

РУКОВОДСТВО GUID 3920

Процесс аудита эффективности

Руководства ИНТОСАИ выпущены Международной организацией высших органов аудита ИНТОСАИ в рамках Системы профессиональной документации ИНТОСАИ. Для получения дополнительной информации посетите сайт www.issai.org



ИНТОСАИ

Настоящий документ был разработан до создания Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP) в 2016 году. Таким образом, его формальное назначение может отличаться от более поздних Руководящих принципов аудита ИНТОСАИ.



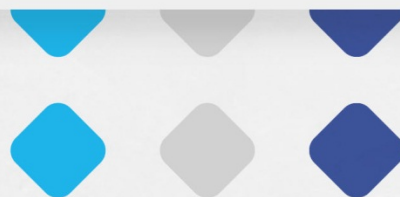
ИНТОСАИ



ИНТОСАИ, 2019 год

- 1) Ранее ISSAI 3200 «Руководящие принципы порядка проведения аудита эффективности», утвержденный в 2016 году
- 2) В 2019 году с созданием Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP) документ переименован в GUID 3920 «Процесс аудита эффективности», внесены редакционные изменения

Руководство GUID 3920 доступно на всех официальных языках ИНТОСАИ: английском, арабском, испанском, немецком и французском

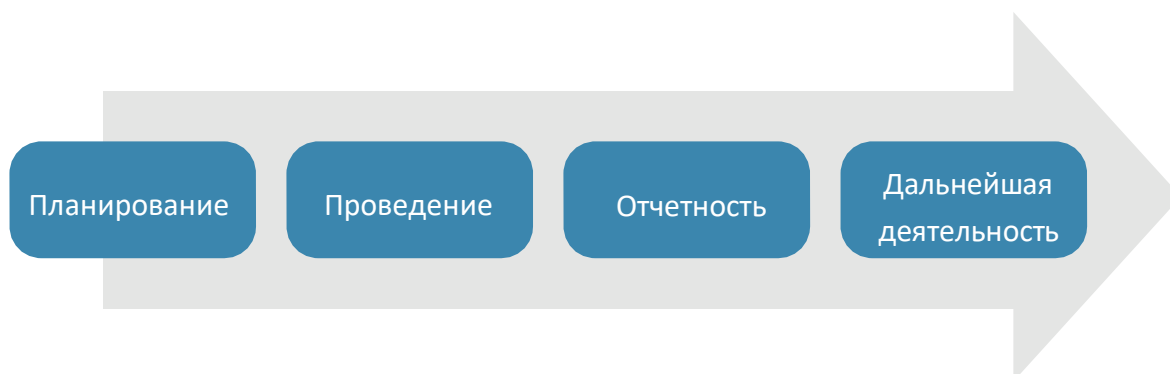


СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ПЛАНИРОВАНИЕ	6
Выбор тем	7
Планирование аудита	10
Управление аудиторскими рисками	25
ПРОВЕДЕНИЕ	29
Доказательства	30
Выводы и заключения	35
Получение выводов по результатам аудита	36
Определение причины и следствия результатов аудита	38
Разработка заключений после рассмотрения результатов	40
Управление аудиторским риском на этапе проведения	42
Документирование на этапе проведения	42
Обсуждение предварительных результатов и заключений — на внутреннем и внешнем уровнях	43
ОТЧЕТНОСТЬ	45
Содержание отчета	46
Рекомендации	52
Обмен информацией с объектом аудита	54
Распространение отчета	56
ДАЛЬНЕЙШАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	59

- 1) Профессиональные стандарты и руководящие принципы — это основа достоверности, качества и профессионализма в области аудита государственного сектора. В стандарте ISSAI 100 «Основопологающие принципы аудита государственного сектора», помимо прочего, определяется цель и сфера действия стандартов ИНТОСАИ, а также рамочные основы аудита государственного сектора. Стандарт ISSAI 300 «Принципы аудита эффективности» базируется на основополагающих принципах ISSAI 100 и развивает их в целях их адаптации к конкретному контексту аудита эффективности.
- 2) Стандарт ISSAI 3000 — это стандарт аудита эффективности, который должен читаться и толковаться совместно с ISSAI 100 и ISSAI 300. В нем приведены требования к профессиональной практике аудита эффективности с последующими пояснениями, которые позволяют сделать стандарт более понятным и удобочитаемым. ISSAI 3000 является обязательным для исполнения стандартом аудита эффективности, и поэтому, если BOA решит его применять, то он должен соблюдать все требования этого стандарта.
- 3) Для каждого изложенного в ISSAI 3000 требования в GUID 3910 «Основные концепции аудита эффективности» и GUID 3920 «Процесс аудита эффективности» представлены вспомогательные необязательные рекомендации.
- 4) Руководство GUID 3920 предназначается для аудиторов в целях оказания помощи в толковании изложенных в ISSAI 3000 требований и в качестве источника справочной информации о соблюдении этих требований и вынесении профессионального суждения.

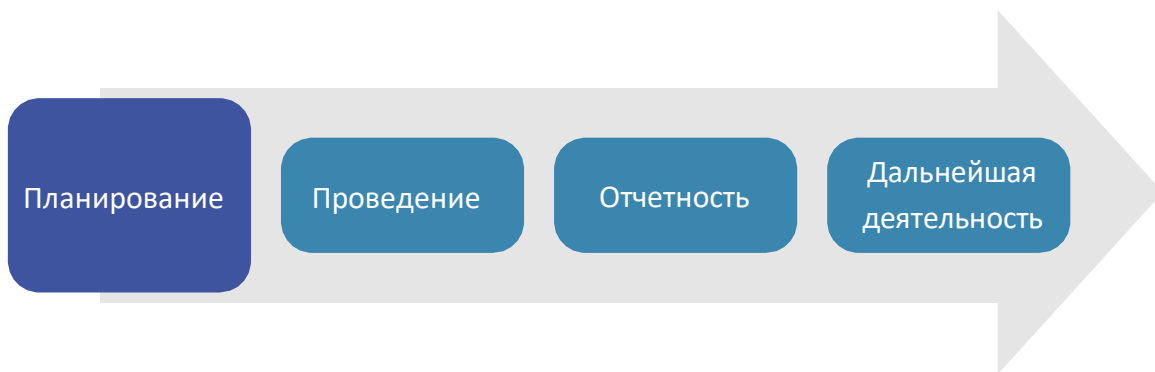
- 5) Руководящие принципы структурированы в соответствии с различными этапами процесса аудита эффективности. Первый раздел относится к планированию аудита — выбору темы аудита и планированию аудита. Второй раздел касается проведения аудита с целью получения достаточных и надлежащих доказательств для подтверждения результатов и заключений аудитора. В третьем разделе говорится об отчетности — формате отчета, его содержании и распространении. Четвертый раздел посвящен дальнейшей деятельности по результатам и рекомендациям, содержащимся в уже подготовленных отчетах по аудиту эффективности, с целью определения и документального оформления воздействия аудита и динамики решения проблем.



- 5) Для получения более глубокого понимания применения основных концепций Руководств GUID 3910 и GUID 3920 в рамках процесса аудита их следует читать вместе.

2

ПЛАНИРОВАНИЕ



- 7) В настоящем разделе содержатся требования и рекомендации по планированию аудита эффективности. Задача этих требований — установить общий подход, который аудитор должен применять при планировании аудита эффективности. Данный раздел состоит из двух основных частей. Первая часть посвящена выбору тем и связана главным образом с процессом стратегического планирования ВОА. Вторая часть раздела планирования связана с индивидуальным планом каждого аудита с упором на том, что нужно проверять, какие критерии применять и какие методы сбора и анализа данных использовать.

ВЫБОР ТЕМ

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен выбрать темы аудита в процессе стратегического планирования BOA путем анализа потенциальных тем и проведения исследований для выявления рисков и проблем. (ISSAI 3000/89)

Аудитор должен выбрать значимые, подлежащие аудиту и соответствующие полномочиям BOA темы. (ISSAI 3000/90)

Аудитор должен осуществлять процесс выбора тем аудита с целью максимизации ожидаемого воздействия аудита и с учетом его возможностей. (ISSAI 3000/91)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

Выбор темы аудита в рамках процесса стратегического планирования

- 8) Выбор аудита для проведения — это часть процесса стратегического планирования BOA. В стратегии BOA определяется основное направление деятельности BOA и, следовательно, также его работы в рамках аудита эффективности. Стратегия обычно рассчитана на несколько лет и является для аудиторов отправной точкой при выборе тем, программ или проблематики аудита. Хотя выбор потенциальных тем, программ и проблематики обычно широк, но возможности BOA, как правило, ограничены.

Следовательно, решения о выборе тем аудита должны быть тщательно продуманными.

- 9) В процессе стратегического планирования обычно разрабатывается оперативный план аудита для BOA на один год или несколько лет. Учитывая динамичный характер государственного сектора и меняющиеся приоритеты в государственной политике, оперативный план аудита рекомендуется пересматривать ежегодно.

- 10) Некоторые ВОА могут выбирать темы на основании стратегических соображений, касающихся типа аудита эффективности и реформ в государственном секторе. Одно из возможных стратегических решений — внести вклад в модернизацию государственного управления, сосредоточившись на проверке государственных программ со значительными проблемами в области эффективности. Другие ВОА могут выбирать темы на основе других критериев отбора, например, по конкретному виду деятельности в государственном секторе, в частности больничный сектор или крупные инвестиционные проекты. Альтернативой может быть акцент на аудите отдельных государственных учреждений и их эффективности в достижении целей и задач в области экономичности, эффективности и результативности.
- 11) Оперативный план аудита для ВОА послужит основой для операционного планирования и распределения ресурсов. В плане могут быть перечислены области аудита и представлено краткое описание возможных проблем, вопросов и других аргументов, подкрепляющих каждую из них. Возможны различные подходы к выбору тем аудита для включения в план аудита. Некоторые ВОА применяют подход «инициативы снизу», в рамках которого аудитор участвует в процессе выбора. Другие ВОА применяют подход «инициативы сверху»: руководство выбирает темы аудита, и аудитор не участвует в процессе выбора. Некоторые ВОА используют сочетание этих двух подходов.

Оценка потенциальных тем аудита с точки зрения рисков, существенности и выявленных проблем

- 12) Выбор тем аудита может быть результатом оценки рисков, анализа проблем и учета существенности. Риск — это выражение вероятности события и его последствий, которые могут потенциально оказать влияние на выполнение задач организации. Существенность относится не только к финансовым, но также к социальным и/или политическим аспектам, таким как количество людей, затронутых законом или реформой, прозрачность и надлежащее руководство.
- 13) При проведении аудита эффективности риски могут включать области потенциально низкой эффективности, которые затрагивают граждан или оказывают значительное влияние на конкретные группы граждан. Концентрация таких показателей или факторов в рамках организации или государственной программы может стать для аудитора важным сигналом, и в результате аудитор будет планировать аудит на основе выявленных рисков или проблем. Указывающие на повышенный риск факторы включают в себя:

- а) Существенные финансовые или бюджетные средства, или значительные изменения в бюджете;
 - б) Традиционно подверженные риску области (например ИТ-систем, закупок, технологий, экологических проблем и здравоохранения);
 - в) Новые или срочные меры или изменения условий (например, требований и правил);
 - г) Сложные структуры управления, сопряженные с потенциальным непониманием распределения обязанностей;
 - д) Отсутствие надежной, независимой и актуальной информации об экономичности, эффективности или результативности государственной программы.
- 14) При анализе потенциальных тем необходимо учитывать максимальные ожидаемые последствия аудита. При анализе потенциальных тем и проведении исследований для выявления рисков и проблем аудитор рекомендуется учитывать следующее:
- а) Чем выше риск для показателей с точки зрения экономичности, эффективности и результативности или общественного доверия, тем важнее проблемы.
 - б) Создание добавленной стоимости связано с предоставлением новых знаний и точек зрения. Большую добавленную стоимость часто можно обеспечить посредством проведения аудита областей или субъектов стратегий, которые ранее не проходили аудиты или другие обзоры.

