

РУКОВОДСТВО GUID 3910

Основные концепции аудита достижения результатов

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



ИНТОСАИ

Настоящий документ был разработан до создания Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (IFPP) в 2016 году. Таким образом, его формальное предназначение может отличаться от более поздних руководств ИНТОСАИ.



ИНТОСАИ



ИНТОСАИ, 2019

- 1) Ранее действовал ISSAI 3100 «Руководство по аудиту достижения результатов: ключевые принципы», утвержденный в 2010 году
- 2) В 2016 году содержание изменено и утверждено как ISSAI 3100 «Руководство по основным концепциям аудита достижения результатов»
- 3) В 2019 году с созданием Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (IFPP) документ переименован в GUID 3910 «Основные концепции аудита достижения результатов», внесены редакционные изменения

Руководство GUID 3910 доступно на всех официальных языках ИНТОСАИ: английском, арабском, испанском, немецком и французском



СОДЕРЖАНИЕ

1. ВВЕДЕНИЕ	4
2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ДОСТИЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ	6
Экономичность, эффективность и результативность	6
3. ОСНОВНЫЕ КОНЦЕПЦИИ АУДИТА ДОСТИЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ	8
Независимость и этика	8
Предполагаемые пользователи и ответственные стороны	12
Предмет	13
Доверие и уверенность в рамках аудита достижения результатов	14
Формы обеспечения уверенности	15
Цель (цели) аудита	16
Экономичность	18
Эффективность	18
Результативность	19
Продуктивность	21
Подход к аудиту	22
Критерии аудита	25
Аудиторский риск	27
Информационное взаимодействие	28
Объект аудита	29
Прочие заинтересованные стороны	30
Навыки	31
Привлечение внешних экспертов	33
Надзор	34
Профессиональное суждение и скептицизм	36
Контроль качества	42
Контроль качества (при проведении аудита)	42
Обеспечение качества (после завершения аудита)	44
Существенность	45
Документирование	47

- 1) Профессиональные стандарты и руководства имеют большое значение для надежности, качества и профессионализма аудита государственного сектора. ISSAI 100 «Основопологающие принципы аудита государственного сектора», помимо прочего, определяет задачи и область применения стандартов ИНТОСАИ, а также рамочные основы аудита государственного сектора. ISSAI 300 «Принципы аудита достижения результатов» базируется на основополагающих принципах ISSAI 100 и развивает их в целях обеспечения соответствия конкретному контексту аудита достижения результатов.
- 2) ISSAI 3000 — это стандарт аудита достижения результатов, который должен читаться и толковаться совместно с ISSAI 100 и ISSAI 300. В нем приведены требования к профессиональной практике аудита достижения результатов с последующими пояснениями, которые позволяют сделать стандарт более понятным и удобочитаемым. ISSAI 3000 является авторитетным стандартом для проведения аудита достижения результатов, и поэтому, если высший орган аудита (далее – 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 достижения результатов» и GUID 3920 «Процесс аудита достижения результатов» представлены вспомогательные необязательные рекомендации.
- 4) Руководство GUID 3910 предназначено для помощи аудитору в толковании основных концепций аудита достижения результатов, используемых в ISSAI 3000. Таким образом, руководства, представленные в настоящем документе, должны облегчить понимание и выполнение требований стандарта аудита достижения результатов.
- 5) GUID 3910 состоит из двух разделов. В первом разделе приведено

определение аудита достижения результатов и раскрывается значение экономичности, эффективности и результативности. Второй раздел посвящен основным концепциям. Некоторые из этих концепций ориентированы непосредственно на аудит, например, предполагаемые пользователи и ответственные стороны, предмет, доверие и уверенность, цель (цели) аудита, подход к аудиту, критерии аудита, аудиторский риск, контроль качества и существенность. Некоторые концепции ориентированы на аудитора, например, концепция независимости и этики, навыки, надзор, профессиональное суждение и скептицизм. Прочие концепции связаны с ключевыми задачами, такими как информационное взаимодействие и документирование.

- 6) Руководства GUID 3910 и GUID 3920 следует читать одновременно для более глубокого понимания того, как основные концепции рассматриваются на протяжении всего процесса аудита.

2

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ДОСТИЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ

ЭКОНОМИЧНОСТЬ, ЭФФЕКТИВНОСТЬ И РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ

- 7) Проводимый ВОА аудит достижения результатов — это независимое, объективное и надежное исследование того, функционируют ли государственные предприятия, системы, операции, программы, мероприятия или организации в соответствии с принципами экономичности, эффективности и результативности, и существуют ли возможности для их усовершенствования.
- 8) Принципы экономичности, эффективности и результативности могут быть определены следующим образом:
 - a) Принцип экономичности означает минимизацию расходов на ресурсы. Используемые ресурсы должны быть доступны в нужное время, в необходимом количестве, их качество должно быть соответствующим, а цена — наилучшей.
 - b) Принцип эффективности означает получение максимального результата за счет имеющихся ресурсов. Он касается взаимосвязи между используемыми ресурсами и непосредственными результатами с точки зрения их количества, качества и сроков получения.
 - c) Принцип результативности касается достижения поставленных целей и намеченных результатов.

- 9) Аудит достижения результатов способствует подотчетности, помогая отвечающим за управление и надзор лицам улучшать достигаемые результаты. Это обеспечивается за счет исследования того, разрабатываются и выполняются ли решения законодательных или исполнительных органов экономично, эффективно и результативно и было ли обеспечено для налогоплательщиков или граждан надлежащее соотношение затрат и ценности результатов. Аудит достижения результатов способствует прозрачности, давая законодательным и исполнительным органам, налогоплательщикам и иным источникам финансирования, а также другим лицам, на которых направлены государственные политики и внимание средств массовой информации, представление об управлении различными мероприятиями правительства и их конечных результатов. (Дополнительное руководство по экономичности, эффективности и результативности см. в разделе «Цель (цели) аудита»)

3

ОСНОВНЫЕ КОНЦЕПЦИИ АУДИТА ДОСТИЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ

НЕЗАВИСИМОСТЬ И ЭТИКА

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен соблюдать процедуры BOA в отношении независимости и этики, которые в свою очередь должны соответствовать профильным стандартам ИНТОСАИ.

(ISSAI 3000/21)

РУКОВОДСТВО

- 10) Этика — это моральные принципы человека, включающие в себя независимость, честность, объективность, профессиональную компетентность и должную тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение. Чтобы быть независимым и восприниматься таковым, аудитор не должен быть подвержен влиянию ситуаций, которые могут подорвать его объективность. Независимость включает в себя:
- а) Независимость деятельности — позволяет аудитору осуществлять деятельность, не подвергаясь влиянию, дискредитирующему профессиональное суждение; действовать честно, быть объективным и проявлять профессиональный скептицизм.

- b) Независимость поведения — отсутствие обстоятельств, которые заставили бы разумную и информированную заинтересованную сторону, обладающую соответствующей информацией, обоснованно сомневаться в честности, объективности или профессиональном скептицизме аудитора или сделать вывод о том, что они были скомпрометированы.
- 11) Независимость важна в контексте аудита достижения результатов в связи с принимаемыми аудитором ключевыми решениями, такими как:
- a) определение темы аудита и принятие решения о ней;
 - b) установление цели аудита;
 - c) выбор применяемых критериев;
 - d) выбор методологического подхода к аудиту;
 - e) оценка аудиторских доказательств и формирование выводов;
 - f) обсуждение критериев и результатов аудита с объектом аудита;
 - g) оценка позиций различных заинтересованных сторон; и
 - h) составление беспристрастного и сбалансированного отчета.
- 12) Аудитор должен быть осведомлен о любых проблемах или ситуациях, которые могут угрожать независимости BOA и/или членов аудиторской группы.

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен принимать меры для сохранения своей независимости, чтобы результаты и выводы аудита были объективными и таковыми их считали предполагаемые пользователи.

(ISSAI 3000/23)

РУКОВОДСТВО

- 13) Кроме подтверждения независимости на протяжении всего процесса аудита, аудитору необходимо наладить открытое и эффективное информационное взаимодействие с ответственной стороной в отношении понимания независимости аудитора.

(Дополнительные рекомендации по этой теме см. в разделах «Предполагаемые пользователи и ответственные стороны»¹ и «Информационное взаимодействие»).

- 14) Угрозы для соблюдения соответствующих требований в области независимости должны учитываться до аудита и на его протяжении. Угрозы могут подпадать под одну или несколько из следующих категорий:
- a) Личная заинтересованность. Эта угроза возникает, когда аудитор может прямо или косвенно извлечь выгоду из общих с ответственной стороной интересов или отношений с ней;
 - b) Заступничество. Эта угроза возникает, когда аудитор защищает позицию или мнение до такой степени, что нейтралитет и/или объективность могут быть нарушены или восприниматься как нарушенные;
 - c) Близкое знакомство. Эта угроза возникает, когда в силу тесных отношений с ответственной стороной аудитор оказывается чрезмерно благосклонным к ее интересам;
 - d) Шантаж. Эта угроза возникает, когда от объективных действий и проявления профессионального скептицизма аудитора могут удерживать фактические или предполагаемые угрозы, исходящие от ответственной стороны;
 - e) Самоконтроль. Эта угроза возникает, когда для подготовки выводов в рамках текущего аудита необходимо оценить результаты или суждения, полученные в ходе предыдущего аудита;
 - f) Участие руководства объекта аудита. Эта угроза возникает, когда объект аудита ненадлежащим образом привлекается к аудиту, например, в качестве члена аудиторской группы.
- 15) Характер угроз и применяемые механизмы контроля, необходимые для их устранения или снижения до приемлемого уровня, будут различаться в зависимости от особенностей аудита.
- 16) При рассмотрении значительности какого-либо конкретного вопроса необходимо принимать во внимание качественные факторы. Вопрос может считаться незначительным, только если он одновременно тривиален (явно

¹ При переводе приведено полное наименование раздела — в английском тексте GUID 3910 указано только начало названия раздела («Предполагаемые пользователи»)

незначителен) и не влечет за собой последствий.

