

ISSAI 3000

Стандарты аудита эффективности

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

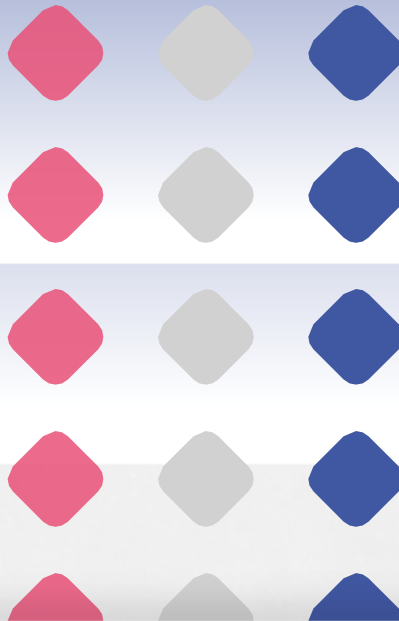
www.issai.org



INTOSAI



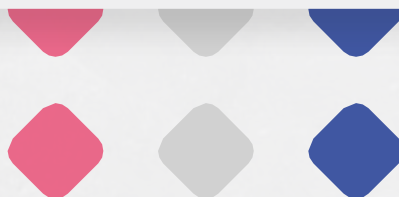
INTOSAI



ИНТОСАИ, 2019

- 1) В 2001 году документ был принят в качестве стандартов и руководящих принципов аудита эффективности на основе стандартов аудита ИНТОСАИ и практического опыта
- 2) В 2016 году принят как «Стандарт в области аудита эффективности»
- 3) В 2019 году с созданием Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP) документ переименован в «Стандарт аудита эффективности», внесены редакционные изменения

Стандарт ISSAI 3000 доступен на всех официальных языках ИНТОСАИ: английском, арабском, испанском, немецком и французском



СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ НАСТОЯЩЕГО СТАНДАРТА	6
ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	8
ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	9
Независимость и этика	9
Предполагаемые пользователи и ответственные стороны	10
Предмет аудита	11
Уверенность и подтверждение достоверности в рамках аудита эффективности	12
Задача (задачи) аудита	12
Подход к аудиту	13
Критерии аудита	14
Аудиторский риск	15
Обмен информацией	16
Навыки	17
Контроль	18
Профессиональное суждение и скептицизм	19
Контроль качества	21
Существенность	21
Документация	22
ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	23
Планирование — выбор тем	23
Планирование — подготовка программы аудита	24
Проведение аудита	26
Отчетность	28
Дальнейшая деятельность	32

1

ВВЕДЕНИЕ

- 1) Профессиональные стандарты и руководящие принципы аудита имеют огромное значение для обеспечения достоверности, качества и профессионализма в сфере аудита государственного сектора. ISSAI 3000 «Стандарт аудита эффективности», разработанный Международной организацией высших органов аудита (далее ИНТОСАИ), направлен на содействие распространению независимого и эффективного аудита и поддержки членов ИНТОСАИ в разработке собственного профессионального подхода в соответствии со своими полномочиями, законами и нормативными актами на национальном уровне.
- 2) В ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора», среди прочего, определяется цель и сфера действия стандартов ИНТОСАИ. ISSAI 300 «Принципы аудита эффективности» базируется на основополагающих принципах аудита эффективности ISSAI 100 и развивает их в соответствии со особым контекстом аудита эффективности. ISSAI 3000 — это международный стандарт аудита эффективности, который необходимо читать и толковать совместно с ISSAI 100 и ISSAI 300.
- 3) ISSAI 3000 является обязательным для исполнения стандартом аудита эффективности, и поэтому, если BOA решит его применять, то он должен соблюдать все требования этого стандарта. В нем устанавливаются требования к внедрению профессиональной

практики аудита эффективности и содержатся пояснения к данным требованиям, с целью повышения удобочитаемости и понятности стандарта.