Выбор подлежащих аудиту тем

- 15) Оценка возможности проведения аудита — это важное требование при выборе темы аудита. На этом этапе решение о том, подлежит ли тема аудиту, зависит от того, входят ли такие темы аудита в круг полномочий ВОА и располагает ли ВОА соответствующими возможностями для проведения аудита. При планировании аудита необходимо еще раз рассмотреть вопрос возможности проведения аудита более подробно (см. раздел «Планирование аудита» ниже).

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудиторы должны составить план аудита таким образом, чтобы обеспечить проведение высококачественного аудита экономичным, эффективным, результативным и своевременным образом в соответствии с принципами надлежащего управления проектами. (ISSAI 3000/96)

Аудитор должен получить предметно-содержательные и методологические знания на этапе планирования. (ISSAI 3000/98)

Аудитор должен сформулировать задачу (задачи) аудита достаточно подробно, чтобы иметь четкое представление о вопросах, на которые будут даны ответы, а также чтобы обеспечить логическую проработку плана аудита. (ISSAI 3000/36)

Если задача (задачи) аудита сформулированы как вопросы аудита и разбиты на подвопросы, то аудитор должен убедиться, что в рамках изучения общего предмета аудита они тематически связаны, дополняют друг друга, не дублируются и являются совместно исчерпывающими. (ISSAI 3000/37)

При планировании аудитор должен проработать процедуры аудита, которые будут использоваться для сбора достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, соответствующих задаче (задачам) аудита. (ISSAI 3000/101)

Аудитор должен представить план аудита руководителю аудита и высшему руководству ВОА для утверждения. (ISSAI 3000/104)

Аудитор должен активно управлять аудиторским риском во избежание получения неверных или неполных результатов аудита, заключений и рекомендаций, а также предоставления односторонней информации или невозможности обеспечить добавленную стоимость. (ISSAI 3000/52)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

16) После того как ВОА выбрал тему аудита, аудитор приступает к проработке плана конкретного аудита. Аудитор должен составить план аудита таким образом, чтобы обеспечить проведение высококачественного аудита

экономичным, эффективным, результативным и своевременным образом в соответствии с принципами надлежащего управления проектами. При проведении аудита эффективности незаменим хорошо продуманный план. Такую подготовительную работу часто называют предварительным исследованием.

- 17) Цель этапа планирования — установить, существуют ли предпосылки для проведения аудита, и, в случае их наличия, подготовить предложение по аудиту с рабочим планом и планом исследования.
- 18) Этап планирования обычно выполняется за довольно короткий период. Проработка конкретной темы может быть проведена менее чем за месяц, в то время как более широкая тема обычно может прорабатываться в течение трех месяцев. Как правило, большую часть выделенного на аудит времени следует использовать для проведения аудита.
- 19) При проработке плана аудита аудитору рекомендуется учитывать потребности и интересы основных предполагаемых пользователей, в том числе ответственных сторон. Потребности и интересы пользователей могут влиять на выбор задач аудита и виды проводимого аудиторской группой анализа. В конечном итоге, принимая во внимание потребности и интересы основных предполагаемых пользователей, аудитор может обеспечить полезность и понятность отчета по результатам аудита. Однако важно, чтобы аудитор оставался независимым с акцентом на своей главной роли действующего в интересах граждан аудитора государственного сектора. Этап планирования должен включать элементы, представленные во врезке ниже.

Врезка 1*Элементы этапа планирования*

- а) Оценка возможности проведения аудита
- б) Понимание того, что будет подлежать аудиту
- в) Определение задач аудита и вопросов аудита
- г) Определение объема аудита
- д) Установление критериев аудита
- е) Выбор методов сбора аудиторских доказательств
- ж) Надлежащее управление проектом, рассмотрение и утверждение плана руководством ВОА
 - Управление аудиторскими рисками
 - Обмен информацией на этапе планирования

Оценка наличия условий для проведения аудита

- 20) Оценка возможности проведения аудита — это важное требование в процессе планирования. Аудитор рассматривает актуальность и экономическую целесообразность проведения аудита. Аудитору, возможно, придется рассмотреть, существуют ли доступные критерии или вероятность того, что требуемая информация или доказательства будут доступны. Даже если выбранная тема согласуется со стратегией ВОА, аудитор может заметить на этапе проработки, что объект аудита уже принимает меры в отношении ожидаемой проблемы. Аналогичные исследования с аналогичными целями, возможно, уже проводились другими учреждениями, либо отсутствуют соответствующие критерии и не существует разумных оснований для разработки критериев аудита. Другая причина может заключаться в том, что необходимая информация или доказательства вряд ли будут доступны и не могут быть получены разумным путем. С другой стороны, отсутствие информации и данных может быть важным выводом и предметом самого аудита и не должно мешать аудитору в проведении дальнейших исследований. В таких обстоятельствах важно, чтобы аудитор сообщал руководству ВОА об этих проблемах, чтобы оно могло принять решение о целесообразности продолжения такой работы.

Понимание того, что проверяется

- 21) Цель на начальном этапе разработки плана заключается в том, чтобы выработать четкое понимание предмета («того, что проверяется»), а также рисков и проблем в этой области. Аудит эффективности — это процесс познания. Получение необходимых знаний — это непрерывный и кумулятивный процесс сбора и оценки информации на всех этапах аудита. Следовательно, может возникнуть необходимость собрать дополнительную информацию и проверить первоначальные гипотезы на этапе планирования после выбора темы аудита. Эта информация поможет аудитору принять решение о наиболее подходящем подходе к аудиту. Важно, чтобы аудитор сравнил затраты на получение информации с дополнительной стоимостью информации для аудита. В связи с собранной на этапе планирования информацией может возникнуть необходимость корректировки того, что подлежит аудиту.
- 22) Источники информации для понимания того, что проверяется, могут включать следующее:
- а) соответствующее законодательство и речи в законодательных органах;
 - б) заявления министров, правительственные материалы и решения;
 - в) профиль риска объекта аудита;
 - г) последние отчеты по результатам аудита, рабочие документы других аудиторов, обзоры, оценки и запросы;
 - д) научные исследования (в том числе других стран);
 - е) стратегические и корпоративные планы, заявления об основополагающих принципах и годовые отчеты;
 - ж) текущие и среднесрочные бюджеты;
 - з) стратегические документы, а также протоколы заседаний комитета по управлению и правления;
 - и) организационные схемы, внутренние руководящие принципы и инструкции по эксплуатации;
 - к) планы и отчеты по оценке программ и внутреннему аудиту;

- л) мнения экспертов в этой области;
 - м) коммуникация с объектом аудита и ключевыми заинтересованными сторонами;
 - н) информационные системы управления или другие профильные информационные системы;
 - о) официальная статистика;
 - п) отчеты других ВОА;
 - р) освещение в прессе.
- 23) Часто полезным источником информации являются предыдущие оценки и аудиты. Они могут помочь избежать ненужной работы по анализу недавно изученных областей и выявить еще не устраненные недостатки.

Определение задачи (задач) аудита и вопросов аудита

- 24) Аудитор должен установить четко определенную задачу (задачи) аудита, относящиеся к принципам экономичности, эффективности и/или результативности (см. ISSAI 3000/37). Задача (задачи) определяет подход и план аудита.
- 25) Задачу (задачи) аудита можно рассматривать как общий вопрос аудита, касающийся предмета (например, государственной программы или вида деятельности), на который аудитор ищет ответ. Поэтому задача аудита должна быть сформулирована таким образом, чтобы можно было сделать четкое и однозначное заключение. Задача (задачи) аудита может быть выражена в форме одного общего вопроса аудита, который затем разделяется на более подробные/конкретные подвопросы.
- 26) Задача аудита часто основывается на общем подходе, то есть на подходе «снизу вверх». Основное внимание уделяется требованиям, намерениям, задачам и ожиданиям законодательного органа и центрального правительства. Однако можно также использовать ориентированный на клиента подход с упором на управление услугами, время ожидания и другие вопросы, имеющие отношение к гражданам или к соответствующим пользователям.
- 27) Решаемая аудитором эффективности задача (задачи) аудита не обязательно должна основываться исключительно на ретроспективном подходе к аудиту (ex post). Аудитор может провести исследование текущих программ, например, с целью установить степень достижения цели или оценить достигнутые успехи.

- 28) Важно, чтобы задача (задачи) аудита основывалась на рациональных и объективных соображениях. Определяя задачу (задачи) аудита, аудитор должен выявить области с наиболее серьезными проблемами или рисками, а также сферы, где аудит может обеспечить наибольшую добавленную стоимость. В целях содействия определению надлежащих задач аудита аудитор может проводить встречи с основными заинтересованными сторонами и экспертами, а также анализировать потенциальные проблемы с различных точек зрения.
- 29) Задача (задачи) аудита должна быть достаточно информативной для объекта аудита и других заинтересованных сторон с точки зрения приоритетов аудита. Четко определенная задача (задачи) аудита относится к одному объекту аудита или конкретной группе видов государственной деятельности, систем, операций, программ, мероприятий или организаций.
- 30) Передовой практикой является описание задачи (задач) аудита наиболее простым способом. Как можно более четкое и связное представление задачи (задач) аудита позволяет аудиторской группе не проводить ненужную и чрезмерно трудоемкую аудиторскую работу. Чтобы иметь возможность составить четкие заключения, аудитору рекомендуется избегать постановки сразу нескольких задач в случае, если задается более одного основного вопроса (см. объем аудита ниже).

Составление вопросов аудита

- 31) Надлежащей практикой для аудитора является создание перечня вопросов аудита, касающихся задачи (задач) аудита. Такой подход позволит определить содержание аудита и его структурировать.
- 32) Важно, чтобы при решении задачи (задач) аудита вопросы аудита были тематически взаимосвязаны, дополняли друг друга, не дублировались и в совокупности носили исчерпывающий характер. Цель — охватить все аспекты задачи аудита посредством конкретных вопросов. Все используемые в вопросах термины должны быть четко определены. Вопросы излагаются в нейтральной форме, даже если в связи с ними аудитор ожидает обнаружить проблемы.
- 33) Вопросы аудита могут быть аналитическими, нормативными или описательными. Даже если уместно формулировать вопросы аудита нормативным или аналитическим способом, при проведении аудита полезными иногда могут оказаться описательные вопросы, особенно при

подготовке аудита в области, где наблюдается недостаток информации об экономичности, эффективности или результативности.

- 34) Формулирование вопросов аудита — это повторяющийся процесс, в рамках которого аудитор неоднократно конкретизирует и уточняет вопросы, принимая во внимание известную и новую информацию по данному предмету, а также возможность получения ответов. На этапе планирования цель формулирования вопросов аудита — систематически направлять внимание на то, что аудитор должен знать для выполнения задачи аудита. Вопросы аудита, возможно, придется корректировать для лучшего описания предмета по мере получения аудитором новых знаний в ходе аудита (см. «Проведение» в настоящем стандарте ИНТОСАИ), но не следует делать это часто. Поскольку вопросы аудита рекомендуется доводить до сведения объекта аудита, изменение вопросов аудита в ходе аудита может вызвать сомнения в профессионализме, объективности и справедливости аудита.

Определение объема аудита

- 35) Задача (задачи) аудита, вопросы и объем аудита взаимосвязаны и должны рассматриваться вместе. Даже незначительные изменения в задаче (задачах) или вопросах аудита могут оказать существенное влияние на общий объем аудита.
- 36) Объем определяет границы аудита. Для установления объема аудита аудитору необходимо выявить объекты для включения их в аудит или определяющие границы аудита конкретные программы или аспекты программы. Кроме того, аудитор определяет подлежащий аудиту период времени и в случае необходимости площади. Во избежание чрезмерной сложности или слишком высокой стоимости аудита область аудита может исключать из аудита определенные виды деятельности или структуры, даже если эти виды деятельности или структуры будут иметь отношение к задаче аудита как таковые.
- 37) Рекомендуется при первой же возможности обсудить объем аудита с объектом аудита. В некоторых случаях может также оказаться полезным четко определить, что не должно охватываться аудитом. Такой подход может помочь не допустить заблуждений или ложных ожиданий.

Установление критериев аудита

- 38) Аудитор должен установить надлежащие критерии аудита, соответствующие задаче (задачам) аудита и поставленным вопросам (ISSAI 3000/47). Критерии аудита — это контрольные показатели или стандарты, используемые для оценки предмета аудита в целях установления соответствия программы ожидаемым результатам. Критерии обеспечивают основу для оценки доказательств, получения результатов и подготовки заключений о задаче (задачах) аудита.
- 39) Критерии могут быть качественными или количественными и определять то, в сравнении с чем будет оцениваться объект аудита. Критерии аудита могут быть общими или конкретными, они могут отражать нормативную модель рассматриваемого предмета, ссылаться на передовую или надлежащую практику или ожидаемый результат, «то, что должно быть» в соответствии с законами, нормативными актами или целями. Критериями аудита могут быть также основанные на научных знаниях и передовой практике «ожидаемые результаты» или «возможные результаты» (при лучших условиях). Характер аудита и вопросы аудита определяют, какие критерии являются наиболее подходящими.
- 40) Для определения критериев аудита аудитор может использовать множество различных источников, например:
- а) Законы и нормативные акты, регулирующие деятельность объекта аудита;
 - б) Политические цели или заявления законодательного органа;
 - в) Решения, принятые законодательным или исполнительным органом;
 - г) Ключевые показатели эффективности, установленные объектом аудита или правительством;
 - д) Подробные процедуры для группы или сферы деятельности;
 - е) Стандарты, источниками которых являются исследования, специализированная литература или профессиональные и/или международные организации;
 - ж) Международные показатели надлежащей эффективности деятельности;
 - з) Соответствующие показатели эффективности в частном секторе;
 - и) Метод сравнения с эталоном — в рамках одной организации в разные годы; в разных организациях, ведущих одинаковую деятельность;

- к) Документы по планированию, контракты и бюджеты объекта аудита;
 - л) Общее руководство и тематическая литература;
 - м) Критерии, использованные ранее в рамках аналогичных аудитов или другими ВОА;
 - н) Установленные аудитором стандарты, возможно, после консультации с экспертами в данной области;
 - о) Определение возможных результатов (при лучших условиях).
- 41) Иногда критерии аудита легко определить, в частности, если поставленные законодательным органом или правительством цели ясны, точны и актуальны. Однако часто ситуация иная. Цели могут быть нечетко сформулированы, противоречивы или вообще отсутствовать. Такая ситуация не должна мешать аудитору в проведении аудита. В таком случае аудитору, возможно, придется установить критерии, отражающие идеальный или ожидаемый результат, с которым можно сравнить показатели деятельности объекта аудита. В частности, можно установить критерии, попросив экспертов ответить на такие вопросы, как «Каковы наилучшие возможные результаты с учетом обстоятельств и на основе хорошо известных сопоставимых примеров?». С другой стороны, если аудитор использует критерии или стандарты эффективности, установленные объектом аудита, он должен проявлять осторожность. Соблюдение таких стандартов не обязательно подтверждает высокую эффективность деятельности, и аудитор должен понимать, что объект аудита может устанавливать необоснованно низкие стандарты, чтобы обеспечить их соблюдение.

Врезка 2

Советы по установлению надлежащих критериев аудита. Убедитесь, что они:

- а) Значимы и имеют логическую или причинно-следственную связь с вопросами аудита;
- б) Понятны, кратки и четки, т.е. однозначны и информативны;
- в) Полны и в совокупности исчерпывающи для каждого вопроса аудита, то есть в комплексе они достаточны для ответа на вопросы аудита;
- г) Объективны, свободны от каких бы то ни было предубеждений;
- д) Поддаются проверке в целях определения процедур и доказательств, необходимых для получения ответов и подготовки выводов о соответствии критериям.

- 42) Согласно ISSAI 3000/51 в рамках планирования или проведения аудита аудитор должен обсудить критерии аудита с объектом аудита и, возможно, с соответствующими заинтересованными сторонами. Таким образом есть возможность выявить разногласия по критериям, провести обсуждение и, как можно надеяться, разрешить данный вопрос на раннем этапе. Это особенно важно в тех случаях, когда критерии разрабатываются специально для задания или когда они не самоочевидны и могут привести к спору с объектом аудита.
- 43) Важно, чтобы при обсуждении критериев аудитор прислушивался к веским доводам объекта аудита, но в то же время осознавал потенциальную заинтересованность объекта аудита в сокрытии своих слабых сторон. Представленные объектом аудита факты и аргументы должны быть сопоставлены с другими важными фактами и аргументами (из других источников, мнение экспертов и т.д.), и после тщательного рассмотрения аудитор может принять точку зрения объекта аудита на критерии. Однако окончательное решение об установлении критериев принимается аудитором, и в течение этого процесса для аудитора важно оставаться независимым.

Выбор методов сбора аудиторских доказательств

- 44) Важный аспект планирования проведения аудита — это определение методов сбора и анализа данных. Задача (задачи), вопросы, объем и

критерии аудита — это факторы, определяющие, какие доказательства необходимы и какие методы в наибольшей степени подходят для получения этих доказательств.

- 45) На этапе планирования задача при выборе методов состоит в том, чтобы систематически акцентировать внимание на том, что аудитор должен знать, чтобы ответить на вопросы аудита и проанализировать критерии, а также на источниках и способах получения аудитором информации. В связи с этим целесообразно провести контрольное испытание, в ходе которого аудитор испытывает метод сбора данных. Цель — выбрать лучшие методы и стандарты, но ограничивать выбор методов могут практические проблемы, связанные с доступностью данных или осуществимостью и стоимостью их сбора. Аудитору, возможно, придется согласиться на менее удачное решение.
- 46) Если есть проблема с доступностью дополнительных данных или качество данных низкое, аудитор может принять решение собрать первичные данные, разработав опросники, статистические записи, делая наблюдения и т.д. Хотя первичные данные, полученные аудитором, как правило, являются наиболее надежными, важным источником информации в ходе аудита эффективности могут быть вторичные данные, собираемые и/или анализируемые другими лицами (например, отчеты об оценке эффективности, внутренние отчеты и т.д.).
- 47) Аудиторам, возможно, придется рассмотреть также вопрос об изменении плана аудита. Аудитор должен решить, какие методы целесообразно использовать в ходе аудита, т.е. каковы преимущества и недостатки, и являются ли методы слишком дорогими в использовании с учетом ожидаемого результата. В таких ситуациях необходимо учитывать актуальность и практическую пользу изменения плана, а корректировки должны быть внесены в план аудита как можно раньше.
- 48) Аудит эффективности может опираться на широкий спектр методов сбора данных, которые обычно используются в общественных науках, например, опросы, собеседования, наблюдения и сбор административных данных и письменных документов. Методы статистической выборки и обзоры могут дать возможность провести оценку всего выборочного множества, а тематические исследования в сочетании с другими доказательствами предоставляют возможность для глубокого анализа.
- 49) Различные типы аудиторских доказательств можно получить с использованием разных методов сбора данных, как показано в таблице ниже.

Таблица 1. Связь между типами аудиторских доказательств и различными методами

Аудиторские доказательства	Методы сбора данных
Свидетельские показания	Собеседования Опросы, анкеты Фокус группы Референтные группы
Документальные доказательства	Обзор документов Изучение архивов Использование существующей статистики Использование существующих баз данных
Вещественные доказательства	Наблюдение за людьми Проверка объектов или процессов. Эксперименты, например, уровень компьютерной безопасности данных
Аналитические доказательства	Например: Методы сбора количественных данных. Анализ среды функционирования, регрессионный анализ. Вычисления, сравнения, разделение информации на компоненты и рациональные аргументы

- 50) Для аудитора важно установить соответствующую стратегию для аудита, сочетая планы исследования, методы и способы аудита в соответствии с контекстом, задачей (задачами), вопросами, критериями, навыками и ресурсами аудитора, а также доступностью данных.

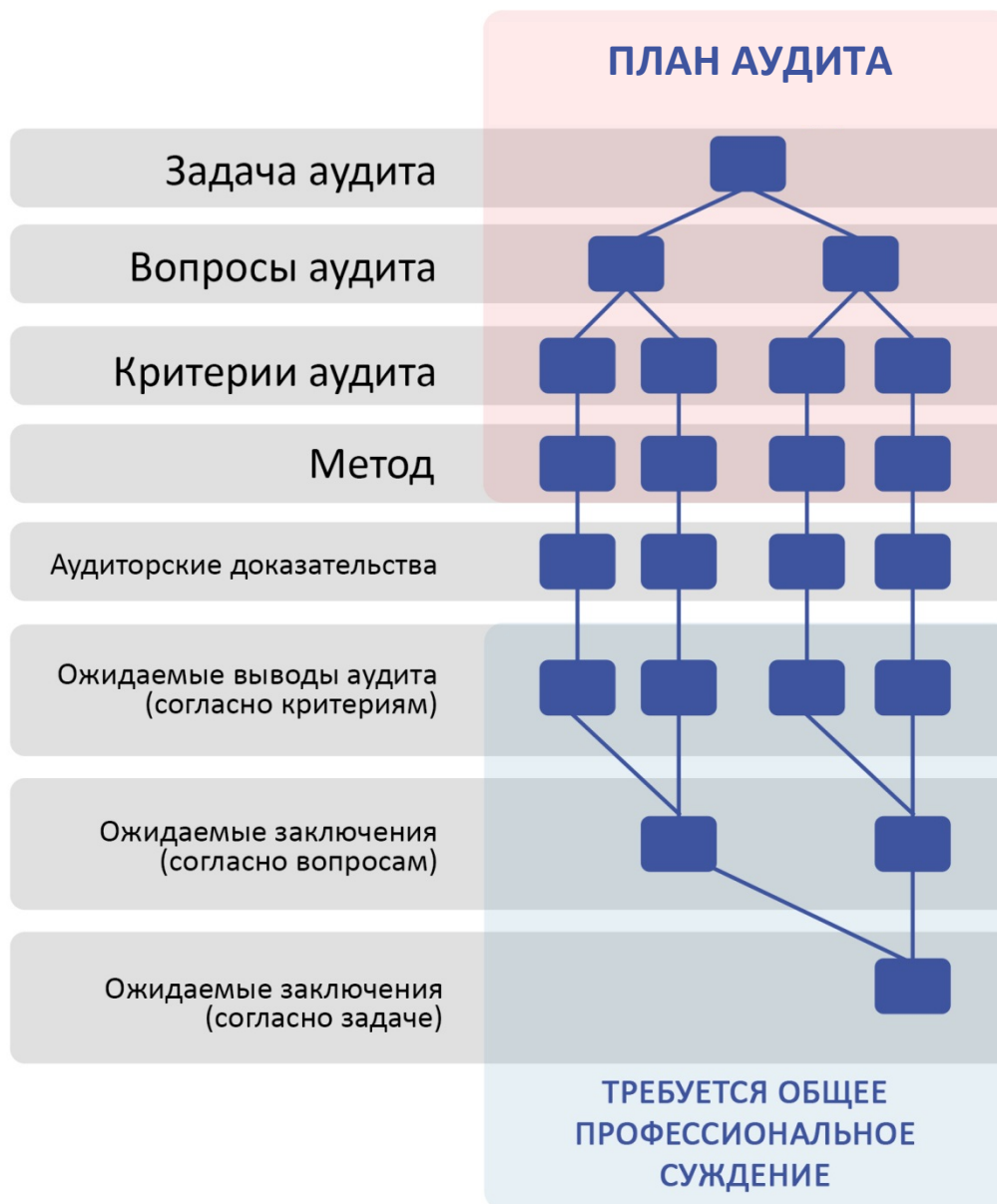
Пример матрицы проработки плана

- 51) При проработке плана аудита аудитор должен связать воедино задачу (задачи), объем и вопросы аудита, критерии аудита, а также методы сбора и анализа данных. Не существует универсально применимой модели планирования и проработки аудита эффективности. Представленный ниже метод представляет собой надлежащую практику и часто применяется. Он может не подходить для каждого аудита, но полезен в рамках сложных аудиторских заданий. Поэтому в каждом случае аудитор должен подумать о том, подходит ли представленный ниже метод или существуют более подходящие варианты.
- 52) Цель матрицы планирования — оценить возможность составления заключения по задаче аудита и обеспечения логической цепочки рассуждений и анализа, начиная с задачи аудита и заканчивая критериями аудита и используемыми методами.

Матрица помогает аудитору сделать план исследования логичным и упорядоченным и обеспечить учет всех аспектов задачи аудита. Особенно важно, что матрица требует от аудитора определить на этапе планирования, с какими источниками доказательств могут сопоставляться критерии аудита.

- 53) На рисунке показано, как задачу (задачи) аудита можно разбить на конкретные вопросы аудита и как каждый вопрос аудита связан с критериями аудита. При подготовке заключений аудитор использует профессиональное суждение с учетом различных выводов аудита, существенности выводов и характера выявленных в ходе аудита недостатков.
- 54) Важно, чтобы аудитор четко указал в матрице планирования, какой анализ необходим для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для подготовки выводов. Для этого аудитор должен описать, какую информацию и данные следует собирать, конкретные источники, необходимые для сбора данных приемы и методы анализа данных.
- 55) Как показано на рисунке ниже, ожидаемые выводы аудита напрямую связаны с критериями аудита. Аудитор должен оценить, соответствует ли программа или организация критериям. Если аудит демонстрирует, что некоторые критерии выполнены, а другие — нет, то аудитор должен вынести профессиональное суждение о заключении аудита.

РИСУНОК 1: МАТРИЦА ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА (ПРИМЕР)



Надлежащее управление проектом и представление плана руководителям и руководству ВОА

- 56) Поскольку аудит эффективности требует много времени и средств, очень важно, чтобы аудит был спланирован должным образом, а выполнение плана можно было регулярно отслеживать, и при необходимости предпринять корректирующие меры.

План аудита должен быть составлен и задокументирован, а затем представлен руководству ВОА на утверждение.

- 57) Для проведения аудита в совокупности аудиторская группа должна обладать необходимыми профессиональными знаниями. Все члены группы должны понимать значение вопросов аудита одинаково, техническое задание в рамках порученной им работы и характер своих обязанностей в соответствии с применимыми стандартами аудита. Тем не менее, один человек, обычно самый опытный или высокопоставленный аудитор, может быть назначен руководителем группы. Руководитель группы отвечает за выполнение аудиторской работы, а также за распределение задач среди членов группы. Руководитель группы обеспечивает высокое качество и своевременность результатов работы аудиторской группы. Рекомендуется искать в рамках аудиторской работы возможности для повышения квалификации персонала. Примером может служить выбор менее опытного аудитора в качестве руководителя группы при обеспечении поддержки и обучения со стороны более опытного аудитора.
- 58) При составлении плана аудита важно определить расписание и необходимые ресурсы. Аудитор должен также рассмотреть вопрос о необходимости проведения консультаций с внутренними или внешними экспертами (консультантами, другими аудиторами) в целях повышения качества аудита. Поэтапный план может помочь группе разбить процесс аудита на более мелкие шаги. Благодаря такому подходу группе проще оценить, насколько рационально использование ресурсов с учетом работы, которую необходимо выполнить. Если план показывает, что сроки слишком жесткие, группе может потребоваться их увеличить или определить, какие вопросы аудита наиболее важны и тратить время и ресурсы соответствующим образом. Иногда на менее важные вопросы можно ответить, применяя менее затратные методы сбора данных, в частности используя доступные вторичные источники, а не данные анкет или собеседований.
- 59) Надлежащей практикой является документирование использования бюджетных ресурсов и отработанных дней, а также пройденных промежуточных этапов. Последнее можно делать в электронном виде или регистрировать в рабочих документах вместе с важными событиями в рамках аудита. Если речь идет о более сложном аудите, ВОА может рассмотреть вопрос о назначении опытного руководителя или оргбюро для руководства аудиторской группой и контроля за ходом аудита.

- 60) Руководители аудита обеспечивают назначенных для проведения аудита сотрудников рекомендациями и руководящими материалами для решения задач аудита и соблюдения применимых требований. В то же время они получают информацию о существенных проблемах, анализируют выполненную работу и обеспечивают эффективное обучение на рабочем месте. Характер и степень надзора за сотрудниками и обзор аудиторской деятельности может зависеть от ряда факторов, в частности размера аудиторской организации, значимости и сложности работы, а также опыта персонала. Как правило, рекомендуется также регулярно информировать вышестоящих сотрудников и руководство о ходе аудита и разрабатываемых результатах, выводах и рекомендациях.

» УПРАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКИМИ РИСКАМИ

- 61) Рекомендуется включать в план аудита или предварительное исследование анализ рисков конкретного аудита и действий аудитора по их снижению. Оценка рисков может принимать различные формы, но может быть выполнена путем ответов на следующие вопросы:
- а) Достаточно ли данных и хорошего ли они качества?
 - б) Обладает ли аудиторская группа достаточными навыками и знаниями для проведения конкретного аудита?
 - в) Являются ли необходимые для проведения аудита ресурсы и сроки (время/средства) целесообразными?
 - г) Является ли тема аудита закрытой, привлекающей внимание или противоречивой? (чувствительный вопрос, связанный с политикой, СМИ, парламентом);
 - д) Является ли аудит и/или предмет очень сложным?
 - е) Существует ли риск, связанный с честностью и неподкупностью руководства или отношениями с объектом аудита?
- 62) Если аудиторский риск значителен, может потребоваться разработать стратегии по снижению рисков и/или изменению плана аудита. В таком случае для снижения аудиторского риска аудитор может разработать и изменить стратегию сбора доказательств. Например, может быть полезно рассмотреть следующие меры:

- а) Изменение состава сотрудников — в частности, включение более высокопоставленных работников;
- б) Привлечение дополнительных внутренних или внешних специалистов;
- в) Корректировка стратегии и методов сбора и анализа данных;
- г) Установление конкретных договоренностей об обмене информацией с объектом аудита;
- д) Установление конкретных мер контроля качества.

Обмен информацией на этапе планирования

- 63) Рекомендуется планировать контакты с объектом аудита и соответствующими заинтересованными сторонами на этапе планирования и на протяжении всего процесса аудита, чтобы постоянно информировать их о ходе аудита.
- 64) Методы обмена информацией могут отличаться. Некоторые ВОА предпочитают предоставлять объекту аудита, особенно старшим руководителям, подробную информацию о плане исследования, поскольку их участие на ранних этапах может помочь вселить в объект аудита и ответственные стороны уверенность в отношении характера и объема критериев аудита. Другие ВОА не предоставляют подробную информацию на данном этапе и предпочитают делать это после утверждения предложения по аудиту. Даже без предоставления детальной информации, как правило, надлежащей практикой является передача объекту аудита информации о предположениях и причинах принятия решения о проведении этапа планирования. Предварительное обсуждение с объектом аудита имеет критическое значение для информирования их о ходе планирования, о том, каким будет возможный аудит и почему он может быть проведен.
- 65) Обсуждения с руководителями и сотрудниками объекта аудита важны для получения базовых знаний в подлежащей аудиту области, соответствующих функциях и условиях.

Чтобы избежать недоразумения, желательно информировать объект аудита о любых таких контактах. Общение с объектом аудита может дополнительно переориентировать первоначальные задачи аудита. Кроме того, может быть важным провести обсуждения с внутренними аудиторами и воспользоваться их опытом.

Врезка 3

Следующие темы могут служить примерами для обсуждения между аудитором и объектом аудита на этапе планирования:

- а) запрашивается ли аудит другими лицами, например, законодательным органом, или проводится по инициативе самого ВОА;
- б) рассматривается ли в ходе аудита общий риск, включает ли в себя аудит стратегическую оценку или имеет ли он отношение к вопросам экономичности, эффективности или результативности, и если да, то на каких основаниях;
- в) назначение и задачи предварительного исследования;
- г) плана аудита, объем аудита, сроки и методика;
- д) критерии аудита;
- е) тип информации, который может потребоваться ВОА от объекта аудита на данном этапе для накопления знаний, проверки возможных планов и т.д.

66) Для поддержки процесса обмена информацией на этапе планирования в дополнение к встречам и общению с объектом аудита можно применять несколько методов:

- а) Направить письмо непосредственно руководителю объекта аудита. Такой шаг позволит правильно представить аудит старшему руководству. Можно разработать шаблон с целью обеспечить одинаковое представление информации о всех аудиторских проверках;

- б) Подготовить буклет с изложением полномочий и принципов аудита эффективности, а также с кратким описанием процесса аудита. Такая мера облегчит понимание того, что такое аудит эффективности и какие элементы будет включать процесс аудита. Буклет можно разместить на веб-сайте ВОА для общего ознакомления с информацией об аудите эффективности;
 - в) Определить контактных лиц в объекте аудита с целью позволить аудитору общаться с объектом аудита напрямую и обеспечить бесперебойность процесса аудита. Тем не менее, важно информировать старшее руководство обеих сторон о важных вопросах, что можно сделать через контактное лицо;
- 67) Аудитор обязан содействовать надлежащему диалогу и обмену информацией. Однако в случае возникновения разногласий важно разрешать их профессиональным и справедливым образом — слушать внимательно, уделять особое внимание фактам, быть объективными, честным и неподкупным.

2

ПРОВЕДЕНИЕ



- 68) В настоящем разделе содержатся требования к проведению аудита эффективности и соответствующие руководящие принципы. Цель этих требований — выработать общий подход, который должен применять аудитор при проведении аудита эффективности. Требования касаются, во-первых, получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, и, во-вторых, использования этих доказательств для выполнения задачи аудита и поиска ответов на вопросы аудита.

» ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства с целью подготовить выводы аудита, составить заключения в соответствии с задачей (задачами) аудита и вопросами аудита и дать рекомендации в случае необходимости и согласно полномочиям БОА. (ISSAI 3000/106)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

- 69) Чтобы ответить на вопросы аудита и иметь возможность прийти к заключению по задаче (задачам) аудита, аудитор должен собрать необходимые доказательства. Решения о способах продолжения сбора данных обычно принимаются на этапе планирования аудита (см. «Планирование» выше). В зависимости от степени подробности общего плана в начале аудита на практике может потребоваться дополнительно уточнить, где и как получить необходимые доказательства. Может быть полезно подготовить подробные планы аудита, если этого не было сделано на этапе планирования.
- 70) Когда аудиторские доказательства получены, аудитор должен оценить, являются ли эти доказательства достаточными и надлежащими. Основываясь на этой оценке, аудитор должен решить, нужны ли дополнительные или иные доказательства.

Как получить достаточные и надлежащие доказательства

- 71) При проведении аудита эффективности доказательства редко бывают безусловными (да/нет или правильно/неправильно). Чаще всего они убедительны («указывает на заключение о том, что...»). При работе в областях, где доказательства убедительны, а не безусловны, на этапе планирования или в начале этапа проведения может быть полезно обсудить с соответствующими экспертами природу доказательств, которые должны быть получены, и то, каким образом они будут анализироваться и интерпретироваться аудитором. Такой подход снижает риск неправильного понимания доказательств и может ускорить процесс аудита. Кроме того, важно, чтобы аудитор запрашивал информацию из разных источников,

поскольку организации, отдельные лица в организации, эксперты и заинтересованные стороны выдвигают разные точки зрения и аргументы.

- 72) Целью этапа планирования является правильное и тщательное планирование аудита, благодаря которому появится возможность применять описанные в документах по планированию методы сбора данных. Однако на этапе проведения аудитор должен по-прежнему искать потенциальные источники информации, которые могут быть использованы в качестве доказательств. На этапе планирования невозможно предусмотреть все ситуации, и поэтому аудитору, возможно, придется скорректировать объем, вопросы, критерии аудита и методы сбора и анализа данных на этапе проведения. Желательно ограничить число радикальных изменений в плане аудита самыми необходимыми. Решения по существенным изменениям в плане принимаются руководством, и объект аудита должен быть проинформирован о них.
- 73) Аудитор должен оценить также, является ли отсутствие достаточных и надлежащих доказательств следствием недостатков системы внутреннего контроля или других недочетов программы, и может ли отсутствие достаточных и надлежащих доказательств быть основанием для выводов аудита.

