

ISSAI 300

Принципы аудита эффективности

Руководства ИНТОСАИ издаются Международной организацией высших органов аудита ИНТОСАИ в рамках Системы профессиональной документации ИНТОСАИ. Для получения дополнительной информации посетите сайт

www.issai.org





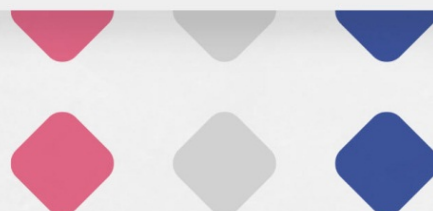
INTOSAI



ИНТОСАИ, 2019 год

- 1) В 2001 году настоящий документ был принят как **«Правила процедуры в рамках аудита правительства и стандарты с этической составляющей»**
- 2) В 2013 году формулировки были изменены и текст принят как **«Основополагающие принципы финансового аудита эффективности»**
- 3) В 2019 году с созданием Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP) документ переименован в **«Принципы аудита эффективности»**, внесены редакционные изменения

Стандарт ISSAI 300 доступен на всех официальных языках ИНТОСАИ: английском, арабском, испанском, немецком и французском



СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|-----------|
| 1. ВВЕДЕНИЕ | 5 |
| 2. ЗАДАЧА И ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ НАСТОЯЩИХ ПРИНЦИПОВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ | 6 |
| 3. РАМОЧНЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ | 8 |
| Определение аудита эффективности | 8 |
| Экономичность, эффективность и результативность | 9 |
| Задачи аудита эффективности | 9 |
| Сфера применения ISSAI 300 | 10 |
| 4. ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ | 12 |
| Три стороны аудита эффективности | 12 |
| Предмет и критерии в рамках аудита эффективности | 13 |
| Уверенность и подтверждение достоверности в рамках аудита эффективности | 13 |
| 5. ПРИНЦИПЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ | 15 |
| Общие принципы | 15 |
| Задача аудита | 16 |
| Подход к аудиту | 16 |
| Критерии | 17 |
| Аудиторский риск | 19 |
| Обмен информацией | 19 |
| Навыки | 21 |
| Профессиональное суждение и скептицизм | 22 |
| Контроль качества | 23 |
| Существенность | 24 |

| | |
|---|-----------|
| Документация | 25 |
| Принципы, связанные с процессом аудита | 26 |
| Планирование | 27 |
| Выбор тем | 27 |
| Планирование аудита | 28 |
| Проведение | 30 |
| Доказательства, выводы и заключения | 30 |
| Отчетность | 31 |
| Содержание отчета | 31 |
| Рекомендации | 32 |
| Распространение отчета | 33 |
| Дальнейшая деятельность | 33 |

- 1) Профессиональные стандарты и руководящие материалы важны для достоверности, качества и профессионализма в рамках аудита государственного сектора. Международные стандарты высших органов аудита (ISSAI), разрабатываемые Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), предназначены для содействия осуществлению высшими органами аудита (ВОА) независимого и эффективного аудита и поддержки членов ИНТОСАИ в развитии собственного профессионального подхода в соответствии со полномочиями и национальными законами и нормативными актами.
- 2) В ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» представлены основополагающие принципы аудита государственного сектора в целом и определена сфера применения стандартов ИНТОСАИ. В ISSAI 300 «Принципы аудита эффективности» развиваются основополагающие принципы ISSAI 100 в соответствии со специфическим контекстом аудита эффективности. ISSAI 300 необходимо читать и трактовать совместно с ISSAI 100, который также относится к аудиту эффективности.
- 3) ISSAI 300 «Принципы аудита эффективности» состоит из трех разделов.
 - а) В первом разделе определяются рамочные основы аудита эффективности и приводятся ссылки на использование соответствующих стандартов ИНТОСАИ.
 - б) Второй раздел включает общие принципы для заданий аудита эффективности, которые аудитору необходимо учитывать перед началом аудита и во время его проведения.
 - в) Третий раздел включает принципы основных этапов процесса аудита. Каждый принцип сопровождается кратким описанием.

ЗАДАЧА И ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ НАСТОЯЩИХ ПРИНЦИПОВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 4) Настоящий документ призван выработать общее понимание характера аудита эффективности, включая принципы, применение которых необходимо для соблюдения строгих стандартов аудита. Членов ИНТОСАИ призывают разрабатывать и принимать официальные стандарты, согласующиеся с ISSAI 100 и 300, а также использовать стандарты и руководящие материалы ИНТОСАИ по аудиту эффективности ISSAI 3000–3899 и GUID 3900–3999. В ISSAI 3000–3899 содержатся стандарты аудита эффективности для ВОА, которые решили принять стандарты ИНТОСАИ как собственные официальные стандарты.
- 5) Профессиональная документация по аудиту эффективности должны отражать необходимость в гибкости проведения отдельных аудиторских заданий, внимательном и творческом подходе к своей работе со стороны аудиторов и вынесении профессионального суждения на всех этапах аудиторского процесса.
- 6) ИНТОСАИ признает, что полномочия ВОА значительно отличаются, как и условия их работы. В связи с различными обстоятельствами и организационными структурами ВОА не все стандарты аудита и руководящие принципы применимы ко всем аспектам их работы. Поэтому ВОА имеют возможность разработать официальные стандарты, которые или основывались бы на «Принципах аудита эффективности», или соответствовали бы им. При выборе ВОА в качестве основы собственных стандартов «Принципов аудита эффективности», данные стандарты должны соответствовать Принципам во всех применимых и значимых аспектах.

- 7) Если стандарты аудита ВОА основываются на «Принципах аудита эффективности» или соответствуют им, то обозначить это можно следующим образом:

...Мы провели наш[и] аудит[ы] в соответствии со [стандартами], основанными на [или соответствующими] принципах аудита эффективности в рамках стандартов ИНТОСАИ.

Данное положение может быть включено в отчет о результатах аудита или сообщено ВОА в более общей форме с обобщением определенного перечня аудиторских заданий.

- 8) ВОА могут предпочесть принять стандарты аудита эффективности (ISSAI 3000–3899) в качестве официальных стандартов в рамках своей работы. Если ВОА предпочтет применять данные стандарты, то он должен будет выполнять их во всех значимых аспектах. В данном случае можно указать следующее:

...Мы провели наш[и] аудит[ы] эффективности в соответствии со стандартами ИНТОСАИ [в области аудита эффективности].

3

РАМОЧНЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 9) Проводимый ВОА аудит эффективности является независимой, объективной и достоверной проверкой правительственных мероприятий, систем, операций, программ, действий или организаций на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности и на предмет наличия потенциала для преобразований.
- 10) Аудит эффективности предназначен для получения новой информации, осуществления анализа или получения знаний и при возможности составления рекомендаций для реализации преобразований. Аудиты эффективности предоставляют новую информацию, знания или пользу путем:
- предоставления новых аналитических наработок (более широкий или глубокий анализ, а также свежий взгляд);
 - расширения доступа к имеющейся информации для различных заинтересованных сторон;
 - представления независимого и авторитетного взгляда или заключения, основанных на аудиторских доказательствах;
 - составления рекомендаций, основанных на анализе результатов аудиторских исследований.

ЭКОНОМИЧНОСТЬ, ЭФФЕКТИВНОСТЬ И РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ

- 11) Принципы экономичности, эффективности и результативности можно определить следующим образом:
- Принцип экономичности означает минимизацию ресурсозатрат. Используемые ресурсы должны предоставляться вовремя, в нужном объеме, нужного качества и по наилучшей цене.
 - Принцип эффективности означает получение максимальной отдачи от доступных ресурсов. Он относится к взаимосвязи задействованных ресурсов и результатов, с точки зрения объема, качества и своевременности.
 - Принцип результативности относится к достижению поставленных целей и желаемых результатов.

Аудит эффективности часто включает анализ условий, необходимых для обеспечения соблюдения принципов экономичности, результативности и эффективности. Эти условия могут включать методы и процедуры надлежащего управления для обеспечения надлежащего и своевременного предоставления услуг. В соответствующих случаях необходимо принимать во внимание также влияние на эффективность нормативной базы и организационной структуры объекта аудита.

ЗАДАЧИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 12) Главная задача аудита эффективности — это конструктивное обеспечение экономичного, результативного и эффективного управления. Он также способствует подотчетности и прозрачности.

Аудит эффективности способствует подотчетности, помогая лицам, отвечающим за управление и надзор, улучшать показатели эффективности. Достигается это проверкой результативности и эффективности решений законодательных или исполнительных органов власти на этапе их подготовки и реализации, а также рационального расходования средств в интересах налогоплательщиков или граждан. При этом не ставятся под сомнение намерения и решения законодательной власти, а исследуется несовершенство законов и норм

или способов их соблюдения, помешавшее достижению конкретных целей. В рамках аудита эффективности упор делается на областях, которые могут принести дополнительную пользу для граждан и имеют наибольший потенциал для осуществления преобразований. Такой аудит конструктивным образом стимулирует ответственные стороны принимать надлежащие меры.

Аудит эффективности способствует прозрачности, предоставляя парламенту, налогоплательщикам и другим источникам финансирования, объектам стратегии правительства и средствам массовой информации более глубокое представление об управлении и результатах различных видов деятельности правительства. Таким образом, аудит эффективности напрямую содействует предоставлению гражданам полезной информации, одновременно служа основой для накопления знаний и преобразований. При аудите эффективности ВОА самостоятельно решают в рамках своих полномочий, что, когда и как проверять, и не должны быть ограничены в публикации выводов по результатам аудита.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ ISSAI 300

- 13) Принципы аудита эффективности обеспечивают основу для принятия и разработки стандартов ВОА. Данные принципы были составлены с учетом институциональных особенностей ВОА, включая необходимые условия их надлежащей работы ВОА в сфере независимости и уставных полномочий в рамках основных принципов ИНТОСАИ (INTOSAI-P 10-99) и этических обязательств, а также дальнейших организационных требований ВОА (ISSAI 130-199).
- 14) При совпадении видов аудита (или в рамках комбинированных аудитов) необходимо учитывать следующие аспекты:
 - Может возникнуть необходимость скорректировать указание на используемые в рамках аудита стандарты (см. пункты 7 или 8 выше) в соответствии с пунктами 9 или 10 ISSAI 100.
 - Элементы аудита эффективности могут быть частью более объемного аудита, включающего также аспекты аудита соответствия и финансового аудита.
 - В случае совпадения необходимо соблюдать все соответствующие стандарты. Это не всегда легко сделать, поскольку разные стандарты могут содержать разные приоритеты.

В таких случаях необходимо, чтобы при выборе стандартов аудиторы руководствовались основной задачей аудита. При определении, составляют ли соображения эффективности основную цель аудиторского задания, необходимо учитывать, что аудит эффективности больше сосредоточен на деятельности и ее результатах, чем на отчетах и отчетности и что его главной задачей является скорее обеспечение экономичности, эффективности и результативности, чем отчет о соответствии.

4

ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 15) Элементы аудита государственного сектора (аудитор, ответственная сторона, предполагаемые пользователи, предмет и критерии аудита) в соответствии с определениями ISSAI 100 в рамках аудита эффективности могут обладать иными характеристиками. Аудиторы должны четко определять элементы каждого аудита и понимать их последствия, с тем чтобы проводить аудит надлежащим образом.

ТРИ СТОРОНЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 16) Аудиторы часто достаточно свободны в выборе предмета и определении критериев аудита, которые, в свою очередь, определяют ответственные стороны и предполагаемых пользователей. Несмотря на то, что аудиторы могут давать рекомендации, они должны позаботиться о том, чтобы не брать на себя обязанности ответственных сторон. Проводящие аудиты эффективности аудиторы обычно работают в группе, члены которой обладают различными, дополняющими друг друга навыками.
- 17) В роли ответственной стороны могут выступать совместно целый ряд физических или юридических лиц, каждое из которых отвечает за разный аспект предмета аудита. Некоторые стороны могут отвечать за действия, которые явились причиной проблем. Другие могут осуществлять преобразования на основе рекомендаций по

результатам аудита эффективности. Кроме того, третьи могут отвечать за обеспечение аудитора информацией или доказательствами.

- 18) Предполагаемые пользователи – это лица, для которых аудитор готовит отчет по итогам аудита эффективности. Предполагаемыми пользователями могут быть законодательные органы, правительственные ведомства и общественность. Ответственная сторона может также быть предполагаемым пользователем, но не единственным.

ПРЕДМЕТ И КРИТЕРИИ В РАМКАХ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 19) Предмет в рамках аудита эффективности не должен ограничиваться конкретными программами, организациями или фондами, так как может включать действия (вместе с их промежуточными результатами, итогами и последствиями) или существующие ситуации (включая причины и следствия). Примером может послужить предоставление услуг ответственными сторонами или влияние правительственной политики и нормативных правовых актов на управление, заинтересованные стороны, предприятия, граждан и общество. Предмет аудита определяется задачей и формулируется в вопросах аудита.
- 20) При аудите эффективности аудитор иногда принимает участие в разработке или подборе критериев аудита. В пункте 27 описываются соответствующие конкретные требования для аудитора.

УВЕРЕННОСТЬ И ПОДТВЕРЖДЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ В РАМКАХ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

- 21) Как во всех аудитах, пользователи отчетов об аудите эффективности хотят быть уверенными в надежности информации, используемой ими при принятии решений. Поэтому они ожидают получения достоверных отчетов, выражающих позицию ВОА по предмету проверки, основанную на доказательствах.

Соответственно, проводящим аудит эффективности аудиторам необходимо всегда обеспечивать выводы по результатам аудита,

основываясь на достаточных и надлежащих доказательствах, и активно управлять риском составления ненадлежащих отчетов. Однако от проводящих аудит эффективности аудиторов, не ожидают предоставления общего заключения по выполнению объектом аудита принципов экономичности, эффективности и результативности, которое можно сравнить с заключением по финансовой отчетности. Следовательно, такое требование не выдвигается в рамках системы стандартов ИНТОСАИ.

- 22) Уровень достоверности, обеспечиваемый аудитом эффективности, должен быть установлен прозрачным образом. Степень выполнения принципов экономичности, эффективности и результативности может быть отражена в отчете по результатам аудита эффективности разными способами:
- либо формируя общий обзор аспектов экономичности, эффективности и результативности, где цель аудита, его предмет, полученные доказательства и выводы позволяют сделать такое заключение;
 - либо предоставляя конкретную информацию по целому ряду положений, включая задачу аудита, поставленные вопросы, полученные доказательства, используемые критерии, составленные выводы и конкретные заключения.
- 23) В отчеты о результатах аудита необходимо включать только те выводы, которые имеют достаточную и надлежащую доказательную базу. Решения, принятые при составлении сбалансированного отчета, при формировании заключений и формулировке рекомендаций, часто нуждаются в доработке для обеспечения необходимой информацией предполагаемого пользователя. Проводящим аудит эффективности аудиторам необходимо конкретно описать, как их выводы привели к целому ряду заключений и, при необходимости, к единому общему заключению. Таким образом, нужно объяснить, какие критерии были разработаны и использованы и почему, а также указать, что для формирования сбалансированного отчета были учтены все соответствующие точки зрения. Принципы отчетности содержат дальнейшие руководящие материалы по данному процессу.

5

ПРИНЦИПЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ

- 24) В перечисленных ниже общих принципах даются рекомендации относительно всех значимых аспектов в процессе аудита эффективности.

Некоторые области, к которым относятся данные принципы, не освещаются в ISSAI 100. К ним относятся выбор тем аудита, постановка задач аудита и определение подхода к проведению аудита и критериев.

В других областях, таких как аудиторский риск, контакты, навыки, профессиональное суждение, контроль качества, существенность и документация, общие принципы базируются на принципах ISSAI 100 и объясняют, как конкретно они применяются в аудите эффективности.

Наконец, некоторые области, такие как этика и независимость, в настоящее время освещаются в ISSAI 100, в центральных принципах ИНТОСАИ (INTOSAI-P 10-99) и организационных требованиях BOA (ISSAI 130-199).

» **Задача аудита**

- 25) **Аудиторам необходимо поставить четкую задачу аудита, которая бы соответствовала принципам экономичности, эффективности и результативности.**

Задача аудита определяет подход и планирование аудиторского задания. Задачей может быть просто описание ситуации. Однако нормативные задачи аудита (все ли так, как должно быть?) и аналитические цели аудита (почему все не так, как должно быть?), скорее всего, принесут большую пользу. Во всех случаях аудиторам необходимо учитывать, к чему относится аудит, какие организации и органы вовлечены и для кого будут актуальны итоговые рекомендации. Хорошо сформулированные задачи аудита относятся к одному объекту или к определенной группе правительственных инициатив, систем, процессов, программ, действий или организаций.

Многие из целей аудита можно обобщить в качестве общего вопроса аудита, который можно разбить на более конкретные подвопросы. Необходимо, чтобы они были связаны тематически, дополняли друг друга, не дублировались и были бы в совокупности исчерпывающими при ответе на общий вопрос аудита. Все условия, поставленные в вопросе, должны быть четко обозначены. Формулировка вопросов аудита — это циклический процесс, в котором вопросы постоянно конкретизируются и дорабатываются с учетом полученной информации по предмету, а также целесообразности.

Вместо определения одной задачи или общего вопроса аудита аудиторы могут выбрать разработку нескольких задач аудита, которые необязательно всегда разбивать на подвопросы.

» **Подход к аудиту**

- 26) Чтобы обеспечить надежность плана аудита, аудиторам необходимо выбрать подход, ориентированный на результат, проблему или систему, или их сочетание.

Общий подход к аудиту — это центральный элемент любого аудита. Он определяет характер предстоящего аудита. Кроме того, он определяет необходимые знания, информацию и данные, а также процедуры

аудита, требуемые для их получения и анализа.