- 17) Если угроза не является незначительной, следует определить имеющиеся механизмы контроля и, в соответствующих случаях, применить их для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня. В случае если аудитор не соблюдает требования к независимости, ВОА должен рассмотреть вопрос о необходимости дисциплинарных мер, вплоть до увольнения.
- 18) Применение механизмов контроля способствует устранению или снижению угрозы до приемлемого уровня. Меры предосторожности необходимы, если выявленные угрозы имеют такой уровень, что разумный наблюдатель, вероятнее всего, решит, что соблюдение соответствующих этических требований или требований к независимости может быть поставлено под угрозу.
- 19) В качестве примеров специфичных для аудита механизмов контроля можно привести следующие:
 - a) привлечение другого лица для проверки выполненной работы или консультирования по мере необходимости без ущерба для независимости аудитора. Такое лицо может быть как внешним лицом, так и сотрудником ВОА, который никаким образом не был связан с аудиторской группой. Такое лицо должно быть независимым от ответственной стороны и не должно считаться частью аудиторской группы в связи с проводимой проверкой или предоставленной консультацией;
 - b) консультации с третьей стороной, такой как комитет независимых директоров, профессиональный регулирующий орган или коллега-профессионал;
 - c) ротация сотрудников для проведения аудита достижения результатов различных организаций каждые несколько лет для противодействия угрозе близкого знакомства;
 - d) все лица, участвующие в проведении аудита, должны подтвердить свою независимость перед началом аудиторской работы, а также учитывать необходимость соблюдения независимости на протяжении всего аудита; и
 - e) исключение лица из аудиторской группы, если его/ее финансовые интересы, отношения или деятельность создают угрозу независимости.

ПРЕДПОЛАГАЕМЫЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ И ОТВЕТСТВЕННЫЕ СТОРОНЫ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен четко определить предполагаемых пользователей и ответственные стороны и на протяжении всего аудита учитывать значение этих ролей для проведения аудита соответствующим образом.

(ISSAI 3000/25)

РУКОВОДСТВО

- 20) Предполагаемые пользователи — это лица, для которых аудитор проводит аудит достижения результатов. Предполагаемыми пользователями могут быть законодательные органы, исполнительные органы, правительственные учреждения, заинтересованные в получении отчета о результатах аудита третьей стороны, а также общественность. Ответственная сторона также может быть предполагаемым пользователем, но редко единственным. Во многих случаях основным предполагаемым пользователем отчета о результатах аудита будет законодательный или исполнительный орган. Тем не менее, другие предполагаемые пользователи могут существовать как внутри, так и за пределами исполнительного органа. Граждане могут использовать результаты, чтобы делать более осознанный выбор, и следовательно, могут быть предполагаемыми пользователями. В определенных обстоятельствах предполагаемыми пользователями могут быть также заинтересованные группы, организации, участвующие в реализации государственных политик, академическое сообщество и, наконец, что не менее важно, средства массовой информации. Желательно определить соответствующих предполагаемых пользователей на самых ранних этапах аудита.
- 21) Особая группа предполагаемых пользователей — это эксперты в конкретной области аудита. Авторитетные отчеты выигрывают от экспертной поддержки. С другой стороны, отчеты могут быть под угрозой потери своего авторитета, если эксперты оспаривают выводы и рекомендации.
- 22) Ответственные стороны — это, прежде всего, стороны, которые должны действовать в соответствии с выводами и рекомендациями в отчете о

результатах аудита. Роль ответственной стороны может быть общей для ряда лиц, каждое из которых несет ответственность за различные аспекты предмета аудита. В состав ответственной стороны могут входить лица, выполняющие операционные и/или контрольно-надзорные функции в отношении предмета аудита. В конце цепочки подотчетности всегда будет находиться ответственная сторона (например, министр), которая будет отчитываться перед законодательным органом за расходование средств и достижение результатов в определенной области.

- 23) Аудитор, проводящий аудит достижения результатов, часто обладает полномочиями в сфере выбора предмета и определения критериев аудита, что, в свою очередь, влияет на то, кем являются соответствующие ответственные стороны и предполагаемые пользователи. Аудитор должен учитывать роли предполагаемых пользователей при дизайне и проведении аудита и в то же время сохранять свою независимость.

ПРЕДМЕТ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен определить предмет аудита достижения результатов.

(ISSAI 3000/29)

РУКОВОДСТВО

- 24) Предмет — это то, в отношении чего проводится аудит. Предмет аудита достижения результатов не обязательно должен ограничиваться конкретными программами, организациями или фондами, но может включать мероприятия или существующие ситуации (включая причины и последствия). Например, предоставление услуг ответственными сторонами или влияние государственной политики и правил на администрирование, заинтересованные стороны, предприятия, граждан и общество. Предмет определяется целью аудита и формулируется в вопросах аудита.
- 25) Во многих ВОА полномочия в рамках аудита достижения результатов не включают анализ политической составляющей государственных программ. В этих случаях аудит достижения результатов не ставит под сомнение целесообразность государственных политик, но может включать скорее анализ действий, предпринятых для разработки, реализации или оценки результатов таких государственных политик, а также может включать исследование вопроса об адекватности информации, на основе которой принимаются решения в отношении государственных политик.
- 26) При определении предмета необходимо учитывать риск и существенность в области аудита. Это важно для того, чтобы обеспечивать ценность и

актуальность аудита. Определение предмета часто осуществляется на основе анализа рисков. В то время как предмет указывает на то, что подлежит аудиту, объем аудита определяет границы предмета.

ДОВЕРИЕ И УВЕРЕННОСТЬ В РАМКАХ АУДИТА ДОСТИЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор в прозрачной форме должен информировать об уверенности, касающейся итогов аудита в отношении предмета на основе критериев.

(ISSAI 3000/32)

РУКОВОДСТВО

- 27) Вся аудиторская работа представляет собой вид услуги, обеспечивающей уверенность, то есть аудитор предоставляет надежную и обоснованную информацию предполагаемому пользователю (обычно законодательному или исполнительному органу) о мероприятиях ответственной стороны (обычно государственного учреждения или органа исполнительной власти).

«Надежная и обоснованная информация» в этом контексте означает, что выводы по предмету аудита логически связаны с целью (целями) и критериями аудита и основаны на достаточных и надлежащих аудиторских доказательствах. С этой целью вывод (выводы) должен (должны) быть четко связан (связаны) с целью (целями) аудита и критериями аудита и сформулирован (сформулированы) таким образом, чтобы повысить степень доверия предполагаемых пользователей к оценке предмета аудита на основе критериев.

- 28) Таким образом, отчеты, обеспечивающие уверенность, нацелены на обеспечение доверия предполагаемых пользователей к тому, что выводы по результатам аудита точно отражают состояние предмета. Другими словами, предполагаемые пользователи отчетов, обеспечивающих уверенность, должны получить разумную уверенность в том, что вывод (выводы) надежен (надежны) и обоснован (обоснованы).

- 29) Для этого вывод (выводы) должен (должны) быть четко связан (связаны) с целью (целями) аудита и критериями аудита и сформулирован (сформулированы) таким образом, чтобы повысить степень доверия предполагаемых пользователей к оценке предмета на основе критериев.

- 30) Формирование аудиторского вывода – это процесс построения умозаключения, включающий значительную долю суждения. В связи с этим

очень важно, чтобы все аспекты вывода (выводов) подтверждались результатами, основанными на доказательствах, относительно критериев аудита. В свою очередь, все результаты также должны учитываться при формировании вывода. Логика такова: «Учитывая результаты А, В, С и D в сопоставлении с соответствующими критериями аудита X, логично прийти к следующему выводу».

- 31) Кроме того, для формирования вывода очень важно, чтобы результаты основывались на достаточных и надлежащих доказательствах. Если в доказательствах содержится какая-либо ошибка, результаты и выводы также будут ошибочными.
- 32) В этом смысле в целях обеспечения уверенности необходимо, чтобы выводы основывались на надежных результатах в их сопоставлении с критериями аудита, а результаты — на убедительных доказательствах. Однако важно также, чтобы эти связи были понятны предполагаемым пользователям. Для этого нужно наглядно продемонстрировать, как взвешенно и обоснованно были сформулированы результаты, критерии и выводы, и почему комбинации результатов и критериев приводят к определенному общему выводу или ряду выводов (ISSAI 100/32). Если это сделано верно, то предполагаемые пользователи могут быть уверены в валидности выводов. Таким образом, аудитор обеспечивает уверенность.

ФОРМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ

- 33) Уверенность может быть выражена разными способами. В частности, ниже приведены некоторые примеры того, как это можно сделать:
 - a) посредством предоставления общего обзора аспектов экономичности, эффективности и результативности, когда цель аудита, предмет, полученные доказательства и результаты позволяют сделать такой вывод; или
 - b) путем предоставления конкретной информации по ряду элементов, включая цель аудита, поставленные вопросы, полученные доказательства, использованные критерии аудита, полученные результаты и конкретные выводы.