Оценка достаточности и надлежащего характера доказательств

- 74) Концепция достаточных и надлежащих доказательств является неотъемлемой частью аудита (см. ISSAI 3000/106-111). Оценивая доказательства, аудитор должен определить, являются ли доказательства в целом достаточными и надлежащими для решения задач аудита и подтверждения выводов и заключений. Задачи аудита могут широко варьироваться, как и объем работы, необходимой для оценки достаточности и надлежащего характера доказательств для выполнения задач. Концепции риска и существенности помогают аудитору в оценке аудиторских доказательств (см. также «Аудиторский риск» и «Существенность» в GUID 3910).

Врезка 4*Достаточность*

Мера количества доказательств, используемых для решения задач аудита и подтверждения выводов и заключений аудита.

Надлежащий характер

Мера качества доказательств, охватывающая уместность, допустимость и достоверность доказательств, которые используются для решения задач аудита и подтверждения выводов и заключений.

а) Уместность

- степень, в которой доказательства имеют логическую связь с задачей (задачами) аудита и вопросами аудита, а также важны для них

б) Соответствие

- степень, в которой доказательства являются значимой или разумной основой для измерения того, что оценивается. Другими словами, соответствие указывает на степень, в которой доказательство представляет то, что оно должно представлять

в) Достоверность

- степень, в которой аудиторские доказательства подтверждаются соответствующими данными из ряда источников или приводят к одним и тем же выводам аудита при повторной проверке.

75) Как упоминалось выше, существуют разные типы и источники доказательств, которые может использовать аудитор. У каждого типа доказательств есть свои сильные и слабые стороны. Следующие сопоставления полезны при оценке надлежащего характера доказательств:

- а) Документальные доказательства более достоверны, чем устные, но достоверность варьируется в зависимости от источника и цели документа;

- б) Свидетельские доказательства, подтвержденные письменно, более достоверны, чем просто устные доказательства;
 - в) Основанные одновременно на результатах многих собеседований доказательства более достоверны, чем доказательства, основанные на одном или нескольких;
 - г) Свидетельские доказательства, полученные в условиях, когда собеседники могут говорить свободно, более достоверны, чем доказательства, полученные в обстоятельствах, когда дающие интервью лица могут чувствовать себя запуганными;
 - д) Доказательства, полученные от хорошо осведомленной, заслуживающей доверия и беспристрастной третьей стороны, более достоверны, чем доказательства, полученные от руководства объекта аудита или других лиц, имеющие прямую заинтересованность в объекте аудита;
 - е) Доказательства, полученные в условиях эффективной работы системы внутреннего контроля, более достоверны, чем доказательства, полученные в условиях слабого внутреннего контроля или его отсутствия;
 - ж) Доказательства, полученные путем непосредственных проверок, наблюдений, расчетов и инспекций аудитора, более достоверны, чем доказательства, полученные опосредованно;
 - з) Оригинальные документы более достоверны, чем их копии.
- 76) Следующие допущения полезны при оценке достаточности доказательств:
- а) Чем выше аудиторский риск, тем большее количество и более высокое качество доказательств необходимо;
 - б) При наличии веских доказательств их число может быть меньше;
 - в) Большое количество аудиторских доказательств не компенсирует недостаток их уместности, соответствия или достоверности;
 - г) Обычно больше доказательств требуется, когда объект аудита имеет по предмету аудита иное мнение.

- 77) Аудитор должен определить общую достаточность и надлежащий характер доказательств, чтобы обеспечить разумную основу для выводов и заключений в контексте задач аудита. Профессиональное суждение помогает аудитору определить достаточность и надлежащий характер доказательств в целом (см. также «Профессиональное суждение и скептицизм» в Руководстве GUID 3910). Инструменты толкования, обобщения или анализа доказательств, как правило, применяются в процессе определения достаточности и надлежащего характера доказательств, а также при составлении отчетов о результатах аудиторской работы. При необходимости для оценки достаточности доказательств аудитор может использовать статистические методы в целях их анализа и толкования.

Врезка 5

Достаточные и надлежащие доказательства

- а) Доказательства достаточны и носят надлежащий характер, если они обеспечивают разумную основу для обоснования выводов или заключений в контексте задач аудита.
- б) Доказательства не являются достаточными или надлежащими, если:
- использование доказательств влечет за собой неприемлемо высокий риск того, что аудитор придет к неправильному или необоснованному заключению;
 - с учетом задачи аудита и предполагаемого назначения доказательств они имеют существенные ограничения; или
 - доказательства не обеспечивают соответствующей основы для решения задач аудита или обоснования выводов и заключений. Аудитор не должен использовать такие доказательства для обоснования выводов и заключений.

» ВЫВОДЫ И ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен проанализировать собранную информацию и убедиться, что выводы аудита представлены объективно и отвечают на поставленные задачи и вопросы аудита; в случае необходимости переформулировать задачи и вопросы аудита. (ISSAI 3000/112)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

- 78) Аудит эффективности включает в себя ряд аналитических процессов, которые, взаимодействуя, постепенно эволюционируют, благодаря чему используемые вопросы и методы становятся более углубленными и комплексными. Весь процесс тесно связан с составлением отчета по результатам аудита. Отчетность может рассматриваться как неотъемлемая часть аналитического процесса, результатом которого являются ответы на поставленную задачу (задачи) и вопросы аудита (см. «Отчетность» ниже).
- 79) Этапы анализа с целью составить аудиторские заключения можно проиллюстрировать следующим образом:



- 80) Этап 1 — это установление критериев аудита, что происходит на этапе планирования. Этап 2 — это сбор доказательств и оценка их достаточности и надлежащего характера. (См. раздел «Доказательства» выше.)
- 81) На этапе 3 аудитор использует доказательства для ответа на поставленную задачу (задачи) и вопросы аудита. Выводы аудита формируются при сопоставлении критериев с фактической ситуацией.
- 82) Этап 4: после того, как аудитор определил отклонение между тем, «что должно быть», и тем, «что есть», ему рекомендуется установить, где это возможно, почему произошло отклонение (причина) и каковы его последствия (воздействие).
- 83) На этапе 5 аудитор приходит к основанному на выводах заключению. При составлении заключений для ответа на вопросы и задачу (задачи) аудита от аудитора может потребоваться активно применять инструменты профессионального суждения и толкования. Прежде чем составить заключения, необходимо рассмотреть контекст и все соответствующие аргументы, а также различные точки зрения. Рекомендуется участие высшего руководства ВОА (см. «Контроль качества» в GUID 3910).

» ПОЛУЧЕНИЕ ВЫВОДОВ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА

- 84) Выводы аудита — это результаты анализа и оценки конкретных доказательств и их связи с критериями аудита. Далее выводы используются для ответа на вопросы аудита, которые, в свою очередь, служат основой для составления заключений в соответствии с задачей (задачами) (см. пример матрицы планирования аудита в разделе «Планирование» выше). Выводы аудита обычно содержат следующие элементы: критерии («что должно быть»), доказательства («что есть»), причины («почему существует отклонение от критериев») и воздействие («каковы последствия»).
- 85) Соблюдение критериев или превышение их значений может указывать на добросовестное ведение деятельности, обеспечивающее высокую эффективность. Несоблюдение критериев указывает на необходимость преобразований. Однако нельзя ожидать, что показатели деятельности объекта аудита всегда будут соответствовать критериям с точки зрения экономичности, эффективности и результативности. Важно понимать, что удовлетворительные показатели деятельности не означают идеальных показателей, а основаны на ожиданиях разумного человека, с учетом

положения объекта аудита. Более того, на практике соответствовать критериям полностью не всегда возможно. Например, так может происходить в связи с некоторыми международными соглашениями, соблюдать которые может быть трудно в краткосрочной или среднесрочной перспективе. В таком случае под «удовлетворительной эффективностью» могут пониматься реализуемые на практике шаги для постепенного обеспечения соответствия критериям. То есть, независимо от того, соответствует ли объект аудита критериям или нет, аудитор должен учитывать также существенность и выносить профессиональное суждение при толковании влияния такого соответствия на показатели деятельности объекта аудита.

- 86) Большинство аудиторских проверок включают в себя некоторый тип анализа, чтобы понять или объяснить наблюдения. При анализе собранной информации аудитору рекомендуется сосредоточиться на вопросах и задаче (задачах) аудита. Такой подход поможет организовать данные, а также определить направление анализа. Широкий спектр моделей или методов анализа используется в зависимости от задачи аудита и видов используемых доказательств. Почти все аудиторские проверки включают различные формы анализа документов. В зависимости от количества анализируемых документов и критериев, на детальном уровне анализ может различаться. Большинство аудиторских проверок также включают собеседование с объектом аудита или другими заинтересованными сторонами. Их можно проводить несколькими способами в зависимости от цели собеседования — структурированные собеседования могут служить основой для более глубокого анализа, тогда как менее официальные собеседования могут служить основой для изучения мнений объекта аудита. Кроме того, в зависимости от типа используемых данных различные виды статистических методов, от базовых до более сложных, могут применяться для анализа больших объемов данных. В любом аудите существенный вклад при оценке и составлении выводов и заключений вносят обсуждения в группе, а также с коллегами и руководством. Наконец, на данном этапе аудита ценную исходную информацию может дать аудитору коммуникация с объектом аудита, а в некоторых случаях с фокус-группами.

Врезка 6

Примеры нескольких различных методов и моделей анализа

- а) Статистический анализ данных;
- б) Анализ документов или вещественных доказательств;
- в) Систематический анализ собеседований;
- г) Изучение документов или вещественных доказательств;
- д) Коммуникация в аудиторской группе, с опытными коллегами и руководством;
- е) Коммуникация с объектом аудита;
- ж) Коммуникация с фокус-группами.

- 87) Анализ иногда может также потребовать сравнения выводов, например:
- а) сравнительный анализ различных учреждений — наименее успешные учреждения могут учиться у самых успешных учреждений, и
 - б) сравнение области аудита с аналогичной областью аудита в другой стране или юрисдикции.

» ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИЧИНЫ И СЛЕДСТВИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА

88) Важно искать объяснения отклонений от критериев, однако причины должны быть представлены с осторожностью. Они должны быть подкреплены достаточными и надлежащими аудиторскими доказательствами. Уместно учитывать мнение объекта аудита о причинах проблем или недостатков в области показателей деятельности. Если такие мнения не основаны на достаточных и надлежащих аудиторских доказательствах, аудитор не может считать само собой разумеющимся, что они значимы или правильны. Если мнения объекта аудита недостаточно подтверждены доказательствами, но обоснованы с точки зрения

профессионального суждения аудитора, аудитор может принять решение представить мнение объекта аудита в отчете.

- 89) Аудитору рекомендуется определить возможные последствия несоблюдения критериев. Если это возможно, при выявлении воздействия реальную ситуацию необходимо сравнить с идеальными условиями, при которых критерии были бы выполнены. В определенной степени такое возможное воздействие может быть рассмотрено на более раннем этапе как причина для проведения аудита этой конкретной проблемы.
- 90) Воздействие может быть определено как то, что уже произошло, или как вероятные последствия в будущем на основе логических рассуждений. Характер выводов определяет, может ли аудитор представлять фактическое или потенциальное воздействие. Фактическое воздействие прошлых или текущих условий помогают установить последствия и, в целом, выявить причины необходимости корректирующих действий. Потенциальное воздействие обычно описывается как логические последствия, которые могут возникнуть в случае несоответствия доказательств критерию. Потенциальные последствия в некоторой степени носят спекулятивный характер, поэтому аудитор должен использовать их с осторожностью, особенно в отсутствие каких-либо сопутствующих доказательств или наблюдаемых прошлых последствий.
- 91) Важно, чтобы аудитор тщательно изучил взаимосвязь между причиной и следствием и сосредоточил внимание на возможном влиянии на наблюдаемых последствиях других внешних факторов. Чтобы ответить на вопрос о причине и следствии, могут потребоваться расширенные аналитические методы.

