено.