

INTOSAI



## *Основополагающие принципы аудита эффективности*

КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK

ТЕЛ.: +45 3392 8400 • ФАКС: +45 331 1 0415 • E-MAIL: [INFO@RIGSREVISIONEN.DK](mailto:INFO@RIGSREVISIONEN.DK)

ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – RECHNUNGSHOF  
(Счетная палата Австрийской Республики)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA

Тел.: ++43 (1) 711 71 • Факс: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

ВВЕДЕНИЕ	5
НАЗНАЧЕНИЕ И СТАТУС ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ПРИНЦИПОВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	6
СИСТЕМА АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	7
Определение аудита эффективности	7
Экономичность, эффективность и результативность	8
Цели аудита эффективности	9
Сфера применения ISSAI 300	10
ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	11
Три стороны аудита эффективности	11
Предмет проверки и критерии аудита эффективности	12
Уверенность и достоверность при аудите эффективности	13
ПРИНЦИПЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	14
Общие принципы	14
Цель аудита	15
Аудиторский подход	16
Критерии	17
Аудиторский риск	19
Контакты	20

Навыки	22
Профессиональное суждение и скептицизм	23
Контроль качества	24
Существенность	25
Документация	27
Принципы, относящиеся к процессу аудита	28
Планирование	29
Выбор тем	29
Планирование аудита	30
Проведение аудита	33
Доказательства, результаты и заключения	33
Отчетность	34
Содержание отчета	34
Рекомендации	36
Распространение отчета	36
Осуществление последующей деятельности	37

## ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и руководства важны для достоверности, качества и профессионализма аудита государственного сектора. Международные стандарты Высших органов аудита (ISSAI), разрабатываемые Международной организацией Высших органов аудита (ИНТОСАИ), предназначены для содействия распространению независимого и эффективного аудита и поддержки членов ИНТОСАИ в развитии собственного профессионального подхода в соответствии со своими полномочиями и национальными законами и нормативными актами.

2. *ISSAI 100 - «Основополагающие принципы аудита в государственном секторе»* представляет основополагающие принципы аудита в государственном секторе в целом и определяет сферу применения стандартов ISSAI. *ISSAI 300 - «Основополагающие принципы аудита эффективности»* развивает лежащие в его основе основополагающие принципы ISSAI 100 в соответствии со специфическим контекстом аудита эффективности. ISSAI 300 необходимо читать и трактовать вместе с ISSAI 100, который также относится к аудиту эффективности.

3. ISSAI 300 - «Основополагающие принципы аудита эффективности» состоит из трех разделов.

- Первый раздел определяет систему аудита эффективности и указывает ссылки на использование соответствующих ISSAI.
- Второй раздел состоит из общих принципов для заданий аудита эффективности, которые аудитору необходимо учитывать перед началом аудита и во время его проведения.
- Третий раздел включает принципы основных этапов процесса аудита. Каждый принцип сопровождается кратким описанием.

## **НАЗНАЧЕНИЕ И СТАТУС ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ПРИНЦИПОВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ**

4. В настоящем документе представлена попытка выработать общее понимание природы аудита эффективности, включая принципы, применение которых необходимо для аудита высокого профессионального уровня.

ИНТОСАИ способствует разработке и принятию официальных стандартов, согласующихся с ISSAI 100 и 300, а также использованию руководства ИНТОСАИ по аудиту эффективности. ISSAI серии 3000 определяют общую систему аудита эффективности, включая общие руководства относительно проведения аудитов, как основу помощи Высшим органам аудита (далее – ВОА) в разработке своих собственных национальных стандартов.

5. Стандарты для аудита эффективности должны отражать необходимость в гибкости проведения отдельных аудиторских заданий, внимательном и творческом подходе к своей работе со стороны аудиторов и профессиональном суждении на всех этапах аудиторского процесса.

6. ИНТОСАИ признает, что полномочия ВОА значительно отличаются, как и условия их работы. В связи с различиями обстоятельств и организационных структур ВОА, не все стандарты аудита и руководства применимы ко всем аспектам их работы. Поэтому ВОА имеют возможность разработать официальные стандарты, которые или основывались бы на основополагающих принципах аудита эффективности, или соответствовали бы им. При выборе в качестве основы собственных стандартов ВОА основополагающих принципов, данные стандарты должны соответствовать Принципам во всех возможных аспектах.

7. В случае, когда стандарты аудита ВОА основываются на основополагающих принципах аудита эффективности или соответствуют им, то обозначить это можно следующим образом:

*...Мы провели наш[и] аудит[ы] в соответствии со [стандартами], основанными на [или соответствующими] основополагающих принципах аудита эффективности Международных стандартов высших органов аудита.*

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

8. ВОА могут предпочесть принять «Руководства по аудиту эффективности» (ISSAI 3000-3999) в качестве руководящих стандартов для своей работы. Если ВОА предпочтет применять данные руководства, то он должен будет соответствовать им во всех значимых аспектах. В данном случае можно указать следующее:

*...Мы провели наш[и] аудит[ы] эффективности в соответствии с Международными стандартами высших органов аудита [для аудита эффективности].*

## **СИСТЕМА АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ**

### Определение аудита эффективности

9. Проводимый ВОА аудит эффективности является независимой,

объективной и достоверной проверкой правительственных мероприятий, систем, операций, программ, действий или организаций на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности и на предмет, имеется ли потенциал для их улучшения.