- 4) Требования обязательны к исполнению и выделены жирным шрифтом. Они содержат обязательные условия, необходимые для обеспечения высокого качества аудита тех высших органов аудита (ВОА), которые предпочитают опираться в своей работе на международные стандарты. Благодаря стандартам аудиторы понимают требования к своей работе, а заинтересованные стороны — возможные результаты аудита. В пояснениях более подробно описываются значения данных требований и сфера их действия.
- 5) В других документах (GUID 3900-3999) содержатся необязательные для выполнения рекомендации. В ISSAI 3910 «Основные концепции аудита эффективности» приводятся руководящие материалы по концепциям аудита, в то время как в ISSAI 3920 «Процесс аудита эффективности» — по процессу аудита. В первом документе содержатся пояснения к требованиям, а во втором — описание процесса выполнения этих требований.
- 6) В рамках аудита государственного сектора роль аудитора выполняет руководитель ВОА или лица, наделенные полномочиями проводить аудит: группа аудиторов и лица, ответственные за надзор и управление. Общая ответственность за аудит в государственном секторе по-прежнему определяется полномочиями ВОА (ISSAI 100, пункт 25). В ISSAI 3000 используется термин «аудитор» и дается определение требований к аудитору, нацеленных на проведение аудитов высокого качества. В тех случаях, когда при проведении аудита затрагиваются институциональные проблемы, также делается ссылка на ВОА.
- 7) Структура стандарта ISSAI 3000 во многом аналогична структуре стандарта ISSAI 300 и состоит из четырех основных разделов:
 - а) Первый раздел устанавливает область действия стандарта аудита эффективности и разъясняет, каким образом ВОА могут на него ссылаться.
 - б) Во втором разделе дается определение аудиту эффективности и его задачам, а также принципам, лежащим в основе концепции аудита эффективности.

- в) Третий раздел состоит из общих требований к аудиту эффективности. Эти требования должны быть рассмотрены до начала аудита и в течение всего процесса аудита.
- г) В четвертом разделе содержатся требования, касающиеся основных этапов процесса аудита.

2

ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ НАСТОЯЩЕГО СТАНДАРТА

- 8) В настоящем документе представлен стандарт аудита эффективности. Согласно пунктам 6-8 ISSAI 3000 высшие органы аудита, желающие сделать ссылку на содержание стандартов ИНТОСАИ в области аудита эффективности, могут сделать это двумя способами:
- а) Вариант 1: путем разработки авторитетных стандартов, основанных на принципах аудита эффективности, или соответствующих им,
 - б) Вариант 2: путем принятия стандарта ИНТОСАИ по аудиту эффективности (ISSAI 3000-3899).
- 9) В рамках варианта 1 ИНТОСАИ признает, что ВОА имеют несхожие полномочия и работают в разных условиях. Ввиду разнообразия условий работы и организационных механизмов ВОА не все стандарты или руководящие принципы аудита могут применяться ко всем аспектам их работы. С учетом полномочий на национальном уровне, конституционных норм и других правовых норм, а также стратегии ВОА в рамках стандартов, разработанных ВОА или национальными нормотворческими организациями, реализация принципов ISSAI 100 может обеспечиваться по-разному.
- 10) Поэтому стандарт ISSAI 3000 не должен рассматриваться как

рекомендация по разработке стандартов BOA. BOA имеют возможность разрабатывать авторитетные стандарты, соответствующие принципам аудита эффективности или основанные на них. Если BOA принимает решение о разработке собственных стандартов, они должны включать необходимые для выполнения соответствующих функций аудита элементы, а также соответствовать принципам аудита эффективности во всех надлежащих, соответствующих аспектах.

- 11) В рамках варианта 2 при рассмотрении вопроса о принятии ISSAI 3000 необходимо помнить, что хотя соблюдение принципов в различных системах можно обеспечить разными способами, стандарт должен быть в достаточной мере детализирован таким образом, чтобы при проведении аудита эффективности аудитор мог следовать принятым нормам. В дополнительных руководящих материалах (GUID 3900- 3999) содержатся рекомендации по аудиту эффективности, которые могут использоваться напрямую или в качестве основы для разработки собственных руководящих принципов.
- 12) Этот стандарт никоим образом не имеет преимущества перед национальными законами, положениями или полномочиями и не препятствует проведению BOA расследований, обзоров и прочих мероприятий, которые особым образом не предусмотрены в стандарте ISSAI 3000.
- 13) ISSAI 3000 — это стандартом для тех BOA, которые предпочитают использовать его в качестве своего авторитетного стандарта аудита эффективности и напрямую ссылаются на него. В таких случаях аудитор и BOA должны соблюдать каждое требование настоящего стандарта, если только, в рамках конкретного аудита это требование не актуально, поскольку оно условно, а соответствующих условий не существует. Если не все необходимые требования выполнены, ссылка на этот стандарт не может быть сделана без раскрытия этого факта и дальнейших объяснений последствий.
- 14) Если BOA решит прямо сослаться на этот стандарт, ссылка должна быть сформулирована в соответствии с требованиями пунктов 10–12 ISSAI 100 и пункта 8 ISSAI 300.
- 15) Аудит эффективности может охватывать широкий круг предметов и методов исследования. В результате уровень детализации требований обеспечивает гибкость и оставляет достаточно пространства для различных подходов к

аудиту. Поэтому пользователям ISSAI 3000 рекомендуется также в полной мере использовать соответствующие руководящие материалы по конкретным предметам аудита. Аудиты могут проводиться в соответствии с ISSAI 3000 и стандартами из других источников при условии отсутствия противоречий. В этих случаях следует делать ссылки как на такие стандарты, так и на ISSAI 3000.

- 16) Элементы аудита эффективности могут быть частью более широкого аудита, охватывающего также аспекты финансового аудита и аудита соответствия. При рассмотрении совпадений между типами аудита (или в случае проведения комбинированного аудита) аудитор должен соблюдать все соответствующие стандарты и учитывать, что при наличии разных приоритетов аудитор выбирает стандарты на основе первоочередной цели аудита.

- 17) Проводимый ВОА аудит эффективности — это независимая, объективная и надежная проверка государственных инициатив, систем, процессов, программ, мероприятий или организаций на предмет осуществления их деятельности в соответствии с принципами экономичности, эффективности и/или результативности, а также возможных преобразований.
- 18) Аудит эффективности направлен на содействие повышению экономичности, эффективности и результативности в государственном секторе. Он направлен также на содействие благому управлению, подотчетности и прозрачности. Аудит эффективности направлен на предоставление новой информации, анализ или обеспечение углубленного понимания вопроса, а также в случае необходимости на предоставление рекомендаций по преобразованиям.
- 19) Аудит эффективности часто включает анализ условий, необходимых для обеспечения соблюдения принципов экономичности, эффективности и результативности.
- 20) Дополнительная информация об определениях экономичности, эффективности и результативности, а также способах получения новой информации в рамках аудита эффективности содержится в GUID 3910.

4

ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

НЕЗАВИСИМОСТЬ И ЭТИКА

Требование

- 21) **Аудитор должен соблюдать процедуры ВОА в отношении независимости и этики, которые в свою очередь должны соответствовать профильным стандартам ИНТОСАИ.**

Пояснение

- 22) Под независимостью аудитора понимают независимость реальную или видимую. Реальная независимость позволяет аудитору выполнять действия, не подвергаясь влиянию факторов, ставящих под угрозу профессиональное суждение аудитора, а также действовать открыто и объективно, проявляя профессиональный скептицизм. Видимая независимость заключается в отсутствии обстоятельств, которые могли бы заставить информированное заинтересованное лицо при наличии у него соответствующей информации испытывать разумные сомнения в честности, объективности или профессиональном скептицизме аудитора или сделать вывод о том, что они были скомпрометированы. Дополнительную информацию о независимости аудитора можно найти в ISSAI P-10 «Мексиканская декларация о независимости ВОА», GUID 9030 «Передовой опыт в области независимости ВОА» и ISSAI 11, а об этике – в ISSAI 130 «Этический кодекс».