При аудите эффективности, как правило, используется один из трех подходов:

- подход, ориентированный на систему, – исследует надлежащее функционирование систем управления, например, систем финансового управления;
- подход, ориентированный на результат – оценивает, достигнуты ли промежуточные результаты и итоги, как предполагалось, или функционируют ли программы и службы, как ожидалось;
- подход, ориентированный на проблему – проверяет, подтверждает и анализирует причины конкретных проблем или отклонений от критериев.

Все три подхода могут быть реализованы в последовательности «от общего к частному» или «от частного к общему». Аудиты от общего к частному, как правило, концентрируются на требованиях, мотивах, целях и ожиданиях законодательных органов и центрального правительства. Аудиты от частного к общему сфокусированы на проблемах, беспокоящих людей и общество.

» Критерии

- 27) Аудиторам необходимо установить подходящие критерии, соответствующие вопросам аудита и относящиеся к принципам экономичности, эффективности и результативности.**

Критерии являются сравнительными эталонами оценки для предмета аудита. Критерии аудита эффективности — это обоснованные, специфичные для аудита стандарты деятельности, по которым можно оценить экономичность, эффективность и результативность деятельности.

Критерии представляют базу для оценки доказательств, формирования выводов аудита и составления заключений в соответствии с целями аудита. Они составляют также важный элемент обсуждений внутри аудиторской группы и с руководством ВОА, а также при общении с объектами аудита.

Критерии могут быть качественными или количественными и должны определять, по каким из них объект аудита будет оцениваться.

Критерии могут быть общими или конкретными с упором на то, что *должно быть* согласно законам, нормативным требованиям или задачам; *что ожидается* согласно основным принципам, научным знаниям и передовым методам; или *что могло бы быть* (при лучших условиях).

Для определения критериев могут использоваться различные источники, включая системы оценки деятельности. Источники должны быть прозрачными, и критерии должны быть надлежащими и понятными для пользователей, а также полными, надежными и объективными в контексте предмета и задач аудита.

Критерии необходимо обсуждать с объектами аудита, но окончательный выбор подходящих критериев делает аудитор. В то время как определение критериев и обмен информацией о них на этапе планирования может повысить их надежность и общую приемлемость, в рамках аудитов, занимающихся комплексными вопросами, не всегда представляется возможным задать критерии заранее. В этом случае они будут определены в процессе проведения аудита.

Хотя некоторые виды аудита и содержат однозначные законодательные критерии, в аудите эффективности такого, как правило, не бывает. Задачи аудита, вопросы и аудиторский подход определяют актуальность и тип подходящих критериев, и уверенность пользователя в надежности выводов и заключений аудита эффективности зависит, в основном, от критериев. Поэтому важно выбирать надежные и объективные критерии.

При аудите эффективности, ориентированном на проблему, отправной точкой является известное или предполагаемое отклонение от того, что должно или могло быть. Таким образом, главная цель – не просто подтвердить наличие проблемы (отклонение от критерия и последствия такого отклонения), а обозначить причины. Это обуславливает важность принятия решения о том, как проверить и подтвердить причины на этапе планирования. Заключение и рекомендации, главным образом, основываются на процессе анализа и подтверждения причин, даже несмотря на то, что они базируются на нормативных критериях.

» Аудиторский риск

- 28) Аудиторам необходимо активно управлять аудиторским риском, который заключается в формировании неверных или неполных заключений, а также предоставления несбалансированной информации и отсутствии добавленной ценности для пользователей.**

Многие темы аудита эффективности являются сложными и чувствительными в политическом отношении. Если избегать таких тем, то можно уменьшить риск неточности или неполноты, но это также может ограничить возможности по получению практической пользы.

Риск того, что результаты аудита не будут представлять собой ценность, варьируется от возможности не отразить новых знаний или точек зрения, до риска упущения важных факторов и, как следствие, неспособности предоставить пользователям аудиторского отчета информацию или рекомендации, которые бы привели к реальному повышению эффективности.

Среди важных аспектов риска необходимо отметить: отсутствие компетенции для проведения достаточно широкого или глубокого анализа; отсутствие доступа к качественной информации; получение неточной информации (например, из-за мошенничества или несоблюдения процедур); неспособность объективно представить все выводы по результатам аудита, а также собрать или представить наиболее весомые аргументы.

В связи с этим, аудиторы должны активно управлять риском. Управление аудиторским риском лежит в основе всего процесса и методологии аудита эффективности. В документах по планированию аудита необходимо указать возможные или известные риски предстоящей работы и отразить способы управления ими.

» Обмен информацией

- 29) Аудиторам необходимо поддерживать эффективные и надлежащие контакты с объектами аудита и заинтересованными сторонами на протяжении всего процесса аудита, а также определить содержание, процесс и получателей информации по каждому аудиту.**

Существует несколько причин, почему планирование обмена информацией с объектами аудита и заинтересованными сторонами представляет особую важность в рамках аудита эффективности.

- Так как аудиты эффективности обычно не проводятся на регулярной основе по одним и тем же объектам аудита (например, ежегодно), каналы связи могут быть не налажены. В то время как контакты с законодательными и правительственными органами могут существовать, то в случае с другими группами (например, научные и деловые круги или организации гражданского общества) взаимодействие могло ранее не осуществляться.
- Часто отсутствуют заранее установленные критерии (такие как система финансовой отчетности), поэтому возникает необходимость в интенсивном обмене мнениями с объектом аудита.
- Для сбалансированных отчетов требуются активные усилия по получению аналитических выводов с учетом точек зрения различных заинтересованных сторон.