10. Аудит эффективности имеет цель предоставить новую информацию, анализ или новые наработки и, при возможности, рекомендации по улучшению. Аудиты эффективности предоставляют новую информацию, знания или пользу путем:

- предоставления новых аналитических наработок (более широкий или глубокий анализ, а также новый взгляд);
- большей доступности имеющейся информации для различных заинтересованных сторон;
- представления независимого и авторитетного взгляда или заключения, основанных на аудиторских доказательствах;
- составления рекомендаций, основанных на анализе результатов аудиторских исследований.

#### Экономичность, эффективность и результативность

11. Принципы экономичности, эффективности и результативности можно определить следующим образом:

- Принцип *экономичности* означает минимизацию ресурсов затрат. Используемые ресурсы должны предоставляться вовремя, в нужном объеме, нужного качества и по наилучшей цене.
- Принцип *эффективности* означает получение максимальной отдачи от доступных ресурсов. Он относится к взаимосвязи задействованных



ресурсов и результатов, с точки зрения объема, качества и своевременности.

- Принцип *результативности* относится к достижению поставленных целей и желаемых результатов.

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

### Цели аудита эффективности

12. Главной целью аудита эффективности является конструктивное обеспечение экономичного, результативного и эффективного управления. Он также способствует подотчетности и прозрачности.

Аудит эффективности способствует *подотчетности*, помогая тем, кто отвечает за управление и надзор, улучшать показатели эффективности. Достигается это проверкой результативности и эффективности решений законодательных или исполнительных органов власти на этапе их подготовки и реализации, а также рационального расходования средств в интересах налогоплательщиков или граждан. При этом не ставятся под сомнение намерения и решения законодательной власти, а исследуется несовершенство нормативной правовой базы или способов ее соблюдения, помешавшее достижению конкретных целей. Аудит эффективности фокусируется на областях, которые могут принести дополнительную пользу для граждан и имеют наибольший потенциал для улучшения. Он предоставляет конструктивные стимулы для ответственных сторон

совершать соответствующие действия.

Аудит эффективности способствует *прозрачности*, предоставляя парламенту, налогоплательщикам и другим источникам финансирования, тем, кто является объектами правительственной политики и информационной среды, более глубокое представление об управлении и результатах различных видов правительственной деятельности. Таким образом, он напрямую способствует предоставлению полезной информации гражданам, одновременно служа основой для расширения знаний и улучшений. При аудите эффективности ВОА самостоятельно решают в рамках полномочий, что, когда и как проверять, и не должны быть ограничены в публикации результатов проверок.

### Сфера применения ISSAI 300

13. основополагающие принципы аудита эффективности обеспечивают основу для принятия и разработки стандартов ВОА. Они были составлены с учетом институциональных особенностей ВОА, включая их независимость, законные полномочия, этические обязательства, а также требования Предварительных условий функционирования ВОА (ISSAI 10-99).

14. При совпадении видов аудита (или при комбинированных аудитах) необходимо учитывать следующие моменты:

- Элементы аудита эффективности могут быть частью более объемного аудита, включающего также аспекты аудита соответствия и финансового аудита.
- В случае совпадения необходимо соблюдать все

соответствующие стандарты. Это не всегда легко сделать, поскольку разные стандарты могут содержать разные приоритеты.

- В таких случаях необходимо, чтобы основная цель аудита указывала аудиторам, какие стандарты следует применять. При определении, составляют ли соображения эффективности основную цель аудиторского задания, необходимо учитывать, что аудит эффективности больше сосредоточен на деятельности и ее результатах, чем на отчетах и отчетности, и что главной задачей его является обеспечение экономичности, эффективности и результативности, чем отчет о соответствии.

## **ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ**

15. Элементы аудита государственного сектора (аудитор, ответственная сторона, целевые пользователи, предмет и критерии проверки), как они определены в ISSAI 100, могут обладать иной характерностью при аудите эффективности. Аудиторы должны четко определить элементы каждой проверки и понимать их последствия, с тем чтобы провести проверку надлежащим образом.

### *Три стороны аудита эффективности*

16. Аудиторы часто достаточно свободны при выборе предмета и определении критериев проверки, которые, в свою очередь, определяют ответственные стороны и целевых пользователей. Несмотря на то, что аудиторы могут давать рекомендации, они должны позаботиться о том, чтобы не брать на себя обязанности ответственных сторон. Аудиторы, проводящие аудиты эффективности, обычно работают командой, члены которой обладают различными, дополняющими друг друга навыками.