Требование

- 23) Аудитор должен заботиться о сохранении своей независимости с тем, чтобы выводы и заключения аудита были беспристрастными, и таковыми их считали предполагаемые пользователи.**

Пояснение

- 24) Аудитор должен учитывать конкретные риски нарушения принципа независимости, которые могут существовать в рамках аудитов эффективности. Аудитор играет особую роль в определении критериев аудита, сравнении с ними и составлении сбалансированного аудиторского заключения. В этой связи аудитору необходимо оставаться независимым, чтобы обеспечить беспристрастность аудиторского отчета и соблюдение аудиторской группой принципов профессиональной этики. Кроме того, важно учитывать позиции и интересы соответствующих заинтересованных сторон, а также устанавливать с ними открытые и эффективные каналы коммуникации. Тем не менее аудитору важно защищать свою независимость.

ПРЕДПОЛАГАЕМЫЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ И ОТВЕТСТВЕННЫЕ СТОРОНЫ

Требование

- 25) Аудитор должен четко определить предполагаемых пользователей и ответственные стороны аудита и на протяжении всего аудита учитывать значение этих ролей и проводить аудит соответственным образом.**

Пояснение

- 26) Предполагаемые пользователи — это лица, для которых аудитор готовит отчет о результатах аудита. Предполагаемыми пользователями могут быть законодательные, исполнительные органы, правительственные учреждения, третьи стороны, заинтересованные в аудиторском отчете, а также общественность.
- 27) Роль ответственной стороны могут исполнять ряд физических лиц или организаций, каждая из которых несет ответственность за разные аспекты предмета аудита. Ответственная сторона может включать лиц,

отвечающих за предмет аудита и выступающих в роли рядовых работников и/или в контролирующей роли, также тех, кто курирует выполнение рекомендаций и инициирует необходимые изменения. Ответственная сторона также может быть предполагаемым пользователем, но, как правило, не единственным.

- 28) Кроме того, важно учитывать потребности и интересы предполагаемых пользователей и ответственных сторон. При этом аудитор может обеспечить понятность и удобочитаемость отчета для этих лиц. Однако это не должно никоим образом подрывать независимость и объективность аудитора, который по-прежнему несет ответственность за сбалансированный подход к аудиту, преследующий государственные интересы.

ПРЕДМЕТ АУДИТА

Требование

- 29) Аудитор должен определить предмет аудита эффективности.**

Пояснение

- 30) Предмет аудита отвечает на вопрос «что проверяется?» и определяется охватом аудита. Предметом аудита эффективности могут быть конкретные программы, инициативы, системы, организации или фонды, и он может включать мероприятия (с их промежуточными результатами, итогами и последствиями) или существующие ситуации, включая причины и следствия. Сфера охвата аудита — это граница аудита, которая напрямую связана с целями аудита. Сфера охвата аудита определяет предмет, который будет оценивать аудитор и по которому он будет отчитываться, а также документы или записи, рассматриваемый период, а также подлежащие включению площади.
- 31) Многие темы аудита эффективности политически чувствительны, поскольку могут относиться к эффективности приоритетных для правительства государственных программ. В рамках аудита эффективности проверяется, эффективно и результативно ли подготовлены и приняты решения законодательной или исполнительной власти, и получили ли налогоплательщики или граждане практическую пользу. В зависимости от мандата ВОА в рамках

аудита эффективности не ставится под сомнение намерения и решения законодательной власти, но рассматривается, помешали ли какие-либо недостатки законов и нормативно-правовых актов достижению конкретных целей аудита.

УВЕРЕННОСТЬ И ПОДТВЕРЖДЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ В РАМКАХ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Требование

- 32) Аудитор должен подтвердить достоверность результатов аудита предмета в соответствии с критериями на основе принципа прозрачности.

Пояснение

- 33) Подтверждение достоверности означает, что пользователи могут быть уверены в выводах, заключениях и рекомендациях, представленных в отчете. Аудитор обеспечивает уверенность пользователей, всесторонне и аргументированно объясняя, каким образом были подготовлены выводы, критерии и заключения и почему заключения логически вытекают из выводов.
- 34) Аудитору необходимо ясно и понятно обозначать задачу (задачи) аудита, объем, методологию проведения аудита, сообщать о собранных данных и любых существенных ограничениях в рамках отчета, чтобы предполагаемые пользователи не были введены в заблуждение.