Аудиторам необходимо идентифицировать ответственные стороны и другие ключевые заинтересованные стороны, а также взять на себя инициативу по установлению эффективных двусторонних контактов. При налаженном обмене информацией аудиторы смогут упростить доступ к источникам информации, данным и мнениям объекта аудита. Использование каналов связи для разъяснения заинтересованным сторонам назначения аудита эффективности также повышает вероятность реализации рекомендаций аудита. Поэтому аудиторам необходимо стремиться поддерживать должные профессиональные отношения со всеми значимыми заинтересованными сторонами, обеспечивать свободный и открытый поток информации, насколько это позволяют условия конфиденциальности, а также проводить обсуждения в атмосфере взаимного уважения и понимания роли и ответственности каждой из заинтересованных сторон. Однако следует проявлять осторожность, чтобы контакты с заинтересованными сторонами не наносили ущерб независимости и беспристрастности ВОА.

Аудиторам необходимо уведомлять объекты аудита о ключевых аспектах аудита, включая его задачу, вопросы и предмет. Это происходит обычно посредством письма о проведении аудита, а также во время регулярных контактов в ходе аудита. Аудиторам необходимо поддерживать контакты с объектами аудита на протяжении всего аудита посредством конструктивного взаимодействия по мере того, как

различные результаты проверок, аргументы и точки зрения проходят оценку.

Объектам аудита необходимо предоставить возможность прокомментировать выводы аудита, заключения и рекомендации до того, как ВОА выпустит отчет о результатах аудита. Необходимо анализировать все разногласия, и исправлять фактические ошибки. Полученные комментарии нужно отразить в рабочей документации с тем, чтобы документально зафиксировать изменения в проекте отчета о результатах аудита или причины невнесения изменений.

При завершении аудита можно также получить комментарии заинтересованной стороны о качестве опубликованных отчетов по результатам аудита. Кроме того, можно запросить мнение объектов аудита относительно качества аудита.

» **Навыки**

- 30) В совокупности аудиторская группа должна обладать необходимыми для проведения аудита профессиональными навыками. Сюда стоит отнести глубокие знания об аудите, планировании аудита, социологических методах и техниках исследования или оценки, а также индивидуальные умения, как, например, навыки анализа, письма и коммуникации.**

При аудите эффективности могут потребоваться такие специфические навыки, как знание техники оценки и социологических методов, а также такие индивидуальные способности, как навыки коммуникации и письма, аналитические возможности, творческий подход и восприимчивость. Аудиторам необходимо обладать глубокими знаниями о правительственных организациях, программах и функциях. Это обеспечит выбор правильных областей для аудита и эффективный обзор аудиторскими правительственных программ и мероприятий.

Кроме того, могут существовать специфические способы приобретения необходимых навыков. В рамках каждого аудита эффективности аудиторам необходимо иметь полное представление об осуществляемых правительством мероприятиях, являющихся предметом аудита, а также об их значимых предпосылках и возможных последствиях. Такие знания часто должны приобретаться или

разрабатываться в рамках конкретного аудиторского задания. Аудиты эффективности часто подразумевают, что образовательный процесс и разработка методологии — это часть самого аудита. Поэтому, приобретение знаний и обучение на рабочем месте должны быть доступны аудиторам, которым необходимо поддерживать свои профессиональные навыки посредством постоянного повышения квалификации. Стремление к приобретению знаний и стимулирующая управленческая культура — это важные условия для укрепления профессиональных навыков каждого аудитора в отдельности.

Существует возможность привлекать внешних экспертов в специализированных областях, чтобы дополнить знания аудиторской группы. Аудиторам необходимо оценить, нужна ли внешняя экспертиза и в каких областях, а также провести необходимую подготовительную работу.

» Профессиональное суждение и скептицизм

- 31) **Аудиторам необходимо проявлять профессиональный скептицизм, а также быть восприимчивыми к новому и проявлять желание вводить новшества.**

Важно, чтобы аудиторы проявляли профессиональный скептицизм и использовали критический подход, сохраняя объективность и отстраненность от предоставленной информации. Ожидается, что аудиторы будут выносить рациональные оценки и не будут учитывать свои личные предпочтения, а также предпочтения других.

В то же время они должны быть восприимчивы к взглядам и аргументам. Это нужно для того, чтобы избежать ошибок суждения или содержательного искажения. Уважение, гибкость, любознательность и новаторский подход не менее важны. Инновации относятся не только к самому аудиторскому процессу, но также и к подвергающимся аудиту процессам и мероприятиям.

Ожидается, что аудиторы будут рассматривать вопросы с разных точек зрения и придерживаться открытого и объективного взгляда на различные точки зрения и аргументы. Если они не будут восприимчивы, то могут упустить важные аргументы или ключевые доказательства. В связи с тем, что аудиторы стремятся получить новые знания, они также должны быть творческими, восприимчивыми, гибкими, инициативными

и практичными в их усилиях по сбору, толкованию и анализу данных.

Высокий стандарт профессионального поведения необходимо поддерживать на протяжении всего процесса аудита — от выбора темы и планирования аудита, до проведения аудита и предоставления отчета. Важно, чтобы аудиторы работали системно, проявляя должное внимание и объективность под надлежащим руководством.

» Контроль качества

32) Аудиторам необходимо проводить гарантирующие качество процедуры, обеспечивать выполнение установленных требований и сконцентрировать внимание на объективных, сбалансированных и беспристрастных отчетах, которые приносят пользу и отвечают на вопросы аудита.

В ISSAI 140 «Контроль качества для BOA» содержатся общие принципы и материалы по применению в отношении системы контроля качества, созданной на организационном уровне для всех аудитов. При проведении аудитов эффективности необходимо принять во внимание следующие конкретные вопросы:

- Аудит эффективности — это процесс, в котором аудиторская группа собирает большое количество информации для конкретного аудита и в рамках которого во многих случаях необходимо выносить профессиональное суждение и пользоваться свободой действий в определенных вопросах. Необходимость создания рабочей атмосферы взаимного доверия и ответственности, а также предоставления поддержки аудиторским группам следует рассматривать как составную часть управления качеством. В этой связи может потребоваться проведение надлежащих легко осуществляемых процедур контроля качества и обеспечения готовности аудиторов реагировать на результаты контроля качества. При расхождении во мнении между руководителями и аудиторской группой необходимо предпринять соответствующие шаги с тем, чтобы точка зрения группы была учтена в должной мере и чтобы политика BOA была последовательной.
- При аудите эффективности, даже если отчет основывается на доказательствах, хорошо документирован и точен, он все равно может быть ненадлежащим или недостаточным, если в нем выражена несбалансированная и предвзятая точка зрения,

содержится слишком мало выводов или неудовлетворительно решаются вопросы аудита. Следовательно, такие соображения должны быть неотъемлемой частью мер по обеспечению качества.