17. В роли ответственной стороны могут выступать совместно целый ряд частных или юридических лиц, каждое из которых отвечает за разный аспект предмета проверки. Некоторые стороны могут отвечать за действия, которые явились причиной проблем. Другие могут инициировать изменения в ответ на рекомендации, сделанные по результатам аудита эффективности. Третьи по-прежнему могут отвечать за обеспечение аудитора информацией или доказательствами.

18. Целевые пользователи – это лица, для которых аудитор готовит отчет по итогам аудита эффективности. Целевыми пользователями могут быть законодательные органы, правительственные ведомства и широкая общественность. Ответственная сторона может также быть целевым пользователем, но в этом случае, она будет таким единственным пользователем.

### *Предмет проверки и критерии аудита эффективности*

19. Предмет проверки при аудите эффективности не должен ограничиваться конкретными программами, ведомствами или фондами, так как может включать действия (вместе с их непосредственными и конечными результатами, а также последствия) или существующие ситуации (включая причины и последствия). Примером может послужить предоставление услуг ответственными сторонами или влияние правительственной политики и нормативных правовых актов на управление, заинтересованные стороны, коммерческие организации, граждан и общество. Предмет проверки определяется целью и формулируется в вопросах аудита.

20. При аудите эффективности аудитор иногда принимает участие в разработке или подборе критериев аудита. В пункте 27 описываются

конкретные требования для аудитора, необходимые для этого.

### *Уверенность и достоверность при аудите эффективности*

21. Как во всех аудитах, пользователи отчетов об аудите эффективности хотели бы быть уверены в надежности информации, используемой ими при принятии решений. Поэтому они ожидают получения надежных отчетов, выражающих позицию ВОА по предмету проверки, основанную на доказательствах. Соответственно, аудиторам, проводящим аудит эффективности, необходимо всегда обеспечивать результаты проверок, основываясь на достаточных и надлежащих доказательствах, и активно управлять риском ненадлежащих отчетов. Однако от аудиторов, проводящих аудит эффективности, как правило, в отличие от заключения по финансовой отчетности, не ожидают предоставления общего заключения по достижению объектом аудита экономичности, эффективности и результативности. Это, действительно, не является требованием системы стандартов ISSAI.

22. Уровень достоверности, обеспечиваемый аудитом эффективности, должен быть установлен открыто. Степень достижения экономичности, эффективности и результативности может отражаться в отчете по результатам аудита эффективности разными способами:

- либо формируя общий обзор аспектов экономичности, эффективности и результативности, где цель аудита, его предмет, полученные доказательства и достигнутые результаты позволяют сделать такое заключение;
- либо предоставляя конкретную информацию по целому ряду положений, включая цель аудита, поставленные вопросы, полученные доказательства, используемые критерии, достигнутые результаты и

конкретные заключения.

23. В отчеты о результатах проверки необходимо включать только те результаты, которые имеют достаточную и надлежащую доказательную базу. Решения, принятые при составлении сбалансированного отчета, при формировании заключений и формулировании рекомендаций, часто нуждаются в доработке, для обеспечения необходимой информацией целевого пользователя. Аудиторам, проводящим аудит эффективности, необходимо конкретно описать, как данные по их проверкам привели к целому ряду заключений и, при необходимости, к единому общему заключению. Это означает, что нужно объяснить, какие критерии были разработаны и использованы и почему, а также указать, что все соответствующие точки зрения были учтены для формирования сбалансированного отчета. Принципы отчетности содержат дальнейшие указания по данному процессу.

## **ПРИНЦИПЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ**

### *Общие принципы*

24. Перечисленные ниже общие принципы дают рекомендации относительно всех аспектов в процессе аудита эффективности.

- Некоторые области, к которым относятся данные принципы, не освещаются в ISSAI 100. К ним относятся выбор тем проверки, идентификация целей проверки и определение подхода к проведению проверки и критериев.

- В других областях, таких как аудиторский риск, контакты, навыки, профессиональное суждение, контроль качества, существенность и

документация, общие принципы базируются на принципах ISSAI 100 и объясняют, как они конкретно применяются в аудите эффективности.

- В довершение всего, некоторые области, такие как этика и независимость, в настоящее время освещаются в ISSAI 100 и стандартах ISSAI уровня 2.

### Цель аудита

**25. Аудиторам необходимо поставить четкую цель проведения аудита, которая бы соответствовала принципам экономичности, эффективности и результативности.**

Цель аудита определяет подход и планирование аудиторского задания. Целью может быть просто описание его условий. Однако нормативные цели аудита (все ли так, как должно быть?) и аналитические цели аудита (почему все не так, как должно быть?), скорее всего, приведут к большей отдаче. Во всех случаях аудиторам необходимо учитывать, к чему относится аудит, какие организации и органы вовлечены и к кому будут направлены итоговые рекомендации. Хорошо сформулированные цели аудита относятся к одному объекту или к определенной группе правительственных предприятий, систем, процессов, программ, действий или организаций.

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

Вместо определения одной цели или общего вопроса аудита аудиторы могут выбрать разработку нескольких целей аудита, которые не надо будет постоянно разбивать на подвопросы.

### Аудиторский подход

**26. Аудиторам необходимо выбрать подход, ориентированный на результат, проблему или систему, или их сочетание, для того, чтобы обеспечить правильно спланированный аудит.**

Общий подход к аудиту является центральным элементом любого аудита. Он определяет характер предстоящей проверки. Кроме того, он определяет необходимые знания, информацию и данные, а также процедуры аудита, требуемые для их получения и анализа.

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

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

Все три подхода могут быть реализованы в последовательности «от



общего к частному» или «от частного к общему». Аудиты от общего к частному, как правило, концентрируются на требованиях, мотивах, целях и ожиданиях законодательных органов и центрального правительства. Аудиты от частного к общему сфокусированы на проблемах, беспокоящих людей и общество.

### Критерии

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

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

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

Критерии могут быть качественными или количественными и должны определять, по каким из них объект аудита будет оцениваться. Критерии могут быть общими или конкретными, фокусируясь на том, что *должно быть* согласно законам, нормативным требованиям или целям; что *ожидается* согласно основным принципам, научным знаниям и лучшим практикам; или *что могло бы быть* (при лучших условиях).

Могут использоваться различные источники для определения критериев, включая системы оценки деятельности. Должно быть прозрачным, какие источники использовались. Критерии должны быть соответствующими и понятными для пользователей, а также полными, надежными и объективными в контексте предмета и целей аудита.

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

Хотя некоторые виды аудита и содержат неоднозначные законодательные критерии, в аудите эффективности этого, как правило, не бывает. Цели аудита, вопросы и подход аудита определяют соответствие и вид подходящих критериев; уверенность пользователя в надежности результатов и выводов аудита эффективности зависит, в основном, от критериев. Поэтому важно выбирать надежные и объективные критерии.

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

на то, что они берут свое начало в нормативных критериях.

### Аудиторский риск

**28. Аудиторам необходимо активно управлять аудиторским риском, который представляет собой риск формирования неверных или неполных заключений, а также заключений, не представляющих ценности для пользователей, или предоставления несбалансированной информации.**

Многие темы аудита эффективности являются сложными и чувствительными в политическом отношении. Если избегать таких тем, то можно уменьшить риск неточности или неполноты, но это также может повлечь ограничение ценности (пользы) результатов аудита.

Риск того, что результаты аудита окажутся не представляющими ценность, варьируется от возможности не обеспечить новыми знаниями или выводами, до риска не учета важных факторов и, как следствие, неспособности предоставить пользователям аудиторского отчета информацию или рекомендации, которые бы привели к реальному повышению эффективности.

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

В связи с этим, аудиторы должны активно управлять риском. Управление аудиторским риском лежит в основе всего процесса и

методологии аудита эффективности. В документах по планированию аудита необходимо указать возможные или известные риски предстоящей работы и отразить способы управления ими.

### Контакты

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

Существует несколько причин, почему планирование контактов с объектами аудита и заинтересованными сторонами представляет собой особую важность при аудите эффективности.

- Так как аудиты эффективности обычно не проводятся на регулярной основе по одним и тем же объектам проверки (например, ежегодно), каналы общения могут уже не существовать, в то время как могут существовать контакты с законодательными и правительственными органами и другими группами, с которыми возможно в прошлом контакты не поддерживались (например, научные и деловые круги или гражданские организации).
- Часто отсутствуют заранее установленные критерии (такие как система финансовой отчетности), поэтому возникает необходимость в интенсивном обмене взглядами с объектом аудита.
- Необходимость в сбалансированных отчетах требует активных усилий для получения аналитических выводов по взглядам различных заинтересованных сторон.

Аудиторам необходимо идентифицировать ответственные стороны и другие заинтересованные стороны, а также взять на себя инициативу по

установлению эффективных двусторонних контактов. При хороших контактах аудиторы смогут упростить доступ к источникам информации, данным и заключениям объекта аудита. Использование контактов для объяснения заинтересованным сторонам назначения аудита эффективности также повышает вероятность реализации рекомендаций аудита. Аудиторам поэтому необходимо стремиться к сохранению должных профессиональных отношений со всеми заинтересованными сторонами, обеспечению свободного и открытого потока информации, насколько это позволяют условия конфиденциальности, а также проведения обсуждений в атмосфере взаимного уважения и понимания роли и ответственности каждой из заинтересованных сторон. Однако следует проявлять осторожность, чтобы контакты с заинтересованными сторонами не наносили ущерб независимости и беспристрастности ВОА.

Аудиторам необходимо уведомлять объекты аудита о ключевых аспектах аудита, включая его цель, вопросы и предмет проверки. Уведомление обычно делается в виде письма о проведении аудита и во время регулярных контактов в процессе аудита. Аудиторам необходимо поддерживать контакты с объектами проверок на протяжении всего аудита посредством конструктивного взаимодействия по мере того, как различные результаты проверок, аргументы и точки зрения проходят оценку.