- 34) В соответствии с лучшими практиками рекомендуется в зависимости от обстоятельств принимать осознанное решение о выборе путей информирования об обеспечении уверенности. Кроме того, важно не смешивать альтернативные варианты, и
- а) официальное аттестационное мнение, четко выражающее уровень уверенности (ISSAI 300/21). Официальное мнение, сравнимое с мнением о финансовой отчетности, невозможно в рамках аудита достижения результатов. Таким образом, способы выражения уверенности будут подпадать под описание в ISSAI 100/32 с заголовком «В других формах».

ЦЕЛЬ (ЦЕЛИ) АУДИТА

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

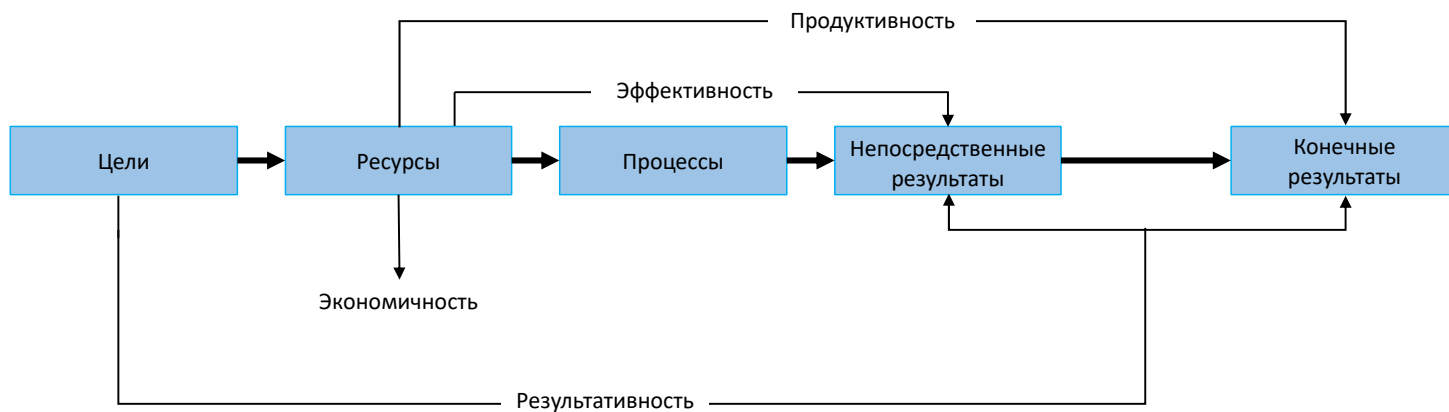
Аудитор должен установить четко определенную цель (определенные цели) аудита, относящуюся (относящиеся) к принципам экономичности, эффективности и/или результативности.
(ISSAI 3000/35)

РУКОВОДСТВО

- 35) Цель (цели) аудита определяет (определяют) задачу аудита и то, что аудитор стремится достичь при проведении аудита. Цель (цели) аудита должна (должны) быть сформулирована (сформулированы) таким образом, чтобы после завершения аудита можно было сделать вывод о том, была ли достигнута цель (были ли достигнуты цели).

- 36) В соответствии с лучшими практиками рекомендуется ставить цель (цели) аудита на ранних этапах процесса планирования, направленную (направленные) на выявление аспектов, в отношении которых должен быть проведен аудит и выпущен отчет. Цель (цели) аудита определяет (определяют) предмет, который формулируется в вопросах аудита, что дает представление о том, зачем проводится аудит. Цель (цели) и объем аудита взаимосвязаны и должны рассматриваться совместно. Дополнительная информация об определении цели (целей) аудита приведена в Руководстве GUID 3920.
- 37) В определении аудита достижения результатов экономичность, эффективность и результативность занимают центральное место. Связь между этими тремя принципами дополнительно объясняется на рисунке 1 ниже. На этом рисунке ресурсы — это финансовые, кадровые и материальные ресурсы, используемые в рамках государственного воздействия (государственная инициатива, государственная политика, система, действие, программа, мероприятие или организация). Непосредственные результаты — это продукты, капитальные товары и услуги, полученные вследствие государственного воздействия. Конечные результаты — это вероятные или достигнутые эффекты непосредственных результатов. Эффект может быть краткосрочным, среднесрочным или даже долгосрочным (долгосрочный эффект может обозначаться также как «влияние» [«итоговый эффект»]).

Рис. 1



» ЭКОНОМИЧНОСТЬ

- 38) В рамках аудита экономичности акцент делается на том, как объекту аудита удалось минимизировать расходы на ресурсы (издержки) с учетом надлежащего качества этих ресурсов. В данном случае внимание уделяется только ресурсам. Главный вопрос: «Доступны ли используемые ресурсы в нужное время, в необходимом количестве, было ли их качество соответствующим, а цена — наилучшей?». В вопросах, связанных с издержками, качество является важной концепцией (как в контексте экономичности, так и эффективности).

» ЭФФЕКТИВНОСТЬ

- 39) В рамках аудита эффективности акцент делается на том, были ли израсходованные ресурсы использованы оптимальным или удовлетворительным образом или же можно было бы достичь таких же или аналогичных результатов с точки зрения их количества, качества и оборачиваемости при меньшем объеме ресурсов. Эффективность оценивает соотношение между ресурсами и непосредственными результатами. Ключевые вопросы: «Получаем ли мы от наших ресурсов максимально возможные непосредственные результаты с точки зрения количества и качества?» или «Могут ли быть достигнуты те же непосредственные результаты с меньшими ресурсами?».
- 40) Аудит эффективности может быть направлен на техническую эффективность (например, можно ли оптимизировать процессы для улучшения достигаемых результатов?), эффективность распределения ресурсов (например, можно ли повысить эффективность, распределяя ресурсы иным образом, например, вкладывая их в инструменты, вносящие наибольший вклад в непосредственные результаты?) или эффективность масштаба или синергии (например, могут ли те же непосредственные результаты быть получены с меньшими затратами ресурсов путем совместного использования средств, процессов или даже объединения организаций?).
- 41) Эффективность — это относительное понятие. Большая или меньшая эффективность процесса, инструмента или программы видна в сравнении. В этой связи в рамках аудита достижения результатов необходимо проводить сопоставление. Например: сравнение похожих мероприятий в сопоставимых организациях, сравнение одного процесса (в одной организации) с этим же процессом на более ранней стадии, сравнение процесса до и после принятия государственной политики или внедрения процедуры, оценка эффективности учреждения в соответствии с принятым набором характеристик эффективных организаций. В рамках аудитов, ориентированных на вопросы эффективности, можно исследовать также процессы, в ходе которых за счет ресурсов достигаются непосредственные результаты, с целью выявить недостатки в таких

процессах или их осуществлении. Это может способствовать лучшему пониманию того, почему процессы эффективны, даже без оценки самой эффективности.

» РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ

- 42) Результативность — это степень, в которой цели государственной политики были достигнуты с точки зрения полученных непосредственных результатов. Она касается взаимосвязи между целями или задачами, с одной стороны, и конечными результатами — с другой. Как показано на рисунке, вопрос результативности подразделяется на две части: во-первых, в какой степени достигнуты цели, и, во-вторых, может ли их достижение считаться следствием непосредственных результатов реализуемой государственной политики. Обе части рассматриваются ниже.

Качество

В определении экономичности, эффективности и результативности важный фактор — это качество непосредственных результатов. Если расходы на продукты или услуги снижаются при одновременном снижении их качества, возникает вопрос: обеспечивается ли экономичность, эффективность или результативность? Поэтому важно оценить, влияет ли стремление к экономичности, эффективности и/или результативности на качество, и, если да, то каким образом. Иногда критерии качества четко определены для конкретных товаров или услуг и могут использоваться для таких оценок. Возможный способ оценки качества продуктов или услуг — это оценка удовлетворенности потребителей.

- 43) На первый вопрос: «В какой степени достигнуты цели программы или государственной политики?» можно ответить путем применения результат-ориентированного подхода к аудиту. При проведении такого аудита основной упор делается на целях (являются ли они конкретными и измеримыми?) и на сравнении фактических непосредственных результатов и/или конечных результатов с этими целями (см. также информацию о результат-ориентированном подходе в пункте 61).
- 44) В рамках результат-ориентированного подхода измерение и сравнение непосредственных или конечных результатов с целями могут дать представление о результативности, но не устанавливают причинно-следственную связь между конечными результатами и программой, в отношении которой проводится аудит. Не устанавливаются в этом случае и причины достижения результатов.

Однако вторая часть вопроса о результативности может касаться вклада, который программа вносит в достижение целей. При проведении аудита результативности следует попытаться определить взаимосвязь между достижением целей и реализованной программой. Полезным инструментом для этого является «теория изменений».

Теория изменений

Описывает, как и почему инициатива или программа, как ожидается, должна функционировать. Теория изменений — это больше, чем просто схематическое описание связанных стрелками ресурсов, непосредственных результатов и конечных результатов (рисунок 1). Теория изменений описывает предположения о том, как затраченные ресурсы приведут к желаемым непосредственным результатам и непосредственные результаты — к ожидаемым конечным результатам. Другими словами, это описание того, как будут происходить изменения. Выявить логику, лежащую в основе программы или государственной политики, можно проанализировав ключевые документы, в которых описывается государственная политика, или проведя интервью с лицами, ответственными за проведение государственной политики или реализацию программы. Это может помочь аудитору (а иногда и ответственным лицам) получить четкое описание и более глубокое понимание допущений о причинно-следственных связях между непосредственными результатами и ожидаемыми конечными результатами (целями) государственной политики или программы.