- Поскольку задачи аудита значительно варьируются в зависимости от аудиторских заданий, важно четко определить, что представляет собой высококачественный отчет в контексте конкретного аудиторского задания. Поэтому общие меры по контролю качества необходимо дополнять мерами, адаптированными для конкретного аудита.

Отсутствие процедур контроля качества на уровне каждого конкретного аудита не сможет обеспечить высокое качество отчетов по результатам аудита эффективности. Для аудиторов важно быть и оставаться компетентными и мотивированными. Поэтому механизмы контроля необходимо дополнять поддержкой, например, обучением без отрыва от работы и руководящими материалами для аудиторской группы.

» **Существенность**

- 33) Аудиторы должны учитывать существенность на всех этапах аудиторского процесса. Необходимо думать не только о финансовых, но и о социальных и политических аспектах предмета аудита для получения максимальной практической отдачи.

Существенность можно понимать, как относительную важность предмета в том контексте, в котором он рассматривается. Существенность темы аудита должна относиться к масштабу ее последствий. Это будет зависеть от того, является ли деятельность относительно несущественной и могут ли повлиять недостатки в рассматриваемой области на другие мероприятия внутри объекта аудита. Вопрос будет рассматриваться как существенный, если считается, что тема имеет большое значение и если преобразования приведут к значительным последствиям. Существенность будет ниже там, где действия носят повседневный характер и последствия низкой эффективности будут ограничены небольшой областью или каким-то образом минимизированы.

При аудите эффективности, существенность в денежном эквиваленте может иметь, хотя и необязательно, особую важность. При определении существенности аудитору необходимо учитывать также, что является важным с социальной и политической точек зрения и помнить о том, что этот показатель меняется со временем и зависит от мнения соответствующих пользователей и ответственных сторон. Поскольку предмет аудитов эффективности может широко варьироваться и критерии часто законодательно не установлены, точка зрения может меняться в зависимости от аудита. Ее оценка требует деликатного суждения со стороны аудитора.

Существенность относится ко всем аспектам аудитов эффективности, таким как выбор темы, определение критериев, оценка доказательств и документации, а также управление рисками в случае составления несоответствующих или малозначительных выводов по результатам аудита или отчетов.

» Документация

- 34) Аудиторам необходимо вести документацию аудита в соответствии с его конкретными условиями. Информация должна быть достаточно полной и подробной, чтобы дать опытному аудитору, не имевшему до этого никакого отношения к аудиту, возможность впоследствии определить, какая работа была проделана для получения выводов, заключений и рекомендаций.

Как и во всех аудитах, проводящим аудит эффективности аудиторам необходимо вести соответствующий документальный учет подготовки, процедур и выводов каждого аудита. Однако при аудите эффективности назначение и контекст документации носят довольно особый характер.

- Часто оказывается, что аудитор должен обладать специфическими знаниями по теме аудита, которые не всегда возможно получить в ВОА. Поскольку методология и критерии аудита могут быть разработаны для каждого конкретного задания, аудитор несет особую ответственность за обеспечение прозрачности своих выводов.
- При аудите эффективности, помимо содержания выводов и рекомендаций, отчет описывает принятые рамочную,

концептуальную и аналитическую структуры, а также процесс, который привел к заключениям. В некоторой степени отчет выполняет функции, которые при других видах аудита обеспечиваются общими стандартами или аудиторской документацией.

- Документация должна не только подтверждать точность фактов, но и обеспечивать отражение в отчете сбалансированного, непредвзятого и полного исследования вопроса или предмета аудита. Поэтому может быть необходимо, например, чтобы документация включала ссылку на аргументацию, не отраженную в отчете, или описывала, как разные точки зрения были изложены в отчете.
- Часто назначение отчета о результатах аудита эффективности заключается в том, чтобы представить для заинтересованных пользователей новые выводы, а не формальное заключение о достоверности информации. Точно так же, как задачи аудита определяют характер необходимых доказательств, они определяют и характер документации.
- Ведение соответствующей документации является частью не только процесса поддержания качества (например, помогая гарантировать удовлетворительное исполнение делегированной работы и достижение задач аудита), но и профессионального развития ВОА и отдельных аудиторов, что в будущем поможет выработать правильные методы работы для осуществления подобных аудитов.

ПРИНЦИПЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА

35) Аудит эффективности включает следующие главные этапы:



- Планирование, т.е. выбор тем, начальная фаза и проектирование аудита;
- Проведение, т.е. сбор и анализ данных и информации;
- Отчетность, т.е. предоставление результатов аудита: ответы на вопросы аудита, выводы, заключения и рекомендации пользователям;
- Осуществление дальнейшей деятельности, т.е. определение, решили ли предпринятые в отношении выводов и рекомендаций меры основные проблемы и/или недостатки.

Данные действия могут быть циклическими. Например, новые аналитические выводы, полученные на этапе процесса, могут потребовать изменения плана аудита, а важные элементы отчетности (например, составление заключений) могут быть определены в общих чертах или даже закончены на этапе проведения аудита.

ПЛАНИРОВАНИЕ

» Выбор тем

- 36) Аудиторам необходимо выбрать темы аудита при помощи процесса стратегического планирования ВОА, анализируя потенциальные темы и проводя исследования для определения рисков и проблем.**

Определение того, какие аудиты будут проведены, является обычно частью процесса стратегического планирования ВОА. В случае необходимости аудиторам следует внести свой вклад в данный процесс в соответствующих областях их специализации. Они могут делиться знаниями по предыдущим аудитам; информация о процессе стратегического

планирования может быть существенной для последующей работы аудиторов.