Объектам аудита необходимо предоставить возможность прокомментировать результаты проверок, заключения и рекомендации до того, как ВОА выпустит отчет о результатах проверки. Все разногласия необходимо анализировать, фактические ошибки исправлять. Полученные комментарии необходимо отразить письменно в составе рабочей документации, с тем, чтобы документально зафиксировать изменения в проекте отчета о результатах проверки или представить причины, почему изменения не внесены.

При завершении аудита комментарии заинтересованной стороны могут повлиять на качество опубликованных отчетов по результатам проверки.

Можно также запросить объекты аудита дать мнение относительно качества аудита.

### Навыки

**30. В своей совокупности, аудиторская группа должна обладать необходимой профессиональной компетентностью для проведения аудита. Сюда стоит отнести глубокие знания об аудите, планировании проверки, методы общественности и техники исследования или оценки, а также индивидуальные качества, как, например, навыки анализа, письма и общения.**

При аудите эффективности могут потребоваться такие специфические навыки, как знание техники оценки и методов общественности, а также такие индивидуальные способности, как навыки общения и письма, способность к анализу, творческий подход и способность к адекватному восприятию. Аудиторам необходимо обладать глубокими знаниями о правительственных организациях, программах и функциях. Это обеспечит выбор правильных областей для аудита и эффективную экспертизу правительственных программ и мероприятий аудиторскими.

Могут также существовать специфические способы приобретения необходимых навыков. При каждом аудите эффективности аудиторам необходимо иметь полное представление о мероприятиях правительства, являющихся предметом аудита, а также об их причинах и возможных последствиях. Этот вид знаний часто должен приобретаться или разрабатываться под конкретное аудиторское задание. Аудиты эффективности часто включают образовательный процесс и разработку методологии как часть самого аудита. Поэтому, приобретение знаний и обучение на рабочем месте должны быть доступны аудиторам, которым необходимо поддерживать свои профессиональные навыки посредством

постоянного повышения квалификации. Стремление к приобретению знаний и стимулирующая управленческая культура являются важными условиями для повышения профессиональных навыков каждого аудитора в отдельности.

В специализированных областях внешние эксперты могут привлекаться, чтобы дополнить пробелы в знаниях аудиторской группы. Аудиторам необходимо оценить, нужна ли внешняя экспертиза и в каких областях, а также провести необходимую подготовительную работу.

### Профессиональное суждение и скептицизм

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

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

В то же время они должны быть восприимчивы к иным взглядам и аргументам. Это нужно для того, чтобы избежать ошибок суждения или содержательного искажения. Уважение, гибкость, любознательность и желание вводить новшества не менее важны. Новшества относятся не только к самому аудиторскому процессу, но также и аудируемым процессам и мероприятиям.

Ожидается, что аудиторы будут рассматривать вопросы с разных точек зрения и придерживаться открытого и объективного взгляда на различные точки зрения и аргументы. При отсутствии восприимчивости они могут

упустить важные аргументы или ключевые доказательства. В связи с тем, что аудиторы стремятся получить новые знания, они также должны быть креативны, восприимчивы, гибки, инициативны и практичны в их усилиях по сбору, толкованию и анализу данных.

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

### Контроль качества

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

*ISSAI 40 - Контроль качества для BOA* содержит общее руководство в отношении системы контроля качества, созданной на организационном уровне для всех аудитов. При проведении аудитов эффективности необходимо принять во внимание следующее:

- Аудит эффективности является процессом, в котором аудиторская группа собирает большое количество специфичной для аудита информации, выносит высоко профессиональное суждение и решение по существенным вопросам. Это необходимо принимать во внимание при контроле качества. Необходимость создания рабочей атмосферы взаимного доверия и ответственности, а также предоставления поддержки аудиторским группам следует рассматривать как составную часть управления качеством.



Это может привести к необходимости применения соответствующих, легко управляемых процедур контроля качества и обеспечения готовности аудиторов реагировать на результаты контроля качества. При расхождении во мнении между ответственными руководителями и аудиторской группой необходимо предпринять соответствующие шаги, с тем, чтобы точка зрения группы была учтена в должной мере и чтобы политика ВОА была последовательной.

- При аудите эффективности, даже если отчет основывается на доказательствах, хорошо документирован и точен, он все равно может быть несоответствующим или недостаточным, если в нем выражена несбалансированная и предвзятая точка зрения, содержится слишком мало выводов или неудовлетворительно решаются вопросы аудита. Таким образом, все это надо учитывать для гарантии качества.

- Поскольку цели аудита значительно варьируются в зависимости от аудиторских заданий, важно четко определить, что способствует высококачественному отчету в контексте конкретного аудиторского задания. Поэтому общие меры по контролю качества необходимо дополнять мерами, специфичными для аудита.