- 45) Результативность можно измерить с помощью различных методов. В рамках самых передовых из них анализируемая ситуация сравнивается в период до и после начала реализации государственной политики или программы и включает измерение поведения контрольной группы, не являвшейся объектом государственной политики или программы (контрфактический анализ — сравнение с ситуацией, которая потенциально могла бы возникнуть в отсутствие программы или государственной политики). С этой целью могут проводиться рандомизированные эксперименты или квазиэкспериментальные исследования. Однако эти методы не всегда являются осуществимыми. Иногда качественные методы лучше подходят для понимания причинно-следственных связей между государственной политикой или программой и итоговыми эффектами, особенно для поиска ответов на такие вопросы, как «Что “работает”, для кого и при каких обстоятельствах?». Делая выводы о причинно-следственной связи между государственной политикой или программой и их итоговыми эффектами, важно обеспечить прозрачность в отношении сильных сторон и ограничений используемых методов. Существуют различные (по вопросам оценки) справочники, в которых приводятся руководства по выбору правильных методов.

- 46) В рамках другого подхода, часто используемого при проведении аудита результативности, упор делается не на измерении результативности как таковой, а на условиях, необходимых (предположительно) для обеспечения результативности. Такие условия могут включать в себя лучшие практики и процедуры в области управления, нацеленные на обеспечение надлежащего и своевременного предоставления услуг (см. непосредственные результаты на рисунке в пункте 37²). Другими условиями могут быть степень охвата целевых групп или уровень достижения результатов. Такие аудиты часто имеют характеристики процессно-ориентированного аудита или оценки программ. Данные систем управления результативностью могут быть крайне полезными в таких аудитах; однако важно проводить оценку качества этих данных.
- 47) В рамках аудита акцент часто делается только на одном из трех принципов (экономичность, эффективность, результативность), поскольку проведение аудита результативности или эффективности часто является трудоемким и может требовать специальных знаний. Тем не менее, желательно не рассматривать аспекты экономичности, эффективности или результативности мероприятий исключительно по отдельности. В частности, если рассматривать экономичность и не затронуть, хотя бы частично, конечные результаты государственной политики, то может оказаться, что при низких затратах воздействие государства нерезультативно. И наоборот, при проведении аудита результативности аудитор может решить рассмотреть также аспекты экономичности и эффективности: конечные результаты деятельности объекта аудита, мероприятия, программы или операции могут соответствовать желаемым конечным результатам, но ресурсы могут оказаться чрезмерно дорогостоящими.
- 48) В рамках аудита упор не обязательно должен быть сделан только на запланированных эффектах государственной политики. Незапланированные эффекты (положительные или отрицательные) также могут представлять для аудитора интерес и рассматриваться им. Незапланированные эффекты могут быть выявлены, в частности, путем опроса целевой группы государственного воздействия, критиков программы или других соответствующих заинтересованных сторон. Анализ незапланированных эффектов государственного воздействия может быть особенно важным, если объект аудита не знает о них или если эти эффекты не отражены в теории изменений, зафиксированной в ключевых документах проверяемой государственной политики или программы.

ПРОДУКТИВНОСТЬ

- 49) Продуктивность (cost-effectiveness) сочетает в себе как элементы эффективности, так и результативности (см. рисунок 1) посредством анализа взаимосвязи между конечным результатом инструмента, проекта, программы с

² При переводе исправлена опечатка — в английском тексте GUID 3910 дана ссылка на рисунок в пункте 8

ресурсами с точки зрения денежных средств и человеческого капитала. Результат анализа такого типа может быть выражен как соотношение: расходы на единицу конечного результата или непосредственный результат на единицу расходов. Примером является стоимость сокращения выбросов CO₂. Ее можно охарактеризовать как X евро на 1 кг предотвращенных выбросов CO₂, или наоборот, как X кг предотвращенных выбросов CO₂ на 1 потраченный евро.

Равноправие и аудит достижения результатов

Некоторые ВОА определяют равноправие как четвертый принцип аудита достижения результатов (наряду с эффективностью, результативностью и экономичностью), согласно которому каждый должен иметь возможность осуществлять свои гражданские права (например, свободу выражения мнений, доступ к информации, свободу объединений, право голоса, гендерное равенство), политические и социальные права (например, право на охрану здоровья, образование, жилье и безопасность). Государственная политика защиты и социального развития играет ключевую роль в обеспечении равноправия. Вопросы равноправия также могут рассматриваться как дополнительная тема при проведении аудитов достижения результатов или при рассмотрении вопроса о результативности, когда равноправие — это явная цель государственной политики или программы. Исследование соблюдения принципа равноправия может затрагивать, в частности, равный доступ к услугам, распределительные эффекты и воздействие на региональные различия.

ПОДХОД К АУДИТУ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен выбрать результат-ориентированный, проблемно-ориентированный или системно-ориентированный подход к аудиту или сочетание этих подходов.

(ISSAI 3000/40)

РУКОВОДСТВО

- 50) Подход к аудиту определяет характер исследования, которое должно быть проведено. Подход к аудиту — это важное связующее звено между целью (целями) аудита, критериями аудита и работой по сбору доказательств. При проведении аудита достижения результатов, как правило, следуют одному из трех подходов или их сочетанию:

- a) результат-ориентированный подход, в рамках которого оценивается, были ли конечные или непосредственные результаты достигнуты в соответствии с поставленными целями, а также функционируют ли программы и оказываются ли услуги так, как было запланировано;
 - b) проблемно-ориентированный подход, в рамках которого исследуются, проверяются и анализируются причины конкретных проблем или отклонений от критериев аудита;
 - c) системно-ориентированный подход, в рамках которого исследуется корректность функционирования систем управления.
- 51) Результат-ориентированный подход рассматривает главным образом такие вопросы как:
- «Что является достижением результатов, какие результаты были достигнуты, и были ли выполнены требования, достигнуты цели?» При таком подходе аудитор изучает фактическое достижение результатов, непосредственные и конечные результаты и соотносит их с целями/задачами государственной политики (критериями, основанными на целях/задачах государственной политики). Поэтому результаты аудита часто будут представлены в форме отклонения от критериев. Рекомендации, если они даются, часто направлены на устранение таких отклонений. В этом смысле перспектива фактически является нормативной.
- 52) Проблемно-ориентированный подход, в первую очередь, касается подтверждения наличия проблем и их анализа. За отправную точку принимается проблема или «известное» отклонение от того, что должно или могло бы быть. Критерии аудита играют менее значимую роль, чем при результат-ориентированном подходе. Они в основном используются для выявления проблем(ы) в качестве отправной точки для аудита. Основной задачей в ходе аудита является подтверждение наличия заявленных проблем и анализ их причин с разных перспектив (проблемы, связанные с экономичностью, эффективностью и результативностью государственных инициатив или программ). Проблемно-ориентированный подход касается таких вопросов, как: «В чем заключается проблема? Каковы причины проблемы? В какой степени государство может решить эту проблему? Какова государственная программа, если таковая имеется, по решению проблемы?».
- 53) Перспектива носит аналитический и инструментальный характер; цель в данном случае — это предоставление обновленной информации о заявленных проблемах и способах их решения. Аудитор может использовать различные методы и не ограничен в своем анализе. В рамках такого подхода может применяться метод поиска ответов на вопросы аудита или может быть сделан упор на тестировании сформулированных гипотез. Рассматриваются все возможные существенные причины (в качестве исходных принимаются только общие цели). Таким образом, по итогам не исключены предложения о внесении поправок в законы, нормативные акты и изменении дизайна государственных инициатив, если доказано, что существующая структура

создает серьезные и подтвержденные проблемы.

54) Системно-ориентированный подход — это подход, который фокусируется в первую очередь не на государственной политике или целях, а на правильно функционирующих системах управления как условия эффективных и результативных государственных политик. Примерами таких систем являются системы финансового управления, оценки, контроля или информационно-коммуникационные системы. В рамках такого аудита могут использоваться описательные вопросы, например:

- a) Какова цель системы?
- b) Кто является ответственными участниками в рамках системы?
- c) Каковы обязанности каждого участника?
- d) Какие правила, нормы и процедуры имеют значение?
- e) Каковы релевантные информационные потоки?

Такой аудит может быть дополнен вопросами с большей долей оценки, например:

- a) Насколько разумен план?
- b) Внедрена ли качественная система мониторинга?
- c) Вносятся ли в случае необходимости корректировки по результатам сравнения информации системы мониторинга с планом?
- d) Фиксируются ли на систематической основе процессы планирования, мониторинга и внесения корректировок в целях обеспечения подотчетности перед вышестоящей административной инстанцией?
- e) Проводится ли надлежащая периодическая оценка процессов?

КРИТЕРИИ АУДИТА

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен установить подходящие критерии аудита, которые соответствуют цели (целям) аудита и вопросам аудита и связаны с принципами экономичности, эффективности и/или результативности.

(ISSAI 3000/45)

Аудитор должен в рамках планирования и/или проведения аудита обсудить критерии аудита с объектом аудита.