Врезка 7

Важно понимать характер любых отношений, существующих между причиной и следствием. Например, не всегда бывает так, что плохое финансирование приводит к ухудшению условий. Возможно, что причина сокращения финансирования конкретной организации заключается в недостаточной добросовестности. При проверке данных аудитор должен помнить, что для наличия отношений существует множество причин:

а) Могут существовать *прямые причинно-следственные связи*. Например, если каждый год в университете есть установленное число абитуриентов, и он увеличивает набор студентов вечернего отделения, то он должен сократить набор студентов дневной формы обучения.

б) Могут существовать *обратные причинно-следственные связи*. Например, плохие результаты экзаменов могут быть вызваны плохой посещаемостью, но, в равной степени, плохая посещаемость может быть вызвана плохими результатами экзаменов.

в) Отношения могут быть *совпадением*. Например, может существовать взаимосвязь между качеством медицинской помощи в муниципальном учреждении и результатами профильных экзаменов, но трудно сказать, что одно вызывает другое.

г) Может существовать *затрудняющий интерпретацию эффект*. Например, связь между качеством медицинской помощи и результатами экзаменов может быть обусловлена эффективным использованием ресурсов в муниципальном учреждении, что, возможно, не рассматривалось в рамках работы на местах.

» РАЗРАБОТКА ЗАКЛЮЧЕНИЙ ПОСЛЕ РАССМОТРЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ

- 92) Как только аудитор установит выводы, определит, почему критерии не соблюдаются (причины) и возможные последствия (воздействие), он готов составить заключения. Заключения — это утверждения, составленные аудитором на основании этих выводов. Поскольку аудит эффективности указывает на недостатки с точки зрения экономичности, эффективности и/или результативности, в заключениях необходимо указать причины, по которым требования в области экономичности, эффективности или результативности соблюдаются не полностью.

- 93) Аудиторские заключения уточняют и конкретизируют конкретные выводы в отчете. Заключения представляют мнение аудитора и выходят за рамки простого повторения выводов. В то время как выводы аудита определяются путем сравнения «того, что должно быть» с аудиторскими доказательствами (включая аналитические доказательства), демонстрирующими «то, что есть» на основе критериев, заключения содержат также объяснения и мнения аудитора, основанные на этих выводах. В заключение может входить определение общей темы или конкретных тенденций, отмеченных в выводах. Кроме того, может быть выявлена объясняющая выводы основная проблема.
- 94) Заключения должны логически проистекать из выводов о проблемах или недостатках в сфере эффективности, их причинах и последствиях. Все аналитические шаги, предпринятые за рамками выводов, должны быть четко объяснены и обоснованы.
- 95) При составлении заключений часто возникает необходимость в пересмотре анализа данных и выводов аудита, чтобы убедиться, что заключения имеют достаточные основания. Анализ данных заключается в объединении результатов из разных типов источников. Как упоминалось ранее, существуют разные используемые при таком анализе методы. В рамках правильно проведенного аудита эффективности выдвинутые аргументы сопоставляются с наилучшими встречными аргументами, а различные противоположные мнения сопоставляются друг с другом. Заключения должны быть основаны на задаче (задачах), критериях, доказательствах и выводах.
- 96) Составляя заключения, аудитор должен регулярно проверять их на наличие доказательной базы. Заключения, подтверждаемые различными типами доказательств, вероятно, будут более обоснованными, чем те, которые основаны только на доказательствах из одного источника.
- 97) В процессе составления заключений аудитору может потребоваться скорректировать или немного изменить вопрос аудита, а в редких случаях даже задачу (задачи) аудита. Может возникнуть необходимость немного скорректировать вопрос аудита, если во время анализа станет ясно, что невозможно будет точно ответить на вопрос на основании полученных доказательств и выводов. Тем не менее, в идеале, такие трудности должны быть выявлены, а необходимые корректировки внесены на раннем этапе проведения аудита. Если корректировки необходимы, их требуется обсудить и довести до сведения как на внутреннем уровне, так и до объекта аудита.

- 98) Для аудитора важно быть ориентированным на достижение цели, работать систематически, с должной тщательностью и объективностью, а также выносить профессиональное суждение при анализе доказательств. Крайне важно, чтобы аудитор применял критический подход и дистанцировался от представленной информации для сохранения объективности. В то же время аудитор должен быть восприимчивым к мнениям и аргументам. Аудитор должен уметь видеть разные точки зрения и сохранять открытое и объективное отношение к различным мнениям и аргументам. Аудитор, не готовый воспринимать мнения других лиц, может не заметить лучших аргументов. Таким образом подчеркивается также важность рациональных оценок: т.е. аудитор не учитывает свои личные предпочтения и предпочтения других. Поэтому важно, чтобы роль аудитора заключалась в осмыслении и объективном анализе, а не в сохранении убежденности в правильности определенных точек зрения (см. «Профессиональное суждение и скептицизм» в Руководстве GUID 3910).

» УПРАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКИМ РИСКОМ НА ЭТАПЕ ПРОВЕДЕНИЯ

- 99) На протяжении всего аудита важно следить за аудиторским риском и планируемыми стратегиями смягчения рисков, а при необходимости приспосабливаться к меняющимся обстоятельствам. Надлежащее планирование позволит аудитору управлять аудиторским риском при проведении аудита, поскольку у аудитора будет план для различных вариантов и сценариев. Например, если намеченные процедуры сбора данных не позволяют группе получить достаточные доказательства, аудитору необходимо разработать альтернативный план для корректировки этих процедур или, при необходимости, внести поправки в вопросы аудита, на которые нужно ответить. Кроме того, аудитор всегда должен учитывать, изменились ли аудиторские риски таким образом, что это может привести к неправильным выводам, получению односторонней информации или отсутствию практической пользы. В этом отношении важны надлежащие процедуры контроля качества и надзора.

» ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ НА ЭТАПЕ ПРОВЕДЕНИЯ

- 100) Согласно ISSAI 3000/86 аудитор должен документировать аудит достаточно полным и подробным образом. Своевременная подготовка аудиторской документации помогает повысить качество аудита и способствует эффективному анализу и оценке полученных аудиторских доказательств и

составленных заключений до того, как отчет будет окончательно оформлен в связи с тем, что через несколько недель после того, как работа была фактически выполнена, трудно восстановить и вспомнить конкретные действия, связанные со сбором аудиторских доказательств. Работа должна документироваться аудиторской группой по мере ее выполнения, чтобы снизить риск неточности аудиторской документации, повысить качество аудита и эффективность выполнения задания.

- 101) Характер и объем аудиторской документации для конкретного аудита в значительной степени зависят от профессионального суждения, основанного на уникальных обстоятельствах каждого аудита. Тем не менее, обычно аудитору необходимо задокументировать следующее:
- а) задачу (задачи), объем и методику аудита; а также
 - б) выполненную работу и полученные доказательства, подтверждающие важные суждения и заключения.

» ОБСУЖДЕНИЕ ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ЗАКЛЮЧЕНИЙ — НА ВНУТРЕННЕМ И ВНЕШНЕМ УРОВНЯХ

- 102) По мере продолжения работы проект отчета постепенно обретает форму. Примечания и замечания структурируются, и по мере проведения внутренних и внешних обсуждений текст составляется, оценивается и переписывается; проверяются детали, обсуждаются заключения. Обмен информацией имеет большое значение в аналитическом процессе, поскольку, прежде чем составить заключение, аудитор должен рассмотреть контекст и все соответствующие аргументы, а также различные точки зрения. По этой причине аудитору необходимо поддерживать эффективную и надлежащую связь с объектом аудита и соответствующими заинтересованными сторонами.
- 103) Внутренние обсуждения со старшими аудиторами и опытными коллегами могут помочь аудитору в аналитическом процессе — при сопоставлении выводов и оценке предварительных выводов и заключений.
- 104) Существует необходимость в обмене информацией для обсуждения основных возникших в ходе аудита вопросов на внешнем уровне. На этом этапе необходимо обеспечить, чтобы фактологическая основа описаний была точной и объективной, а анализ — всесторонним с учетом причин выявленных проблем. Должны быть представлены различные аргументы, а выводы необходимо рассмотреть с различных точек зрения. Встречи с объектом аудита могут служить для подтверждения фактов и содействия

составлению выводов и рекомендаций аудита.

- 105) Рекомендуется проводить встречи со старшими руководителями или другими правительственными должностными лицами. Кроме того, рекомендуется проводить совещания с фокус-группами, на которые приглашаются различные заинтересованные стороны и эксперты для обсуждения предварительных выводов, заключений и рекомендаций. Возможность обсуждать различные вопросы с участием всех основных заинтересованных сторон повысит ценность аудита (см. «Обмен информацией» в Руководстве GUID 3910).



- 106) В настоящем разделе содержатся требования и рекомендации по составлению отчетов по результатам аудита эффективности. Цель таких требований — установить общую структуру информирования о результатах аудита эффективности. Требования касаются формы отчета, его содержания, а также издания и распространения отчета.
- 107) Задача отчета о результатах аудита состоит в том, чтобы (1) сообщить результаты аудита предполагаемому пользователю (пользователям); (2) снизить риск неправильного понимания результатов; (3) сделать результаты доступными для общественности в целях осуществления принципа прозрачности, если это особым образом не запрещено законодательством; и (4) облегчить последующий контроль с целью определить, были ли предприняты соответствующие корректирующие меры.

» СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен представить отчеты по результатам аудита, которые являются:
а) исчерпывающими, б) убедительными, с) своевременными, d) удобными для читателей и е) объективными. (ISSAI 3000/116)

Аудитор должен указать критерии аудита и их источники в отчете по результатам аудита. (ISSAI 3000/122)

Аудитор должен удостовериться, что выводы четко совпадают с задачей (задачами) и/или вопросами аудита, или объяснить, почему это было невозможно.

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

- 108) Отчеты по результатам аудита эффективности направлены на улучшение понимания и выявление необходимых преобразований. В ходе аудита эффективности аудитор сообщает об экономичности и эффективности приобретения и использования ресурсов, а также о результативности достижений целей. Такие отчеты могут значительно различаться по объему и характеру, например, они могут охватывать вопрос надлежащего использования ресурсов, анализировать влияние стратегии и программ или содержать рекомендации по преобразованиям.
- 109) При составлении отчета по результатам аудита очень важно, чтобы аудиторская группа, руководители и контролеры качества аудита критически рассматривали заключения по отношению к выводам аудита, доказательствам, данным и критериям аудита. Выводы и заключения должны быть подтверждены достаточными и надлежащими доказательствами. Рекомендации, если таковые имеются, должны быть связаны с выводами и заключениями. Кроме того, важное значение будут иметь надлежащие процедуры предоставления доступа к информации и подтверждения фактов в объекте аудита.

Составление исчерпывающих отчетов

- 110) Важно, чтобы отчет способствовал достаточному и правильному пониманию вопросов и условий, на которых в рамках аудита был сделан упор. Чтобы составить исчерпывающий отчет, аудитор, как правило, включает описание задачи (задач) аудита, а также объема и методики, используемой для решения задачи (задач) и вопросов аудита. Читателям нужна эта информация, чтобы понять цель аудита, характер и объем выполненной аудиторской работы, а также контекст и точки зрения на сообщаемую информацию.
- 111) Читатели должны знать также, существуют ли какие-либо существенные ограничения в задаче (задачах) аудита, объеме, методике или собранных данных с тем, чтобы они могли обоснованно интерпретировать выводы, заключения и рекомендации в отчете, не приходя к неверным умозаключениям.
- 112) В отчете аудитор обычно указывает на существенные допущения, сделанные при проведении аудита, и описывает используемые методы и критерии, включая их источники. Аудитор несет основную ответственность за определение и объяснение критериев, используемых в отчете по результатам аудита. (См. раздел «Планирование» в настоящем Руководстве для получения дополнительной информации о критериях).
- 113) Аудитор может предоставить справочную информацию, чтобы установить контекст для основного тезиса и помочь читателю понять выводы и важность обсуждаемых вопросов. Соответствующая справочная информация может включать информацию о принципах работы программ и операций, их значимости, описании обязанностей объекта аудита и объяснение терминов.
- 114) Самое главное, для написания исчерпывающего отчета аудитор должен представить достаточные и надлежащие доказательства в подтверждение выводов и заключений в отношении задачи (задач) аудита.