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

### Существенность

**33. Аудиторы должны учитывать существенность на всех**

**этапах аудиторского процесса. Необходимо думать не только о финансовых, но и о социальных и политических аспектах предмета проверки для максимальной пользы.**

Существенность можно понимать как относительную важность предмета в том контексте, в котором он рассматривается. Существенность темы аудита должна относиться к масштабу ее последствий. Она будет зависеть от того, является ли действие относительно несущественным и могут ли повлиять недостатки в рассматриваемой области на другие действия внутри объекта аудита.

Вопрос будет считаться существенным, если считается, что тема имеет большое значение и если изменения к лучшему приведут к значительным последствиям. Существенность будет ниже там, где действие носит рутинный характер и последствия низкой эффективности будут ограничены небольшой областью или каким-то образом минимизированы.

При аудите эффективности, существенность в денежном эквиваленте может быть, хотя и не должна быть, особенно важна. При определении существенности аудиторю необходимо также учитывать, что является важным социально и политически, и помнить о том, что этот показатель меняется со временем и зависит от точки зрения соответствующих пользователей и ответственных сторон. Поскольку предмет аудитов эффективности может широко варьироваться и критерии часто законодательно не установлены, эта точка зрения может меняться в зависимости от аудита. Ее оценка требует деликатного суждения со стороны аудитора.

Существенность относится ко всем аспектам аудитов эффективности, таким как выбор темы, определение критериев, оценка доказательств и документации, а также управление рисками в случае получения несоответствующих или малозначительных результатов аудиторских

исследований или отчетов.

### Документация

**34. Аудиторам необходимо вести документацию аудита в соответствии с его конкретными условиями. Информация должна иметь достаточно полный и подробный вид, чтобы дать опытному аудитору, не имевшему до этого никакого отношения к аудиту, возможность определить, какая работа была проделана для получения результатов аудиторских исследований, заключений и рекомендаций.**

Как и во всех аудитах, аудиторам, проводящим аудит эффективности, необходимо вести соответствующий документальный учет подготовки, процедур и результатов каждого аудита. Однако назначение и контекст документации несколько специфичны в аудите эффективности.

- Часто оказывается, что аудитор должен обладать специфическими знаниями по теме аудита, не всегда возможные для получения в ВОА. Поскольку методология и критерии аудита могут быть разработаны для каждого конкретного задания, аудитор несет особую ответственность за обеспечение прозрачности своих выводов.

- При аудите эффективности, помимо содержания результатов и рекомендаций, отчет описывает принятые рамочную, концептуальную и аналитическую структуры, и процесс, который привел к заключениям. В некоторой степени отчет выполняет функции, которые при других видах аудита обеспечиваются общими стандартами или аудиторской документацией.

- Документация должна не только подтверждать точность фактов, но и обеспечивать отражение в отчете сбалансированного, непредвзятого и

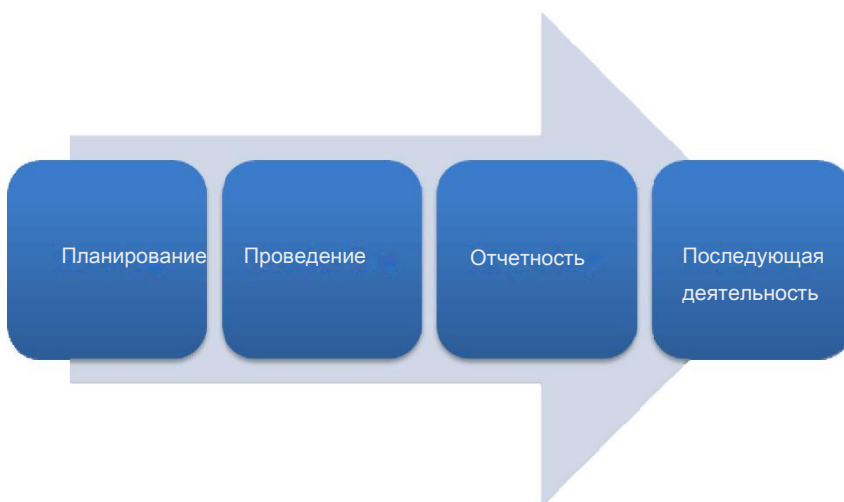
полного исследования вопроса или предмета аудита. Поэтому может быть необходимо, например, чтобы документация включала ссылку на аргументацию, не отраженную в отчете, или описывала, как разные точки зрения были изложены в отчете.

- Часто назначение отчета о результатах аудита эффективности заключается в том, чтобы представить для заинтересованных пользователей новые выводы, а не формальное заключение о достоверности информации. Точно так же, как цели аудита определяют характер необходимых доказательств, они определяют и характер документации.

- Ведение соответствующей документации является частью не только сохранения качества (например, помогая гарантировать удовлетворительное исполнение делегированной работы и достижение целей аудита), но и профессионального развития ВОА и отдельных аудиторов, что в будущем поможет выработать правильные методы работы для осуществления подобных аудитов.