(ISSAI 3000/49)

РУКОВОДСТВО

- 55) Критерии аудита — это стандарты, на предмет соответствия которым оцениваются аудиторские доказательства. Критерии аудита достижения результатов являются разумными и реалистичными, специфичными для аудита стандартами в отношении достижения результатов, в соответствии с которыми можно проанализировать и оценить экономичность, эффективность и результативность для определения того, отстают ли достигнутые результаты от ожиданий, соответствуют ли им или же превосходят их. Критерии аудита позволяют дать направление такой оценке (помогая аудитору отвечать на такие вопросы, как: «На каком основании можно оценивать достижение результатов?», «Что требуется или ожидается?», «Какие результаты должны быть достигнуты и как?»).
- 56) При определении критериев аудита аудитор должен учитывать, что критерии должны быть релевантными, понятными, полными, надежными и объективными. Эти характеристики можно описать следующим образом:
- a) Релевантные критерии аудита помогают делать выводы, содействующие принятию решений предполагаемыми пользователями, а также выводы, отвечающие на вопросы аудита.
 - b) Понятные критерии аудита четко сформулированы, способствуют подготовке четких выводов и понятны предполагаемым пользователям. Они не допускают широкого толкования.
 - c) Полные критерии аудита — это критерии, достаточные для целей аудита

и не упускающие важные факторы. Они содержательны и позволяют предоставить предполагаемым пользователям полезный обзор, который соответствует их потребностям в информации и принятии решений.

- d) Надежные критерии аудита позволяют получать непротиворечивые выводы, когда они используются другим аудитором в аналогичных обстоятельствах.
 - e) Объективные критерии аудита свободны от любого проявления предвзятости аудитора или объекта аудита.
- 57) Критерии аудита могут быть качественными или количественными, а также общими или конкретными с упором на то, что ожидается в соответствии с разумными принципами, научными знаниями и лучшими практиками; или на то, что возможно (при лучших условиях), или на то, что должно быть в соответствии с законами, нормативными актами или целями. Помимо законодательства, для определения критериев аудита могут быть использованы разнообразные источники, в том числе нормативные акты, стандарты, разумные принципы и лучшие практики, системы оценки достижения результатов, а также организационные политики и процедуры.
- 58) Критерии могут выполнять ряд важных ролей, содействующих проведению аудита достижения результатов, в том числе:
- a) обеспечение основы для разработки процедур сбора аудиторских доказательств;
 - b) обеспечение основы для оценки доказательств, получения результатов аудита и формирования выводов по целям аудита;
 - c) помощь в формировании и структурировании наблюдений;
 - d) формирование общей основы для информационного взаимодействия внутри аудиторской группы, а также с руководством ВОА относительно характера аудита; и
 - e) формирование основы для информационного взаимодействия с руководством объекта аудита.

- 59) При проведении аудита достижения результатов общие концепции экономичности, эффективности и результативности необходимо интерпретировать по отношению к предмету, а полученные в результате критерии обычно различаются для каждого аудита. Однако установленные критерии могут быть использованы также для других аудитов того же объекта аудита или для аудитов аналогичных объектов.
- 60) Критерии аудита устанавливаются аудитором. Тем не менее их необходимо обсудить с объектом аудита (и, возможно, с другими заинтересованными сторонами) на этапе планирования или, самое позднее, на этапе проведения аудита. Обсуждение критериев аудита с объектом аудита служит для достижения общего понимания того, какие критерии будут использоваться в качестве эталона при оценке объекта аудита. Поэтому важно четко определить критерии, по которым будет оцениваться объект аудита.

АУДИТОРСКИЙ РИСК

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен активно управлять аудиторским риском во избежание получения неверных или неполных результатов аудита, выводов и рекомендаций, из-за отсутствия сбалансированности в предоставляемой информации или невозможности обеспечить создание дополнительной ценности благодаря проведению аудита.

(ISSAI 3000/52)

РУКОВОДСТВО

- 61) Аудиторский риск — это вероятность того, что результаты, выводы и рекомендации аудитора могут быть неправильными или неполными в связи с такими факторами, как недостаточность или ненадлежащий характер доказательств, некорректный процесс аудита, преднамеренные пропуски или информация, вводящая в заблуждение из-за искажения или мошенничества (fraud).
- 62) Управление аудиторским риском — это неотъемлемая часть всего процесса и методологии аудита достижения результатов. Для управления таким риском аудитору необходимо:

- a) Выявить риски;
- b) Оценить эти риски;
- c) Разработать и реализовать стратегии по предотвращению и снижению рисков;
- d) Проводить мониторинг аудиторского риска и стратегий его снижения на протяжении всего аудита и вносить корректировки по мере необходимости в связи с меняющимися обстоятельствами (т.е. при анализе применять подход к управлению рисками в отношении аудиторского риска).

ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ

Требования в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен планировать и обеспечивать эффективное и надлежащее информационное взаимодействие с объектом аудита и соответствующими заинтересованными сторонами по ключевым аспектам аудита на протяжении всего аудита.

(ISSAI 3000/55)

Аудитор должен принять меры, чтобы информационное взаимодействие с заинтересованными сторонами не поставило бы под угрозу независимость и беспристрастность БОА.

(ISSAI 3000/59)

БОА должен ясно проинформировать о стандартах, в соответствии с которыми проводился аудит достижения результатов.

(ISSAI 3000/61)

РУКОВОДСТВО

- 63) Развитие надлежащего механизма внешних коммуникаций — это часто ключевой фактор в проведении результативных и эффективных аудитов государственных программ. Ход выполнения и итоги аудита будут более успешными, если аудиторская группа сможет установить хороший контакт и укрепить доверие, применяя в рамках аудита в полной мере профессиональный подход.

Следует помнить, что в ходе аудита именно ВОА стремится получить доступ к источникам, данным и свидетельствам. В отсутствие эффективного информационного взаимодействия формирование среды, содействующей такому запросу, может оказаться затруднительным.

» ОБЪЕКТ АУДИТА

- 64) Процесс информационного взаимодействия между аудитором и объектом аудита начинается на этапе планирования аудита и продолжается в течение всего процесса аудита посредством конструктивного взаимодействия по мере оценки различных результатов, аргументов и точек зрения.
- 65) Аудитор должен проинформировать объект аудита о предмете аудита, цели (целях) аудита, критериях аудита, вопросах аудита, подлежащем аудиту периоде времени, а также о государственных инициативах, организациях и/или программах, в отношении которых будет проводиться аудит, в кратчайшие сроки после принятия решения о начале аудита.
- 66) Информационное взаимодействие по таким ключевым аспектам до начала аудита дает четкое представление о содержании аудита и причинах его проведения, возможном результате и о влиянии аудита на объект (например, время, документация, ресурсы). Кроме того, это создает основу для обмена мнениями, позволяющего избежать непонимания и содействующего процессу. Это не означает, что объект аудита диктует условия или каким-либо образом контролирует процесс аудита, но скорее предполагает установление конструктивного взаимодействия. Как правило, помощь отдельных лиц объекта аудита необходима для проведения результативного аудита. В ходе аудита активный диалог с объектом аудита, экспертами и другими лицами упрощает проведение самого аудита; в частности, он облегчает регулярную верификацию понимания аудитора и предварительных результатов аудита.
- 67) Примерами тем дальнейших обсуждений между аудитором и объектом аудита могут служить:
- a) объем аудита, критерии аудита, методология и предполагаемый процесс аудита;
 - b) важные для сбора данных функции и лица, с которыми ВОА может поддерживать связь, предполагаемые типы и объем документации, которая будет или может быть запрошена ВОА;

- c) способы информирования руководства объекта аудита о ходе аудита и получаемых результатов;
 - d) способность проводить аудит в соответствии с планом (например, ресурсы, график, объем).
- 68) При получении важных результатов в ходе аудита ВОА необходимо рассмотреть возможность своевременного информирования лиц, на которых возложена ответственность за корпоративное управление.
- 69) Наконец, необходимо помнить о важности обратной связи от объекта аудита касательно того, насколько хорошо был реализован процесс информационного взаимодействия в ходе аудита и есть ли возможности для его улучшения. Кроме того, впоследствии важно выяснить, признал ли объект аудита отчет беспристрастным, сбалансированным и полезным.

» ПРОЧИЕ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫЕ СТОРОНЫ

- 70) Надлежащий механизм внешних коммуникаций важен не только в краткосрочной перспективе для получения доступа к информации и корректного понимания предмета; но и в долгосрочной перспективе он также важен для ВОА, чтобы завоевать доверие, уважение стейкхолдеров и укрепить авторитет в их глазах.
- 71) Некоторые из ключевых групп стейкхолдеров приведены ниже:
- a) Законодательные органы;
 - b) Исполнительные органы (кроме объекта аудита);
 - c) Граждане;
 - d) Средства массовой информации;
 - e) Академическое сообщество;
 - f) Неправительственные организации.
- 72) В ходе информационного взаимодействия со стейкхолдерами аудитор должен быть не подвержен влиянию и восприниматься как неподверженный влиянию, которое может повредить объективности ВОА или аудитора. Соответственно, аудитор должен быть независимым. Более подробная информация о независимости представлена в разделе «Независимость и этика».

- 73) Дополнительную информацию о процессе информационного взаимодействия можно найти в Руководстве GUID 3920.