В данном процессе аудиторам следует учитывать, что темы аудита должны быть важными, достаточными, подлежащими аудиту и соответствующими полномочиям ВОА. Целью процесса выбора темы должна быть максимизация ожидаемых последствий аудита с учетом аудиторских возможностей (например, человеческие ресурсы и профессиональные навыки).

Формальные методы подготовки процесса стратегического планирования, такие как анализ риска или оценки проблем, могут помочь структурировать процесс, но их необходимо дополнять, вынося профессиональное суждение, чтобы избежать односторонних оценок.

» Планирование аудита

- 37) Аудиторам необходимо планировать аудит таким образом, чтобы способствовать проведению аудита на высоком качественном уровне, экономично, эффективно, результативно и своевременно в соответствии с принципами должного проектного управления.**

При планировании аудита важно учитывать:

- Историю вопроса и исходную информацию, требуемую для понимания объектов аудита, с тем чтобы обеспечить оценку проблемы и риска, возможных источников доказательств, возможности проведения аудита и степени важности области возможного аудита;
- задачи аудита, вопросы, критерии, предмет и методологию аудита (включая используемые методы сбора доказательств и проведения аудиторского анализа);
- необходимые меры, требования к персоналу и навыкам (включая независимость аудиторской группы, человеческие ресурсы и возможное привлечение внешних экспертов), расчетную стоимость аудита, сроки ключевых этапов аудита, а также отправных точек для контроля.

Чтобы спланировать аудит надлежащим образом, аудиторам необходимо приобрести знания о предмете в должном объеме. Аудит эффективности, как правило, требует, чтобы специфичные для аудита, существенные и

методологические знания были приобретены до начала аудита (в рамках «предварительного исследования»).

При планировании аудита аудитору необходимо планировать аудиторские процедуры для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Этого можно достичь в несколько этапов: решение относительно общего плана аудита (какие вопросы задавать, например, объяснительные/описательные/оценочные); определение уровня наблюдения (например, рассмотрение процесса или отдельных вопросов); методология (например, полный анализ или выборка); конкретные техники сбора данных (например, интервью или фокус-группа). Методы сбора данных и проведения выборки следует выбирать тщательно. Этап планирования должен также включать исследовательскую работу, направленную на накопление знаний, тестирование различных планов аудитов и проверку наличия необходимых данных. Это облегчает задачу выбора наиболее подходящего метода проведения аудита.

Высшее и оперативное руководство, а также аудиторская группа должны иметь полное представление об общем плане аудита и его последствиях. Решения по общему плану аудита и его последствиям с точки зрения ресурсов часто принимаются высшим руководством ВОА, которое может гарантировать соответствие имеющихся навыков, ресурсов и потенциала задачам и вопросам аудита.

Планирование должно обеспечивать гибкость с тем, чтобы аудиторы могли воспользоваться новой информацией, полученной в ходе проведения аудита. При выборе методов аудита предпочтение следует отдавать методам, которые лучше всего обеспечивают эффективный сбор аудиторских данных. Хотя аудиторы должны стремиться к тому, чтобы пользоваться передовыми практиками, выбор методов может быть ограничен практическими соображениями, такими как наличие данных. Отсюда рекомендация проявлять гибкость и прагматизм в этом вопросе. Таким образом, процедуры аудита эффективности не следует чрезмерно стандартизировать. Чрезмерное увлечение предписаниями может негативно сказаться на гибкости, профессиональном суждении и высоких аналитических навыках, которые требуются для аудита эффективности. В некоторых случаях, когда, например, аудит требует сбора данных в разных регионах или по разным темам или аудит должен быть проведен большим количеством аудиторов, может возникнуть необходимость в более детальном плане аудита, в котором вопросы аудита и процедур

четко определены.

При планировании аудита аудиторам следует оценивать риск мошенничества. Если это существенно в контексте задач аудита, аудиторам необходимо изучить соответствующие системы внутреннего контроля и исследовать наличие признаков нарушений, мешающих эффективности. Кроме того, им необходимо определить, приняли ли соответствующие объекты должные меры в ответ на рекомендации прошлых аудитов или других исследований, имеющих отношение к целям аудита. И наконец, аудиторам следует поддерживать контакты с заинтересованными сторонами, включая ученых или других профильных экспертов, чтобы накопить соответствующие знания, относящиеся, например, к надлежащим или наилучшим практикам. Общая цель этапа планирования — принять решение о лучшем способе проведения аудита посредством накопления знаний и рассмотрения разных стратегий.

ПРОВЕДЕНИЕ

» Доказательства, выводы и заключения

- 38) Аудиторам следует получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки выводов, заключений для решения задач и вопросов аудита, а также составления рекомендаций.**

Все выводы и заключения аудита должны быть подтверждены соответствующими достаточными доказательствами. Они должны быть помещены в контекст, а все относящиеся к ним аргументы, доводы «за» и «против», а также различные точки зрения должны быть рассмотрены до подготовки заключений. Характер аудиторского доказательства, требуемого для разработки заключений по аудиту эффективности, определяется предметом, задачей и вопросами аудита.

Аудитору необходимо оценить доказательства с точки зрения подготовки выводов аудита. На основе выводов аудитору необходимо вынести профессиональное суждение при выработке заключений. Выводы и заключения являются результатами анализа для решения задач аудита. Они должны дать ответы на вопросы аудита.

Заключения могут быть основаны на количественных доказательствах с использованием научных методов или методик выборки. Формулирование заключений может в значительной мере потребовать вынесения суждения и интерпретации при ответе на вопросы аудита из-за того, что аудиторское доказательство может быть убедительным («указывает на вывод о том, что...»), а не безусловным («правильно/неправильно»). Необходимый уровень точности следует оценивать в сопоставлении с тем, что разумно, экономично и значимо для конкретной цели. Рекомендуется участие высшего руководства.