### *Принципы, относящиеся к процессу аудита*

35. Аудит эффективности включает следующие главные этапы:



- Планирование, т.е. выбор тем, начальная фаза и проектирование

аудита;

- Проведение, т.е. сбор и анализ данных и информации;
- Отчетность, т.е. предоставление результатов аудита: ответы на вопросы аудита, результаты проверок, заключения и рекомендации пользователям;
- Осуществление последующей (аудиту) деятельности, т.е. определение, решили ли предпринятые в отношении результатов и рекомендаций меры основные проблемы и недостатки.

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

## *Планирование*

### Выбор тем

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

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

планирования может быть существенной для последующей работы аудиторов.

В данном процессе аудиторам следует учитывать, что темы аудита должны быть важными, аудируемыми и соответствовать полномочиям ВОА. Целью процесса выбора темы должно быть увеличение ожидаемых последствий аудита с учетом аудиторских возможностей (например, человеческие ресурсы и профессиональные навыки).

Формальные методы подготовки процесса стратегического планирования, такие как анализ риска или оценки проблем, могут помочь структурировать процесс. Их необходимо дополнять профессиональным суждением, чтобы избежать односторонних оценок.

### Планирование аудита

**37. Аудиторам необходимо планировать аудит таким образом, чтобы способствовать высококачественному аудиту, который будет осуществлен экономично, эффективно, результативно и своевременно в соответствии с принципами должного проектного управления.**

При планировании аудита важно учитывать:

- Историю вопроса и первичную информацию, требуемую для понимания объектов аудита, с тем чтобы обеспечить оценку проблемы и риска, возможных источников доказательств, аудируемости и степени важности области аудита;
- цели аудита, вопросы, критерии, предмет и методологию аудита (включая используемые техники для сбора доказательств и проведения анализа аудита);

- необходимые действия, требования к персоналу и навыкам (включая независимость аудиторской группы, человеческие ресурсы и возможное привлечение внешних экспертов), расчетную стоимость аудита, сроки ключевых этапов аудита, а также отправных точек для контроля.

Для того чтобы спланировать аудит надлежащим образом, аудиторам необходимо приобрести знания о предмете в должном объеме. Аудит эффективности, как правило, требует, чтобы специфичные для аудита, существенные и методологические знания были приобретены до начала аудита («предварительное исследование»).

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

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

потенциалов целям и вопросам аудита.

Планирование должно обеспечивать гибкость, для того, чтобы аудиторы могли воспользоваться аналитическими выводами, полученными в ходе проведения аудита. При выборе методов аудита предпочтение следует отдавать методам, которые лучше всего обеспечивают эффективный сбор аудиторских данных. Хотя аудиторы должны стремиться к тому, чтобы пользоваться передовыми практиками, выбор методов может быть ограничен практическими соображениями, такими как наличие данных. Отсюда рекомендация проявлять гибкость и прагматизм в этом вопросе. Из-за этого процедуры аудита эффективности не следует чрезмерно стандартизировать. Чрезмерное увлечение предписаниями может негативно сказаться на гибкости, профессиональном суждении и высоких аналитических навыках, которые требуются для аудита эффективности. В некоторых случаях, когда, например, аудит требует сбора данных в большом количестве и в разных областях или аудит должен быть проведен большим количеством аудиторов, может возникнуть необходимость в более детальном плане аудита, в котором вопросы аудита и процедур четко определены.

При планировании аудита аудиторам следует оценивать риск мошенничества. Если это существенно в контексте целей аудита, аудиторам необходимо изучить соответствующие системы внутреннего контроля и провести обследование на предмет наличия признаков нарушений, мешающих эффективности. Им также необходимо определить, приняли ли соответствующие объекты должные меры в ответ на рекомендации прошлых аудитов или других обследований, имеющих отношение к целям аудита. И наконец, аудиторам следует осуществлять контакты с заинтересованными сторонами, включая ученых или других профильных экспертов, чтобы накопить соответствующие знания, относящиеся, например, к надлежащим или наилучшим практикам. Общая цель этапа планирования заключается в



решении - через накопление знаний и вариативность стратегий - того, как лучше провести аудит.

## *Проведение аудита*

### Доказательства, результаты и заключения

**38. Аудиторам следует получить достаточный объем нужных аудиторских доказательств для получения результатов, формирования заключений в ответ на цели и вопросы аудита и выпустить рекомендации.**

Все результаты аудита и заключения должны быть подтверждены соответствующими доказательствами в достаточном объеме. Они должны быть помещены в контекст, а все относящиеся к ним аргументы, доводы «за» и «против» и различные точки зрения должны быть рассмотрены до выработки заключений. Характер аудиторского доказательства, требуемого для выработки заключений по аудиту эффективности, определяется предметом, целью и вопросами аудита.

Аудитору необходимо оценить доказательства с точки зрения получения результатов аудита. На основе результатов аудиту необходимо полагаться на профессиональное суждение при выработке заключения. Результаты и заключения являются результатами анализа в ответ на цели аудита. Они должны дать ответы на вопросы аудита.