НАВЫКИ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

ВОА должен обеспечить, чтобы в совокупности аудиторская группа обладала необходимыми для проведения аудита профессиональными компетенциями.
(ISSAI 3000/63)

РУКОВОДСТВО

- 74) Аудит достижения результатов — это основанная на знаниях, сложная исследовательская деятельность, в которой профессиональные ценности занимают центральное место. Одной из таких профессиональных ценностей является предоставление аудитору возможности развивать навыки и обеспечивать высокое качество результатов аудита. Это подразумевает в том числе создание способствующей повышению качества стимулирующей среды.
- 75) Чтобы стать аудитором, руководителем аудиторской группы или менеджером по аудиту достижения результатов, требуется обладание широким спектром навыков и знаний, в частности:
- a) исследовательский дизайн;
 - b) общественные науки;
 - c) методы научных исследований/оценки и опыт, необходимый для применения таких знаний;
 - d) хорошее знание организационного управления;

- e) знания о государственных организациях, программах и функциях;
 - f) личные качества, в том числе честность, креативность, рассудительность, аналитические навыки, командная работа;
 - g) умение четко и по существу выражать свои мысли в письменной и устной речи; и
 - h) особые навыки в зависимости от характера конкретного аудита (например, статистика, информационные технологии (ИТ), инженерное дело) или экспертные знания в соответствующей области.
- 76) Специальные знания в различных подлежащих аудиту областях деятельности могут оказаться необходимыми, но продвинутых навыков в области бухгалтерского учета и финансового аудита, как правило, не требуется в рамках аудита достижения результатов. В организации важно обеспечить поэтапное развитие навыков и стимулировать обмен знаниями и обучение. Обучение и подготовка на рабочем месте могут помочь аудитору получать профессиональные знания и навыки, необходимые для аудита достижения результатов.
- 77) ВОА часто проводят аудит достижения результатов отдельно от финансового аудита и аудита соответствия, при этом опыт и навыки сотрудников, назначаемых для проведения аудита достижения результатов, отличаются от опыта и навыков аудиторов, занимающихся другими видами аудита. Чтобы отвечать требованиям к качеству, в соответствии с лучшими практиками ВОА рекомендуется осуществлять программу обучения и повышения квалификации сотрудников с целью обеспечить поддержание профессиональной квалификации персонала посредством непрерывного обучения и профессиональной подготовки. Ключевым фактором в процессе повышения квалификации является обучение в рамках практической аудиторской работы.
- 78) Непрерывное обучение и профессиональная подготовка могут включать среди прочих такие темы, как последние изменения методологии аудита достижения результатов, исследовательский дизайн, управление или надзор, качественные методы исследования, анализ конкретных ситуаций, статистическая выборка, методы сбора количественных данных, дизайн оценки, анализ данных и написание ориентированных на читателя текстов. Также могут затрагиваться вопросы, связанные с полевой работой аудитора, такие как сфера государственного управления, государственная политика и структура, политика государственного управления, экономика, общественные науки или информационные технологии. В соответствии с лучшими практиками рекомендуется требовать от аудиторов поддерживать свои навыки

посредством прохождения непрерывного профессионального обучения установленной продолжительности за каждый год или за два года.

- 79) Поскольку аудит достижения результатов предполагает командную работу, единоличное проведение такого аудита противоречит лучшим практикам ввиду сложности рассматриваемых вопросов. Следовательно, не всем членам аудиторской группы обязательно владеть каждым из упомянутых выше навыков. Кроме того, ВОА не всегда имеет возможность нанимать сотрудников, отвечающих всем требованиям. Соответственно, работник может овладеть необходимыми навыками, уже находясь на службе, при условии, что кандидаты на должность явно продемонстрировали потенциал с точки зрения соответствующего типа мышления и способности к работе, выполняемой в рамках аудита достижения результатов.
- 80) Аудитор должен обладать достаточной профессиональной квалификацией для выполнения своих задач. ВОА необходимо нанимать сотрудников с соответствующей квалификацией, применять политики и процедуры для повышения квалификации и обучения сотрудников ВОА в целях эффективного выполнения ими задач, разрабатывать в письменной форме руководства по проведению аудита, поддерживать имеющиеся навыки и опыт сотрудников ВОА, а также осуществлять пересмотр внутренних процедур.

» ПРИВЛЕЧЕНИЕ ВНЕШНИХ ЭКСПЕРТОВ

- 81) В рамках аудита достижения результатов с целью дополнить набор навыков аудиторской группы и повысить качество аудита часто привлекаются эксперты. Эксперт (в случае его необходимости) — это лицо или организация, обладающие специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от аудита. Прежде чем привлекать экспертов, аудитор должен убедиться, что эксперт обладает необходимой для целей аудита компетенцией и осведомлен о требуемых условиях и этике. Эксперт должен быть хорошо информирован в отношении правил соблюдения конфиденциальности. Кроме того, любые вовлеченные в аудит внешние эксперты не должны находиться под воздействием обстоятельств или отношений, которые могут повлиять на объективность таких экспертов. Аудитор может использовать результаты работы эксперта в качестве доказательств, тем не менее аудитор несет полную ответственность за выводы, содержащиеся в отчете о результатах аудита.

НАДЗОР

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

ВОА должен обеспечить надлежащий надзор за работой аудиторского персонала на каждом уровне и этапе в ходе проведения аудита.

(ISSAI 3000/66)

РУКОВОДСТВО

- 82) Надзор является одним из важнейших условий обеспечения достижения целей аудита и поддержания качества аудиторской работы. Поэтому надлежащие надзор и контроль необходимы во всех случаях, независимо от компетенции отдельного аудитора. Надзор в рамках аудита включает предоставление руководств и указаний сотрудникам, которым поручено проведение аудита, в достаточном объеме для достижения целей аудита и применения соответствующей методологии, при регулярном получении информации о возникающих значительных проблемах и обзоре выполненной работы. В частности, надзор подразумевает:
- a) Обеспечение полного понимания целей аудита всеми членами аудиторской группы;
 - b) Обеспечение адекватности и надлежащего выполнения аудиторских процедур;
 - c) Обеспечение релевантности, надежности, достаточности и документального подтверждения аудиторских доказательств;
 - d) Обеспечение соблюдения международных и национальных стандартов аудита;
 - e) Отслеживание хода проведения аудита для обеспечения соблюдения бюджетов, сроков и запланированных процедур;
 - f) Рассмотрение компетенций и возможностей отдельных членов аудиторской группы, достаточности времени для выполнения ими работы, понимания ими инструкций и выполнения работы в соответствии с предусмотренным подходом к аудиту;

- g) Рассмотрение значимых вопросов, возникающих в ходе проведения аудита, с учетом их значимости, и внесение надлежащих изменений в запланированный подход;
 - h) Поддержку аудитора по мере необходимости для преодоления трудностей в ходе аудита;
 - i) Предоставление практической поддержки в решении возникающих проблем;
 - j) Выявление вопросов, по которым необходима консультация или которые должны быть рассмотрены более опытными членами аудиторской группы в ходе аудита;
 - k) Проведение обзора аудиторской работы.
- 83) Характер и степень надзора, обзор аудиторской работы и соответствующие доказательства варьируются в зависимости от ряда факторов, таких как размер аудиторской организации, значимость и сложность работы, а также опыт сотрудников.
- 84) В ходе проведения аудита и особенно перед завершением подготовки отчетов о результатах аудита старшим членом аудиторской группы должен быть проведен обзор всей аудиторской работы. Обзор способствует учету разных уровней опыта и суждений при реализации задач аудита, а также обеспечивает следующее:
- a) Выполнение аудиторской работы в соответствии с планом аудита;
 - b) Соответствие характера, сроков и объема выполняемых процедур программам аудита;
 - c) Четкое отображение результатов аудиторских процедур и полученных доказательств в аудиторской документации, а также соответствие сделанных выводов результатам выполненной работы;
 - d) Проведение в случае необходимости консультаций, а также документирование и применение полученных рекомендаций;
 - e) Достаточность и надлежащий характер полученных доказательств с целью подтверждения содержащихся в отчете наблюдений, выводов и рекомендаций.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ СУЖДЕНИЕ И СКЕПТИЦИЗМ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен использовать профессиональное суждение и проявлять профессиональный скептицизм, а также рассматривать вопросы с разных точек зрения, сохраняя открытое и объективное отношение к различным взглядам и аргументам.

(ISSAI 3000/68)

РУКОВОДСТВО

- 85) Профессиональное суждение — это применение соответствующей подготовки, знаний и опыта при принятии обоснованных решений о надлежащих направлениях действий в обстоятельствах аудита. При проведении аудита достижения результатов аудиторская группа собирает большой объем информации, относящейся к аудиту, и в значительной степени использует профессиональное суждение и усмотрение в отношении соответствующих вопросов.
- 86) В дополнение к непосредственно вовлеченным в аудит сотрудникам профессиональное суждение может подразумевать сотрудничество с другими заинтересованными сторонами, внешними специалистами и руководством аудиторской организации.
- 87) Профессиональное суждение имеет большое значение для надлежащего проведения аудита. Ниже приведены примеры, когда необходимо использовать профессиональное суждение в рамках аудита достижения результатов:
- a) Выявление и оценка любых угроз независимости, включая угрозы в отношении независимости поведения;
 - b) Принятие решения о том, что будет подлежать аудиту;
 - c) Определение необходимого уровня понимания предмета аудита и сопутствующих обстоятельств;
 - d) Определение цели (целей), вопросов и объема аудита;

- e) Определение критериев;
 - f) Определение характера, сроков и объема аудиторских процедур;
 - g) Определение необходимых для аудита процедур обзора и консультаций и порядка учета рекомендаций;
 - h) Определение результатов, достаточно существенных для их включения в отчет;
 - i) Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств и необходимости дополнительных действий для ответа на вопросы аудита и формирования выводов по поставленной цели (поставленным целям);
 - j) Формирование выводов на основе сопоставления полученных аудиторских доказательств с критериями и целью (целями) аудита; и
 - k) Составление рекомендаций.
- 88) Профессиональный скептицизм означает сохранение профессиональной дистанции от объекта аудита, бдительность и критическое отношение при оценке достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита. Крайне важно, чтобы аудитор проявлял профессиональный скептицизм и применял критический подход, делал рациональные оценки и не учитывал личные предпочтения и предпочтения других. В следующих примерах проявление профессионального скептицизма особенно важно в рамках аудита достижения результатов:
- a) Рассмотрение вопроса о честности руководства;
 - b) Изучения ответов на запросы и другой информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - c) Пересмотр оценки рисков в результате обнаружения существенной или значимой противоречивой информации;
 - d) Планирование в необходимом объеме процедур для оценки надежности данных, которые будут использоваться во время аудита; и
 - e) Бдительность в отношении аудиторских доказательств, противоречащих другим полученным аудиторским доказательствам.