Аудит эффективности включает целый ряд аналитических процессов, которые постепенно эволюционируют посредством взаимных контактов, позволяющих углублять и детализировать затронутые вопросы и методы. Сюда может входить сочетание и сравнение данных из разных источников, выработка предварительных заключений и составление выводов аудита для построения гипотез, которые можно проверить, по возможности, сравнив с дополнительными данными. Весь процесс тесно связан с составлением отчета о результатах аудита, который можно рассматривать как неотъемлемую часть аналитического процесса, находящего свое выражение в ответах на вопросы аудита. Важно, чтобы аудиторы ориентировались на цель, чтобы они вели систематическую работу добросовестно и объективно.

ОТЧЕТНОСТЬ

» Содержание отчета

- 39) **Аудиторы должны стремиться предоставлять отчеты о результатах аудита, которые бы были всеобъемлющими, убедительными, своевременными, понятными и сбалансированными.**

Чтобы отчет был всеобъемлющим, он должен включать всю необходимую информацию, соответствующую задаче и вопросам аудита, и при этом быть достаточно детализированным, чтобы обеспечить понимание предмета, выводов и заключений. Чтобы отчет был убедительным, он должен быть логически структурирован и представлять ясную взаимосвязь между целью, критериями, выводами, заключениями и рекомендациями аудита. Вся существенная аргументация должна быть проработана.

При аудите эффективности аудиторы предоставляют отчет о выводах по вопросам экономичности и эффективности получения и использования ресурсов, а также результативности достижения целей. Отчеты могут значительно варьироваться по объему и характеру, например, давать оценку того, насколько рационально использовались ресурсы, комментировать последствия стратегий и программ, рекомендовать возможные преобразования.

Отчет должен включать в себя информацию о задаче аудита, вопросах и ответах аудита на эти вопросы, предмете аудита, критериях, методологии, источниках данных, любых ограничениях по использованным данным и выводам. Отчет должен давать ясные ответы на вопросы аудита или объяснять отсутствие ответов. С другой стороны, аудиторам необходимо переформулировать вопросы аудита, чтобы они соответствовали полученным доказательствам, и создать условия, позволяющую ответить на вопросы. Выводы по результатам аудита должны быть логически выстроенными, и должно быть обеспечено соответствие между задачей аудита, вопросами аудита, выводами и заключениями. Отчет должен объяснять, почему и как указанные в выводах проблемы мешают эффективности, чтобы побудить объект аудита или получателя отчета принять меры по устранению замечаний. Он должен при необходимости включать рекомендации по повышению эффективности.

Отчет должен быть настолько ясным и четким, насколько это позволяет предмет, в формулировках не должно быть двусмысленности. В целом, отчет должен быть конструктивным, содействовать повышению качества знаний и делать акцент на необходимых улучшениях.

» Рекомендации

- 40) В случае необходимости и в рамках полномочий ВОА аудиторы должны стремиться давать конструктивные рекомендации, которые, вероятнее всего, будут в значительной мере способствовать ликвидации недочетов или проблем, обнаруженных в ходе аудита.**

Рекомендации должны быть обоснованы и приносить дополнительную пользу. Они должны быть нацелены на причины проблем и/или возникновения недочетов. Однако в их формулировке необходимо избегать общих мест или просто искажения смысла заключений аудита

и не вторгаться в сферу ответственности руководства. Должно быть ясно указано, на кого и на что направлена каждая рекомендация, кто отвечает за принятие любых инициатив и что означают рекомендации, т.е. как они будут способствовать повышению эффективности. Рекомендации должны быть практичными и должны быть адресованы тем объектам, в сфере ответственности которых находится их реализация и которые имеют возможность их осуществить.

Необходимо, чтобы рекомендации были ясными, их изложение — логичным и обоснованным. Они должны быть связаны с задачами аудита, выводами и заключениями. Вместе с полным текстом отчета рекомендации должны убеждать читателя в том, что их выполнение, скорее всего, значительно улучшит процесс осуществления правительственных операций и программ, например, путем сокращения расходов и упрощения системы управления, повышения качества и объема услуг или повышения эффективности, значимости, а также увеличения пользы для общества.

» Распространение отчета

- 41) Аудиторам необходимо стремиться к тому, чтобы отчеты были доступны широкой общественности в соответствии с полномочиями ВОА.

Аудиторам следует помнить, что публикация отчетов по результатам аудита может повысить доверие к работе органов аудита. Отчеты поэтому следует распространить среди объектов аудита, исполнительных и/или законодательных органов власти и, по необходимости, представлять широкой общественности напрямую и через СМИ, а также другим заинтересованным сторонам.

ДАЛЬНЕЙШАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- 42) Аудиторам необходимо отслеживать результаты аудита и рекомендаций по мере необходимости. О результатах дальнейшей деятельности необходимо сообщать надлежащим образом, чтобы обеспечить обратную связь для законодательного органа власти, если возможно, совместно с заключениями и описанием последствий всех соответствующих мер по устранению замечаний.

Дальнейшая деятельность относится к исследованию аудиторскими мер

по устранению замечаний, принимаемых объектом аудита или иной ответственной стороной на основе результатов аудита эффективности. Она представляет собой независимую деятельность с целью повышения отдачи от аудиторского процесса, помогая укреплять воздействие аудита и закладывать основы для улучшения аудиторской работы в будущем. Она также побуждает объекты аудита и других пользователей отчета относиться к отчету серьезно и предоставляет аудиторам информацию о полученной опыте и показателях эффективности. Не ограничиваясь реализацией рекомендаций, дальнейшая деятельность занимается установлением факта того, решил ли объект аудита проблемы надлежащим образом и исправил ли он приведшую к таким проблемам ситуацию по истечении разумного периода времени.

При осуществлении последующей деятельности по результатам отчета о проверке аудитор необходимо сконцентрироваться на выводах и рекомендациях, сохранивших свою актуальность ко времени осуществления дальнейшей деятельности, применив непредвзятый и независимый подход.

Результаты дальнейшей деятельности могут сообщаться отдельно или в сводном отчете, который, в свою очередь, может включать анализ разных аудитов, по возможности выделяя общие тенденции и темы по целому ряду затронутых в отчете областей. Дальнейшая деятельность может способствовать лучшему пониманию той дополнительной пользы, которую аудит эффективности приносит за определенный период времени или в определенной предметной области.