Заключения могут быть основаны на количественных доказательствах с использованием научных методов или выборочных методик. Формулирование заключений может потребовать использование суждения и

интерпретации в значительном объеме при ответе на вопросы аудита из-за того, что аудиторское доказательство может быть убеждающим («указывает на вывод о том, что...»), а не безусловным («правильно/неправильно»). Необходимость в точности следует оценивать в сопоставлении с тем, что разумно, экономично и значимо для этой цели. Рекомендуется участие высшего руководства.

Аудит эффективности включает целый ряд аналитических процессов, которые постепенно эволюционируют через взаимные контакты, позволяющие углублять и детализировать затронутые вопросы и методы. Это может включать в себя сочетание и сравнение данных из разных источников, выработку предварительных заключений и составление результатов проверки для построения гипотез, которые можно проверить, по возможности, сравнив с дополнительными данными. Весь процесс тесно связан с процессом составления отчета о результатах проверки, который можно рассматривать как неотъемлемую часть аналитического процесса, находящего свое выражение в ответах на вопросы аудита. Важно, чтобы аудиторы ориентировались на цель, чтобы они вели систематическую работу, проявляя добросовестность и объективность.

## *Отчетность*

### Содержание отчета

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

Для того, чтобы отчет был всеобъемлющим, он должен включать всю необходимую информацию, соответствующую цели и вопросам аудита, и быть достаточно детализированным, чтобы обеспечить понимание предмета,

результатов и заключений. Для того, чтобы отчет был убедительным, он должен быть логически структурирован и представлять ясную взаимосвязь между целью, критериями, результатами, заключениями и рекомендациями аудита. Вся существенная аргументация должна быть проработана.

При аудите эффективности аудиторы предоставляют отчет о результатах своих исследований экономичности и эффективности получения и использования ресурсов и результативности в достижении целей. Отчеты могут значительно варьироваться по объему и характеру, например, давать оценку того, насколько правильно использовались ресурсы, комментировать последствия на процедуры и программы, рекомендовать изменения, призванные внести изменения к лучшему.

Отчет должен включать в себя информацию о цели аудита, вопросах и ответах аудита на эти вопросы, предмете проверки, критериях, методологии, источниках данных, любых ограничениях по использованным данным и результаты аудиторских исследований. Он должен давать ясные ответы на вопросы аудита или объяснять их отсутствие. С другой стороны, аудиторам необходимо переформулировать вопросы аудита, чтобы они соответствовали полученным доказательствам, и выйти на позицию, позволяющую ответить на вопросы. Результаты аудиторских исследований должны быть логически выстроенными, и должно быть обеспечено соответствие между целью аудита, вопросами аудита, результатами аудиторских исследований и заключениями. Отчет должен объяснять, почему и как указанные в результатах проверки проблемы мешают эффективности, чтобы побудить объект аудита или получателя отчета принять меры для устранения замечаний. Он должен при необходимости включать рекомендации по улучшению эффективности.

Отчет должен быть настолько ясным и четким, насколько это

позволяет предмет проверки, без терминов двусмысленной интерпретации. В целом, он должен быть конструктивным, содействовать улучшению качества знаний и делать акцент на необходимых улучшениях.

### Рекомендации

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

Рекомендации должны быть обоснованы и приносить дополнительную пользу. Они должны быть нацелены на причины проблем и/или появления слабых мест. Однако их формулировки не должны допускать банальных истин или просто искажения смысла заключений аудита и не вторгаться в сферу ответственности менеджмента. Должно быть ясно, на кого и на что направлена каждая рекомендация, кто отвечает за принятие любых инициатив и что означают рекомендации, т.е. как они будут способствовать повышению эффективности. Рекомендации должны быть практичными и должны быть адресованы тем объектам, в сфере ответственности и компетентности которых находится их реализация.

Рекомендации должны быть ясными, их изложение должно быть логичным и обоснованным. Они должны быть связаны с целями аудита, результатами проверок и заключениями. Вместе с полным текстом отчета рекомендации должны убеждать читателя в том, что они, скорее всего, значительно улучшат проведение правительственных операций и программ, например, путем сокращения расходов и упрощения управления, повышения качества и объема услуг или улучшения эффективности, последствий, а также пользы для общества.

## Распространение отчета

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

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

## *Осуществление последующей деятельности*

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

Последующая деятельность относится к обследованию аудиторами мер по устранению замечаний, принимаемых объектом аудита или иной ответственной стороной на основе результатов аудита эффективности. Она представляет собой независимую деятельность с целью повышения отдачи от аудиторского процесса, помогая укреплять воздействие аудита и закладывать основы для улучшения аудиторской работы в будущем. Она также побуждает объекты аудита и других пользователей отчета относиться серьезно к последнему и предоставляет аудиторам полезные уроки и показатели эффективности. Не ограничиваясь реализацией рекомендаций, последующая деятельность занимается установлением факта того, решил ли

объект аудита проблемы надлежащим образом и исправил ли он приведшую к таким проблемам ситуацию спустя разумный период времени.

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

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