- 89) Профессиональный скептицизм часто проявляется в различных дискуссиях, проводимых с аудиторской группой, руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление. Примеры проявления и оценки профессионального скептицизма на каждом этапе аудита включают, помимо прочего, следующее:
- a) Аудитор оценивает логику аудиторского аргумента, представленные альтернативные точки зрения и взгляды и, при необходимости, корректирует свои представления в ходе аудита, а не просто полагается на доказательства, подтверждающие окончательный вывод.
 - b) Аудитор подвергает сомнению взгляды и допущения руководства объекта аудита, а не просто принимает их.
 - c) Аудитор оценивает надежность источника документов.
- 90) Аудитор должен быть восприимчив к взглядам и аргументам и рассматривать вопросы с разных точек зрения. Это необходимо во избежание ошибочных суждений или когнитивного искажения. Поэтому важно, чтобы аудитор проявлял профессиональный скептицизм и применял критический подход, делал рациональные оценки и не учитывал личные предпочтения и предпочтения других.

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен оценивать риск мошенничества при планировании аудита и проявлять бдительность в отношении возможных случаев мошенничества на протяжении всего процесса аудита.

(ISSAI 3000/73)

РУКОВОДСТВО

- 91) Мошенничество представляет собой преднамеренное действие одного или более лиц из числа сотрудников, руководства, лиц, отвечающих за корпоративное руководство, или третьих лиц, предполагающее обман с целью получения неправомерного или незаконного преимущества, например:
- a) злоупотребление доверием;
 - b) предоставление грантов и взносов по предварительному сговору;

- c) торги или размещение контрактов по предварительному сговору;
 - d) обман;
 - e) нечестные действия;
 - f) представление ложной информации;
 - g) утаивание в мошеннических целях;
 - h) незаконные действия;
 - i) преднамеренное искажение информации;
 - j) нарушения;
 - k) откаты;
 - l) тайные комиссионные вознаграждения; и
 - m) кража.
- 92) В отличие от ошибки, мошенничество преднамеренно и обычно включает в себя умышленное сокрытие фактов. В нем могут участвовать одно или несколько лиц из объекта аудита или третьих сторон. Основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит как на лицах, отвечающих за корпоративное управление объекта аудита, так и на его руководстве. Обязанности аудитора состоят в выявлении и оценке риска мошенничества в тех случаях, когда такой риск является значительным. Кроме того, аудитор должен определить аудиторские процедуры в ответ на такие риски.
- 93) Аудитор должен сохранять профессиональный скептицизм на этапе планирования и на протяжении всего аудита, потому что, как правило, вовлеченные в мошенничество руководство и сотрудники будут предпринимать шаги, чтобы скрыть мошенничество от аудитора и других лиц как на объекте аудита, так и вне его. При проведении аудитов аудитор должен удерживать во внимании возможность мошенничества, связанного с предметом (например, заключение контрактов или предоставление грантов и взносов). Если у аудитора есть подозрения касательно возможного мошенничества или он сталкивается с ним, аудитор должен довести этот факт до сведения надзорного органа, также иных соответствующих органов для принятия дальнейших мер.

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен поддерживать высокий уровень профессионального поведения.
(ISSAI 3000/75)

РУКОВОДСТВО

- 94) Высокие требования к аудиторской профессии подразумевают соблюдение всех соответствующих правовых, нормативных и профессиональных обязательств, а также недопущение любого поведения, которое может дискредитировать работу аудитора, включая действия, которые могут заставить обладающую соответствующей информацией объективную третью сторону сделать вывод о том, что работа аудитора была недостаточно профессиональной. Ожидается, что аудитор будет применять систематический подход к аудиту и проявлять должную тщательность на всех этапах аудита. Под должной тщательностью обычно понимается тщательность, которую благоразумный человек проявил бы при выполнении порученной ему работы. Это включает необходимую тщательность при планировании аудита, сборе и оценке доказательств, а также при отражении результатов, выводов и рекомендаций в рамках подготовки отчета. Аудиторская группа и ВОА должны проявлять должную тщательность и внимание при соблюдении стандартов аудита.
- 95) Законодательные органы и граждане ожидают, что ВОА и его аудиторы будут поддерживать высокий уровень компетентности. В этой связи делается акцент на необходимости поддерживать индивидуальные профессиональные навыки и компетентность посредством осведомленности об изменениях и соблюдения профессиональных стандартов и соответствующего законодательства. Ожидание проявления должной тщательности подразумевает, что при проведении аудита достижения результатов аудитор должен действовать добросовестно и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами. Добросовестность включает в себя обязанность действовать тщательно в отношении аудита.
- 96) Необходимо поддерживать высокий уровень профессионального поведения на протяжении всего аудита, от выбора темы и планирования аудита и вплоть до подготовки отчета. Для аудитора важно работать систематически, проявляя должную тщательность и объективность. В соответствии с лучшими практиками рекомендуется использование программ аудита, представляющих собой подробные рабочие планы для руководства выполнением работ.

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен быть готов применять инновации на протяжении всего процесса аудита.

(ISSAI 3000/77)

РУКОВОДСТВО

- 97) Если аудитор будет проявлять творческий подход, гибкость и находчивость, он сможет лучше определять возможности для разработки инновационных подходов к аудиту для сбора, интерпретации и анализа информации. Важно признать, что на разных этапах процесса аудита есть разные уровни возможностей для инноваций. На этапе планирования, когда все еще идет процесс выбора лучших подходов к аудиту и применимых техник, у аудитора могут быть самые широкие возможности для инноваций.
- 98) В области аудита, оценки и общественных наук методологии будут эволюционировать и развиваться, а также могут быть разработаны новые техники и технологии для сбора и анализа доказательств, повышающие качество аудита и отчетов о результатах аудита. По мере того, как ВОА начнут применять новые техники и технологии, аудитор должен быть готов к их принятию и апробации. Такие инструменты, как аналитика данных и интеллектуальный анализ данных (data mining), могут использоваться, например, для выявления тенденций, паттернов и знаний на основе анализа больших объемов данных. Применение расширенной аналитики данных может привести к более фокусированной оценке рисков, более эффективному проведению аудита и более результативной подготовке отчета. Другие примеры нововведений включают расширенное использование электронных рабочих документов и систем управления знаниями для обмена информацией, которая может быть полезна более чем одной аудиторской группе, а также использование беспилотных летательных аппаратов для проведения фотографической съемки (например, при аудите достижения результатов в сфере сельского хозяйства).
- 99) ВОА должен развивать инновационную культуру, а аудиторы должны учиться друг у друга и быть открытыми для перемен. Другими словами, ВОА может:
- a) Стимулировать инновационные, недорогие, устойчивые и интернет-ориентированные способы обмена взглядами, документами и опытом;

- b) Поощрять совместные аудиты актуальных тем и поощрять эксперименты с новыми подходами, техниками и подготовкой отчета;
- c) Подавать пример своей системой управления и методами работы;
- d) Стремиться к независимой оценке собственной системы управления и методов работы;
- e) Содействовать мероприятиям по развитию способности эффективно объяснять цели и результаты в формате, понятном большинству («deliver the message»); и
- f) Быть в курсе новых методологий оценки.

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

ВОА должен создать и поддерживать систему обеспечения качества, которой должен придерживаться аудитор, в целях обеспечения соблюдения всех требований и уделения внимания подготовке надлежащих, сбалансированных и беспристрастных отчетов, обеспечивающих создание дополнительной ценности и содержащих ответы на вопросы аудита.

(ISSAI 3000/79)

РУКОВОДСТВО

» КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА (ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА)

- 100) Система контроля качества включает в себя политики и процедуры, разработанные с целью дать ВОА разумную уверенность в том, что он и его сотрудники соответствуют профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям. Цель состоит в том, чтобы гарантировать проведение аудита на неизменно высоком уровне. Процедуры контроля качества охватывают такие вопросы, как руководство, надзор за процессом аудита и проверку его качества (обзор), а также необходимость проведения консультаций для принятия решений по сложным или спорным вопросам.