Составление убедительных отчетов

- 115) В убедительном отчете выводы и заключения аудита касаются задач и вопросов аудита и представлены убедительно и объективно.

Отчет имеет логическую последовательность, включает в себя выводы, заключения и рекомендации, четко связанные с задачей (задачами), вопросами и критериями аудита. Кроме того, заключения и рекомендации логически вытекают из выводов аудита и представленных фактов и аргументов. Убедительный отчет должен также быть достоверным. Достоверный отчет основан на фактах, с четким изложением источников, методов и допущений, так что пользователи отчета могут судить о том, насколько значимы представленные доказательства и заключения. Используемые язык и тон нейтральны, и представленной информации достаточно, чтобы убедить читателей в обоснованности выводов, допустимости заключений и преимуществах выполнения рекомендаций. Представлены различные точки зрения, мнения и аргументы.

- 116) Один из способов помочь аудитору подготовить убедительные и достоверные отчеты по результатам аудита — привлечь контролера качества аудита. Это опытный аудитор, который не имеет отношения к данному аудиту и проверяет правильность представления фактов, цифр и дат, надлежащий характер доказательной базы выводов в документации аудита, а также логическую связь между доказательствами, заключениями и рекомендациями.

Составление своевременных отчетов

- 117) Отчет должен содержать доступную, краткую и актуальную информацию, которую правительство, законодательный орган и объекты аудита могут использовать для преобразований. Для обеспечения максимальной практической пользы цель аудитора — своевременно представить соответствующие доказательства для удовлетворения законных потребностей предполагаемых пользователей. Аналогичным образом, доказательства, представленные в отчете, более полезны, если касаются текущих проблем. Поэтому важно издавать отчет своевременно. Некоторые ВОА контролируют сроки своей работы, устанавливая конкретные даты представления отчетов в соответствии со сроками заседаний законодательного органа. Поэтому дата составления отчета по результатам аудита устанавливается заранее. В других случаях ВОА могут подходить к срокам более гибко, учитывая при этом потребности предполагаемых пользователей и наилучшее время издания отчета по результатам аудита.
- 118) Во время аудита аудитор может представить объекту аудита промежуточные отчеты по важным вопросам, если это разрешено мандатом ВОА. Такая информация предупреждает объект аудита о вопросах, требующих немедленного внимания, и позволяет предпринять корректирующие меры до составления окончательного отчета. (См. «Обмен информацией» в Руководстве GUID 3910.)

Составление ясных и понятных отчетов

- 119) Чтобы эффективно обеспечить практическую пользу, важно, чтобы отчеты по результатам аудита эффективности были четкими, краткими, логичными и сфокусированными на тематической области. Отчеты, вероятно, окажут на широкую аудиторию наибольшее влияние, если будут понятными для читателей.

Удовлетворение потребностей аудитории

- 120) Ключевой фактор успеха понятной и доступной отчетности — определение аудитории и понимание ее потребностей. Основной аудиторией отчетов по результатам аудита эффективности являются законодательные и государственные органы. Тем не менее, есть и другие заинтересованные стороны, такие как граждане, научные круги, частный сектор и средства массовой информации, которые могут быть заинтересованы в результатах аудита эффективности, хотя их приоритеты и будут другими.

Эффективная структура отчета

- 121) В начале составления отчета по результатам аудита важно определить черновой вариант структуры, чтобы упростить организацию и подачу текста. Эффективная структура позволяет отчету привлечь внимание читателя, передать цели аудита, сообщить о сложных проблемах и четко обосновать результаты. Использование подхода «званный ужин» может помочь аудитору создать понятную для читателя структуру отчета. В рамках такого подхода проводится аналогия с реальной ситуацией на званом ужине, когда внимание гостей можно удерживать лишь ограниченный промежуток времени. После сбора и анализа данных на основе принципа «званный ужин» проводится совещание с целью составить для отчета четкие, интересные заключения, каждое из которых можно сформулировать за 10–15 секунд, и затем, отталкиваясь от такой основы, раскрывать их более подробно.

Вставка 8

Советы по составлению удобного для чтения отчета

- а) Убедитесь, что содержание отчета обосновано задачей (задачами) аудита, а читателю предоставлено достаточно информации для понимания темы.
- б) Разбейте текст с использованием заголовков.
- в) Четко обозначьте суть каждого раздела и пункта, а также их связь с более широкой темой аудита;
- г) Проработайте свой отчет для обеспечения удобства чтения, чтобы он выглядел упорядоченным и лаконичным.
- д) Избегайте чрезмерного использования перекрестных ссылок и аббревиатур.

Понятный язык

122) Удобный для читателей отчет должен быть понятным. Для большей понятности:

- а) избегайте профессионального языка. Если требуются технические, научные или иностранные термины и сокращения, их необходимо объяснить. Читателю поможет, если объяснения будут представлены в глоссарии или в легко доступных сносках;
- б) избегайте двусмысленности;
- в) используйте один и тот же термин последовательно для определенной мысли или объекта;
- г) используйте действительный, а не страдательный залог;
- д) будьте лаконичны. Используйте короткие разделы, абзацы и предложения;
- е) используйте примеры, демонстрирующие выводы и заключения аудита;
- ж) используйте наглядные материалы, чтобы привлечь внимание к основным моментам. Используйте списки, таблицы, графики, карты и другие иллюстрации для представления сложных и больших объемов данных. Они часто могут передавать мысль лучше, чем простой текст. Тем не менее, таблицы и графики должны быть простыми. Убедитесь, что они иллюстрируют только одну идею и что читатель сможет сразу ее понять.

Составление объективных отчетов

- 123) Лежащая в основе отчетности по аудиту эффективности работа должна быть беспристрастной и подтверждать общие выводы, заключения и рекомендации с целью максимизировать воздействие. Аудитор должен объяснить последствия/влияние проблем в отчете по результатам аудита, так как это позволит читателю лучше понять значимость проблемы. Это, в свою очередь, будет стимулировать осуществление корректирующих мер и приведет к преобразованиям в объекте аудита.
- 124) При составлении объективного и конструктивного отчета полезно:
- а) Представлять выводы объективно и беспристрастно. Представлять и интерпретировать факты в нейтральных терминах, избегая предвзятой информации или формулировок, которые могут вызвать антагонизм и противодействие.
 - б) Представлять различные точки зрения. В тех случаях, когда на законных основаниях доказательства могут быть интерпретированы различным образом, такие точки зрения должны быть представлены для обеспечения беспристрастности и объективности. Следуя основным аргументам, читатель сможет лучше понять окончательные заключения и рекомендации.
 - в) Составлять отчет в полной форме. В полном отчете отражены как положительные, так и отрицательные стороны, и, где это необходимо, высказывается одобрение. Включение положительных аспектов может привести к улучшению работы других государственных организаций, читающих отчет. Важно, чтобы в отчете содержалась вся информация и аргументы, необходимые для достижения задачи (задач) аудита, а также для обеспечения достаточного и правильного понимания рассматриваемых вопросов и условий. Факты не должны умалчиваться, а незначительные недостатки не должны преувеличиваться. Всегда необходимо запрашивать и подвергать критической оценке пояснения, особенно со стороны объекта аудита.

» РЕКОМЕНДАЦИИ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен предоставить конструктивные рекомендации, которые могут внести существенный вклад в устранение недостатков или проблем, выявленных в ходе аудита, когда это уместно и разрешено в рамках полномочий ВОА.

(ISSAI 3000/126)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

125) Рекомендации, если они предоставлены, направлены на содействие преобразованиям за счет снижения затрат и упрощения процесса администрирования, повышения качества и объема услуг или увеличения результативности, отдачи или выгод для общества. Аудитор может рекомендовать меры по исправлению недостатков и рассмотрению других сделанных в ходе аудита выводов, а также по совершенствованию программ и операций, когда наличие потенциала для преобразований подтверждается полученными выводами и заключениями.

Врезка 9

Вопросы для рассмотрения при разработке рекомендаций

- а) Что нужно сделать и почему?
- б) Где это нужно сделать?
- в) Кто несет за это ответственность?
- г) Устранят ли предложенные действия наблюдаемые проблемы?
- д) Могут ли предлагаемые действия иметь какие-либо негативные последствия?

- 126) Может быть уместно представить аргументы за и против различных альтернативных предложений. Следуя основным аргументам, читатель сможет лучше понять окончательные рекомендации.
- 127) Чтобы быть конструктивными, рекомендации обычно должны:
- а) быть направлены на устранение причин выявленных недостатков или проблем;
 - б) быть практичными и иметь добавленную стоимость;
 - в) быть обоснованными и логически вытекать из выводов и заключений;
 - г) быть сформулированы таким образом, чтобы избежать повторений или простого пересказа заключений;
 - д) не быть слишком общими или подробными. Общие рекомендации, как правило, не могут не принести дополнительную практическую пользу, в то время как слишком подробные рекомендации ограничивают свободу объекта аудита;
 - е) быть реализуемы без привлечения дополнительных ресурсов;
 - ж) четко обозначать рекомендуемые действия и ответственных за их выполнение;
 - з) быть адресованы организациям, которые несут ответственность и обладают компетентностью в их реализации.
- 128) Эффективные рекомендации поощряют улучшения в проведении государственных программ и операций. Рекомендации эффективны в том случае, если они адресованы уполномоченным действующим сторонам и если рекомендуемые меры конкретны, практичны, экономически эффективны и измеримы.

Врезка 10

Советы по составлению рекомендаций

- a) Подумайте о возможных рекомендациях в начале процесса аудита. От аудиторских групп часто ожидают представления потенциальных рекомендаций на ранней стадии.
- b) Составьте рекомендации таким образом, чтобы аудитор мог впоследствии оценить, были ли они выполнены.
- c) По возможности сотрудничайте с объектом аудита, чтобы определить необходимые изменения и способы их реализации.

» ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ С ОБЪЕКТОМ АУДИТА

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен предоставить объекту аудита возможность прокомментировать выводы, заключения и рекомендации аудита до того, как ВОА издаст свой отчет по результатам аудита. (ISSAI 3000/129)

Аудитор должен задокументировать анализ замечаний объекта аудита в рабочих документах, включая причины внесения изменений в отчет по результатам аудита или несогласия с полученными замечаниями. (ISSAI 3000/130)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

- 129) Предоставление объекту аудита возможности прокомментировать выводы, заключения и рекомендации аудита перед публикацией отчета помогает убедиться, что фактологическая основа описаний в отчете является точной и беспристрастной, а анализ всеобъемлющ и устраняет причину выявленных проблем. Все эти вопросы должны быть доведены до сведения ответственных органов, имеющих отношение к данному аудиту.

- 130) Предоставление проекта отчета с выводами для проверки и комментирования объектами аудита помогает аудитору подготовить отчет, который будет беспристрастным, полным и объективным. Благодаря включению мнений объектов аудита в отчет, в нем будут представлены не только выводы, заключения и рекомендации аудитора, но также и точки зрения объекта аудита. Это особенно важно в тех случаях, когда имеются существенные расхождения во мнениях относительно значимых представленных в отчете фактов или серьезные разногласия относительно правильного образа действий по преобразованиям. Желательно получить замечания в письменном виде.
- 131) Обычно ВОА определяет сроки предоставления обратной связи для объекта аудита, но необходимо предоставить ему достаточное количество времени.