- 101) Система контроля качества должна быть разработана таким образом, чтобы соответствовать полномочиям и условиям деятельности ВОА и иметь возможность реагировать на риски в сфере качества. Чтобы система контроля качества была эффективной, она должна быть внедрена в стратегию, корпоративную культуру, принципы и процедуры ВОА. Таким образом, качество обеспечивается не в рамках дополнительной процедуры уже после подготовки отчета, а является неотъемлемым элементом проведения аудита и создания отчетов (см. обеспечение качества ниже). Поддержание системы контроля качества требует постоянного мониторинга и приверженности непрерывному совершенствованию.
- 102) Процедуры контроля качества должны быть неотъемлемой частью каждого аудита достижения результатов в целях минимизации рисков ошибок и обеспечения последовательности проведения таких аудитов. Эти процедуры должны быть задокументированы и включать, например, различные шаги в процессе аудита, проверки, которые необходимо выполнить (например, проверка со стороны руководства, оценки равными по положению (peer-review) проекта работы и редакционный обзор итоговых отчетов). Для ВОА может быть полезно сначала четко определить характеристики высококачественного отчета о результатах аудита.
- 103) Ключевой аспект любого аудита достижения результатов — это формальные и неформальные консультации в рамках аудиторских групп, между аудиторскими группами, а также с внутренними или внешними специалистами. Консультации в ходе аудита важны, так как они помогают повысить качество и усовершенствовать применение профессионального суждения, а также снизить риск ошибки. Консультации полезны для получения обоснованных выводов, обеспечения подготовки надлежащего, беспристрастного и сбалансированного отчета, имеющего ценность. В соответствии с лучшими практиками рекомендуется документировать основные проводимые консультации, характер полученных рекомендаций и порядок работы аудиторской группы по таким рекомендациям.
- 104) Ключевой компонент контроля качества — это контролер качества аудита. Контролер качества аудита — это лицо, независимое от аудиторской группы, осуществляющее объективную оценку существенных вопросов, в том числе выявленных рисков и значимых суждений, вынесенных аудиторской группой, а также выводов группы, сделанных при подготовке отчета о результатах аудита. В соответствии с лучшими практиками рекомендуется назначать контролера качества аудита для аудитов с высокими рисками, определяемых ВОА.

- 105) ВОА сложно разработать эффективные процедуры контроля качества на индивидуальной основе, которые могут гарантировать высококачественные отчеты по аудиту достижения результатов в рамках всей организации. Поэтому важно разработать такие процедуры на институциональном уровне. Не менее важно, чтобы аудитор был и оставался компетентным и мотивированным, а также открытым для обратной связи в рамках процесса контроля качества. Поэтому процедуры контроля должны быть дополнены поддержкой, такой как обучение на рабочем месте и руководство для аудиторской группы.
- 106) Для получения дополнительного руководства по контролю качества см. ISSAI 140 «Контроль качества для ВОА».

» ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА (ПОСЛЕ ЗАВЕРШЕНИЯ АУДИТА)

- 107) Процесс обеспечения качества позволяет проводить независимую оценку аудитов после их завершения на постоянной основе в соответствии со специальными критериями. Основная цель процесса обеспечения качества — это мониторинг дизайна системы контроля качества ВОА и оценка того, внедрены ли надлежащие средства контроля на практике и функционируют ли они должным образом. Выполнение описанного выше процесса контроля качества будет первым шагом, обзор которого будет проведен в рамках процесса обеспечения качества, и ВОА может разрабатывать собственные критерии на основе конкретных условий своей деятельности с примерами вопросов, основанных на критериях, в том числе:
- a) Насколько четко в отчете описывается контекст осуществления исследуемой деятельности?
 - b) Насколько правильно структурирован и написан отчет, и включает ли он конструктивные краткие итоги?
 - c) Насколько четко изложено обоснование объема аудита?
 - d) Четко ли изложена методология аудита?
 - e) Насколько результаты, выводы и рекомендации в отчете были сбалансированы, логичны, последовательны и подтверждены приведенными доказательствами?
 - f) Насколько успешным был аудит в достижении своих целей и предоставлении полезной информации для совершенствования государственных услуг?

- g) В достаточной ли степени задокументированы компетенции аудиторской группы, выполненные аудиторские процедуры, подтверждающие результаты доказательства, проведенные консультации и учет полученных комментариев, а также процесс надзора?
- 108) Лица, осуществляющие независимое обеспечение качества, могут быть старшими членами подразделения по аудиту достижения результатов (не принимая участия в проведении аудита) или внешними лицами. В этой связи может рассматриваться также проведение оценки равными по положению членами других национальных ВОА. Преимущество такой оценки заключается в том, что члены других ВОА четко понимают роль и обязанности ВОА, и в то же время они не связаны с конкретным ВОА, что обеспечивает независимость их оценки. Внешнее обеспечение качества дает ВОА возможность продемонстрировать свою подотчетность заинтересованным сторонам при том понимании, что основная задача обеспечения качества — это совершенствование аудитов, процесса аудита и системы контроля качества. ВОА может использовать результаты оценок в рамках обеспечения качества, распространяя хорошие практики подготовки отчетов по аудиту достижения результатов внутри ВОА для пользы всех аудиторов. Если выясняется, что отчеты по аудиту достижения результатов нуждаются в доработке, то старшие сотрудники должны оценить систему контроля качества с целью определить, какие средства контроля могут нуждаться в усилении для обеспечения соответствия отчетов по аудиту достижения результатов стандартам ВОА, и взаимодействовать с аудиторскими группами, чтобы определить извлеченные уроки и возможности для обучения, наставничества и инструктажа в конкретных областях.

СУЩЕСТВЕННОСТЬ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен учитывать существенность (materiality) на всех этапах проведения аудита, включая финансовые, социальные и политические аспекты предмета аудита, с целью обеспечения максимально возможной дополнительной ценности.

(ISSAI 3000/83)

РУКОВОДСТВО

- 109) Существенность — это относительная важность вопроса в рассматриваемом контексте, которая может изменить или повлиять на решения пользователей отчета, в частности законодательных или исполнительных органов. Существенность может рассматриваться в контексте количественных и качественных факторов, таких как относительная величина, характер и влияние на предмет, а также интересы предполагаемых пользователей или получателей. Помимо денежного выражения, существенность включает в себя вопросы социальной и политической значимости, соответствие государственным и корпоративным стандартам, прозрачности, управления и подотчетности. Со временем существенность может изменяться и зависеть от ожиданий предполагаемых пользователей и ответственных сторон.
- 110) Качественные факторы могут включать следующее:
- a) Является ли результат следствием непреднамеренного или преднамеренного действия (мошенничества).
 - b) Значим ли конкретный аспект программы или объекта для характера, заметности и чувствительности программы или объекта аудита.
 - c) Оказывает ли влияние на здоровье или безопасность граждан.
 - d) Относится ли результат к сфере прозрачности или подотчетности.
- 111) Учитывать существенность важно во всех аспектах аудита достижения результатов. Поэтому аудитору необходимо учитывать существенность при выборе тем аудита, определении цели (целей), вопросов и объема аудита, критериев, оценке доказательств, документировании результатов и формировании выводов и рекомендаций.
- 112) Результаты считаются существенными, если есть разумные основания полагать, что они, по отдельности или в совокупности, повлияют на соответствующие решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе отчета о результатах аудита. Рассмотрение аудитором существенности — это вопрос профессионального суждения, который зависит от восприятия аудитором общих информационных потребностей предполагаемых пользователей.

- 113) Количественные факторы связаны с величиной результатов, имеющих числовое выражение. Аудитор должен учитывать совокупный эффект отдельно несущественных результатов.

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ

Требование в соответствии с ISSAI 3000:

Аудитор должен документировать аудит достаточно полным и подробным образом.

(ISSAI 3000/86)

РУКОВОДСТВО

- 114) Аудитор должен хранить все необходимые документы, собранные и составленные в ходе аудита достижения результатов. Примеры типов сведений, обычно подлежащих документированию в рамках большинства аудитов достижения результатов, включают: (a) сведения о плане и методологии аудита, (b) результаты полевой работы и анализа, (c) информационное взаимодействие с объектом аудита и обратную связь, (d) надзорные проверки и другие меры контроля качества. Однако конкретные обстоятельства аудита достижения результатов будут определять соответствующие цели и контекст аудиторской документации. Аудиторская документация включает сообщения по существу, отправленные или полученные по электронной почте должностному лицу объекта аудита или внешней стороне (или от них), которые имеют отношение к аудиту и связаны с отчетом. В документации указывается исполнитель аудиторской работы и дата ее завершения. Документирование аудиторской работы должно быть достаточным для того, чтобы ранее не связанный с данным аудитом опытный аудитор мог понять:
- a) Характер, сроки и объем выполненной работы;
 - b) Результаты аудиторской работы и полученные аудиторские доказательства; и
 - c) Возникающие в ходе аудита значимые вопросы (например, изменения в объеме или подходе к аудиту; решения относительно выявленного в ходе аудита нового фактора риска; действия, предпринятые в результате

возникновения разногласий между объектом аудита и аудиторской группой), сформированные на этом основании выводы и значимые профессиональные суждения, сделанные при формировании этих выводов.

- 115) Если в контексте аудита достижения результатов аудитор собирает персональные данные или информацию, аудитор должен убедиться, что такие данные или информация достаточно защищены. Характер и чувствительность информации являются факторами, определяющими, какие меры безопасности являются достаточными.
- 116) При определении характера и объема документации по конкретной области аудита или по шагу процедуры, как правило, аудитору требуется больше аудиторской документации в следующих ситуациях:
- a) имеет место высокий риск (риск, связанный с проведением аудита, или в случае, если результаты являются существенными, чувствительными или спорными);
 - b) необходимо получить больше суждений при выполнении работы или оценке результатов; и
 - c) имеет место более высокая значимость доказательств (то есть доказательства имеют решающее значение для формирования выводов по целям аудита).
- 117) Рекомендуется предусмотреть систему документации с перекрестными ссылками между отчетом о результатах аудита и рабочими документами.
- 118) Аудитор должен применять соответствующие процедуры для обеспечения конфиденциальности и сохранности рабочих документов. Кроме того, аудитор должен хранить рабочие документы в течение периода, достаточного для соблюдения правовых, нормативных, административных и профессиональных требований к хранению документации, а также для осуществления действий после завершения аудита.