Работа с полученными замечаниями

- 132) Все полученные замечания должны быть тщательно рассмотрены. Если в ответах содержится новая информация, аудитор должен оценить ее и быть готовым изменить проект отчета. Все разногласия должны быть проанализированы, чтобы окончательный отчет был объективным и беспристрастным.
- 133) Если замечания объектов аудита недостаточны для корректировки выводов, несовместимы с ними или противоречат выводам, заключениям или рекомендациям в проекте отчета, аудитору рекомендуется оценить обоснованность замечаний. Если аудитор не согласен с существенными замечаниями, надлежащая практика состоит в том, чтобы объяснить причины разногласий в рабочем документе. И наоборот, в случае необходимости, аудитору рекомендуется изменить отчет, если замечания считаются обоснованными и подкрепляются достаточными и надлежащими доказательствами.
- 134) Ответы должны быть задокументированы. Будет полезно зафиксировать анализ полученных отзывов в рабочем документе, чтобы любые изменения в проекте отчета по результатам аудита или причины невнесения изменений были задокументированы.
- 135) В конце процесса желательно проинформировать объекты аудита о порядке и графике публикации окончательного отчета.

Передача проекта отчета третьим сторонам

- 136) Для обеспечения объективности и беспристрастности отчета по результатам аудита надлежащая практика заключается в передаче проекта отчета для представления замечаний имеющим отношение к данному аудиту третьим сторонам, а также объекту аудита. Третьи стороны — это все, кого касается отчет, в том числе все упомянутые в отчете лица и организации. Надлежащей практикой является предоставление третьим сторонам возможности комментировать то, что говорится о них и их действиях или взглядах. Хотя третьим сторонам может быть предоставлен полный проект отчета для представления замечаний, аудитор должен решить, какова доля участия третьих сторон в предмете аудита. В некоторых обстоятельствах аудитор может отправить третьим сторонам полный отчет или его основные разделы, но часто будет уместно отправить только выдержки.

» **РАСПРОСТРАНЕНИЕ ОТЧЕТА****Требование в соответствии с ISSAI 3000:**

ВОА должен сделать свои отчеты по результатам аудита широкодоступными с учетом положений о конфиденциальности информации. (ISSAI 3000/133)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ***Распространение отчетов среди ответственных сторон, заинтересованных сторон и общественности***

- 137) На основе полномочий ВОА им рекомендуется принять решение о способе распространения отчетов. Информация о каждом аудите эффективности обычно публикуется в отдельном отчете, либо в печатном виде, либо в сети Интернет, либо обоими способами. Отчеты должны быть распространены среди законодательных органов и ответственных сторон. Обычной практикой является публиковать отчеты и делать их доступными для других заинтересованных сторон напрямую и через средства массовой информации, если это не запрещено законодательством или нормативными актами. Полезно, когда отчеты доступны для публичного обсуждения и критики.
- 138) Если определенная актуальная информация запрещена для публичного разглашения или исключена из отчета из-за конфиденциального или деликатного характера такой информации, аудитор должен указать в отчете, что определенная информация была опущена, и указать причины.

Определенная информация может быть засекречена или может быть иным образом запрещена для публичного разглашения законодательством или нормативными актами. В таких обстоятельствах аудитор может издать содержащий такую информацию отдельный, засекреченный или закрытый отчет и распределить его только среди лиц, имеющих право на его получение в соответствии с законодательством или нормативными актами.

- 139) Дополнительные обстоятельства, связанные с общественной безопасностью, конфиденциальностью или обеспечением безопасности, могут также оправдать исключение определенной информации из общедоступного или широко распространяемого отчета. Например, подробная информация, относящаяся к компьютерной безопасности, может быть исключена из общедоступных отчетов из-за потенциального ущерба, который может быть нанесен злоупотреблением такой информацией. В таких обстоятельствах аудитор может сделать данные анонимными или издать содержащий такую информацию отчет ограниченного использования и распространить его только среди сторон, ответственных за выполнение рекомендаций аудитора.

Результаты могут быть представлены по-разному

- 140) Аудитору рекомендуется использовать подходящую для предполагаемых пользователей форму отчета по результатам аудита: в письменном или в каком-либо другом удобном для использования виде. Например, аудитор может представлять отчеты по результатам аудита с использованием электронных носителей, доступных всем предполагаемым пользователям. Рекомендуется также опубликовать сводную информацию по отчету на веб-сайте ВОА.
- 141) В дополнение к опубликованному отчету (на бумажном носителе или в сети Интернет) аудитор может рассмотреть вопрос о создании дополнительных продуктов для более широкого распространения выводов основного отчета:
- а) Рекомендуется предоставлять СМИ достаточную и объективную информацию, например, в форме пресс-релизов. Это может снизить риск недопонимания или преувеличения выводов со стороны СМИ.
 - б) Краткая сводная информация по итоговому отчету, включающая наиболее важные заключения, может быть размещена для широкой общественности на веб-сайте ВОА.

- в) Отдельные отчеты по обратной связи могут быть предоставлены респондентам опроса, чтобы продемонстрировать их эффективность по сравнению с отраслевыми ориентирами, и распространить передовую практику.
 - г) Подробный анализ данных может быть опубликован на сайте в виде технических приложений.
 - д) Прочие отчеты консультантов или научных сотрудников по тому же вопросу могут быть размещены на сайте в полном объеме, чтобы лучше подкрепить представленную в основном отчете сводную информацию. Однако это целесообразно только в том случае, когда предполагается, что эти отчеты представляют существенную ценность и не противоречат выводам и заключениям отчета по результатам аудита.
- 142) Потребности пользователей будут влиять на форму продуктов, которые могут включать краткие справки, пресс-релизы или другие материалы для презентаций. Для максимизации пользы каждый продукт должен быть составлен в стиле, адаптированном к конкретной аудитории. Подготовка плана обмена информацией может обеспечить структурированный подход к поиску способа эффективно охватывать различные аудитории и обеспечить своевременный вклад в процесс принятия решений (см. «Планирование» в настоящем Руководстве).
- 143) Какие бы средства ни использовались для распространения основных идей отчета, аудитор должен убедиться, что они непротиворечивы. Аудитор также должен рассмотреть вопрос о том, прошли ли продукты в достаточной мере контроль качества.
- 144) В дополнение к письменным материалам аудитор может использовать целый ряд средств для усиления влияния аудита, помогая организациям повысить эффективность своей работы и распространяя передовой и накопленный опыт в государственном секторе. Для этого аудитор может использовать различные методы, например проведение семинаров на объекте аудита в целях стимулирования и внедрения полезных преобразований. Организация конференций — это еще один эффективный способ общаться с практикующими специалистами и способствовать обсуждению важных вопросов.

5

ДАЛЬНЕЙШАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ



- 145) Публикация отчета не является завершением процесса аудита. Помимо публикации, осуществляется также последующая деятельность по вопросам влияния аудита. Цель отчетов по результатам аудита состоит в том, чтобы повлиять на разработку услуг и их предоставление гражданам, подготовку рекомендаций, нацеленных на повышение экономичности, эффективности и результативности этих услуг. В настоящем разделе содержатся требования к дальнейшей деятельности и советы по ее осуществлению применительно к отчетам по результатам аудита эффективности.

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен в случае необходимости осуществлять дальнейшую деятельность по предыдущим выводам и рекомендациям аудита, а ВОА должен по возможности отчитываться перед законодательным органом о заключениях и последствиях всех соответствующих мер по устранению выявленных недостатков. (ISSAI 3000/136)

В рамках дальнейшей деятельности аудитор должен сделать упор на том, решил ли объект аудита проблемы надлежащим образом и исправил ли сложившуюся ситуацию по истечении разумного периода времени. (ISSAI 3000/139)

РУКОВОДЯЩИЕ МАТЕРИАЛЫ

Зачем нужна дальнейшая деятельность

- 146) Дальнейшая деятельность по отчету по результатам аудита — это важный инструмент усиления воздействия аудита и повышения качества аудиторской работы в будущем и, следовательно, значимая часть процесса аудита. Процедура дальнейшей деятельности будет способствовать эффективной реализации выводов и рекомендаций аудита. В ее рамках будет также предоставлена обратная связь ВОА, законодательным органам и правительству о результативности аудита эффективности и преобразованиях, осуществленных объектом аудита.
- 147) Дальнейшая деятельность по выводам и рекомендациям аудита может служить четырем основным целям:
- а) определить масштаб осуществленных объектом аудита преобразований по результатам выводов и рекомендаций аудита;
 - б) определить возможные последствия аудитов;
 - в) определить области, которые будут полезны в рамках дальнейшей деятельности в будущем;
 - г) оценить эффективность работы ВОА. Дальнейшая деятельность обеспечивает основу для оценки усилий ВОА и может способствовать получению новых знаний и совершенствованию работы ВОА. В этом отношении дальнейшая деятельность по отчетам по результатам аудита является также инструментом самооценки.

Приоритеты в рамках дальнейшей деятельности

- 148) В соответствии с требованиями ВОА дальнейшая деятельность, как правило, осуществляется периодически. Приоритеты в рамках дальнейшей деятельности обычно оцениваются как часть общей стратегии аудита ВОА. Объекту аудита должно быть предоставлено достаточно времени для осуществления соответствующих мер.
- 149) При проведении дальнейшей деятельности по отчетам по результатам аудита цель — определить, позволили ли меры по результатам выводов и рекомендаций исправить сложившуюся ситуацию. Таким образом аудитор должен изучить как положительные, так и отрицательные ответные меры, связанные с аудитом и отчетом по результатам аудита. Соответственно, важно применять непредвзятый подход.
- 150) Воздействие аудита может быть определено на основе результатов предпринятых ответственными сторонами мер по устранению выявленных недостатков или по влиянию выводов и заключений аудита на управление, подотчетность, понимание решаемой проблемы или подход к ней.
- 151) При осуществлении дальнейшей деятельности по отчету по результатам аудита аудитору необходимо сосредоточиться на выводах и рекомендациях, которые на момент ее реализации все еще актуальны. Недостаточные или неудовлетворительные меры со стороны объекта аудита могут потребовать от ВОА проведения дополнительного аудита.

Порядок осуществления дальнейшей деятельности

- 152) Для последующего контроля полученных выводов и рекомендаций могут использоваться различные методы.
- а) Организация встречи с ответственными сторонами по истечении определенного времени с целью выяснить, какие действия были предприняты для повышения эффективности, и проверить, какие рекомендации были выполнены;
 - б) Обращение к ответственным сторонам с запросом письменно проинформировать ВОА о действиях, предпринятых ими для решения проблем, отраженных в отчете по результатам аудита;
 - в) Использование телефонных звонков или ограниченных выездов на места для сбора информации о предпринятых объектом аудита мерах;

- г) Мониторинг комментариев ответственных сторон, законодательных органов и средств массовой информации и анализ надлежащего характера решения выявленных проблем;
 - д) Запрос на проведение финансового аудита для сбора информации о мерах, предпринятых в рамках аудиторских процедур;
 - е) Осуществление последующего аудита, после которого будет составлен новый отчет по результатам аудита эффективности.
- 153) Применяемые методы будут зависеть от приоритетов, установленных ВОА в рамках стратегического и ежегодного процесса планирования аудита эффективности. На такие методы влияют также значимость выявленных проблем, ожидаемые меры и внешний интерес к информации о предпринятых действиях.

Отчетность о результатах дальнейшей деятельности

- 154) Независимо от используемого метода результаты дальнейшей деятельности должны быть надлежащим образом представлены, чтобы обеспечить обратную связь с законодательным органом. Надлежащая практика состоит в том, чтобы сообщать ответственным сторонам или законодательным органам о выявленных в ходе дальнейшей деятельности недостатках и улучшениях.
- 155) Результаты дальнейшей деятельности можно представить в виде отдельного или сводного отчета. Если сообщается о нескольких мерах в рамках такой деятельности, то они могут включать анализ различных аудитов с возможным выделением общих тенденций и тем в ряде областей отчетности. Независимо от формы, отчеты о дальнейшей деятельности должны быть всесторонними, а результаты должны быть представлены объективно и беспристрастно.