ЗАДАЧА (ЗАДАЧИ) АУДИТА

Требование

- 35) Аудитор должен установить четко определенные задачи (задачу) аудита, относящиеся к принципам экономичности, эффективности и/или результативности.
- 36) Аудитор должен сформулировать задачу (задачи) аудита достаточно

подробно, чтобы иметь четкое представление о вопросах, на которые будут даны ответы, а также чтобы обеспечить логическую проработку плана аудита.

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

Пояснение

- 38) Задачу (задачи) аудита можно рассматривать как аудиторские вопросы, на которые аудитор стремится получить ответы, на основании полученных аудиторских доказательств. Четко определенная задача (задачи) аудита может быть сопряжена со связанными с предметом аудита государственными инициативами, системами, деятельностью, программами, мероприятиями или организациями. Составление вопросов аудита — это повторяющийся процесс, в котором вопросы неоднократно уточняются и оттачиваются с учетом известной информации по этому вопросу, а также практической реализуемости.
- 39) Многие цели аудита могут быть сформулированы как общие вопросы аудита, подразделяющиеся на более точные подвопросы. Вместо постановки единственной задачи или вопроса аудита аудитор может сформулировать несколько задач аудита, которые не всегда должны быть разделены на вопросы и подвопросы.

АУДИТОРСКИЙ ПОДХОД

Требование

- 40) Аудитор должен выбрать подход к аудиту, ориентированный на результат, проблему или систему, или их сочетание.**

Пояснение

- 41) Подход к аудиту определяет характер проверки, которая должна быть осуществлена, и является важным звеном между задачей (задачами) аудита, критериями аудита и проделанной работой по сбору

доказательств.

- 42) Системно-ориентированный подход рассматривает правильное функционирование систем управления. Часто элементарные принципы эффективного управления могут быть полезны при изучении условий, необходимых для обеспечения эффективности или результативности аудита даже при отсутствии полного консенсуса по проблеме или нечеткой формулировке итогов и промежуточных результатов.
- 43) Ориентированный на результат подход оценивает, были ли достигнуты промежуточные или итоговые задачи аудита или все ли аудиторские программы осуществляются и услуги предоставляются надлежащим образом. Данный подход наиболее удобно использовать, когда промежуточные результаты или итоги четко сформулированы (например, в законе или стратегии, принятой ответственными сторонами).
- 44) В рамках проблемного подхода рассматриваются, проверяются и анализируются причины конкретных проблем или отклонений от критериев аудита. Его можно использовать, когда есть полный консенсус по проблеме, даже если промежуточные результаты или итоги изложены нечетко. Выводы и рекомендации главным образом основаны на процессе анализа и подтверждении причин, а не на сравнении аудиторских доказательств с критериями аудита.

КРИТЕРИИ АУДИТА

Требование

- 45) **Аудитор должен установить подходящие критерии аудита, соответствующие задачам аудита и вопросам аудита и связанные с принципами экономичности, эффективности и/или результативности.**

Пояснение

- 46) Критерии аудита являются эталонами, используемыми для оценки предмета аудита. При аудитах, охватывающих комплексные вопросы, не всегда возможно заранее установить критерии аудита. Аудитор может найти более подробные критерии в процессе аудита, например, узнав о передовых методах работы схожих государственных органов. В

то время как в рамках других типов аудита могут быть установлены однозначные критерии аудита, это не всегда возможно в рамках аудита эффективности. При аудите эффективности критерии аудита не всегда сразу доступны аудитору. Они, как правило, основаны на знаниях передовых способов ведения деятельности наиболее экономичным и эффективным образом (или наиболее благоприятных условий эффективной и результативной работы). Крайне важно располагать подходящими критериями аудита для обеспечения качества аудита эффективности, особенно в связи с тем, что во многих случаях разъяснение и разработка этих критериев аудита может быть частью добавленной стоимости при выполнении аудита эффективности.

- 47) Критерии аудита могут быть качественными или количественными, а также общими или конкретными, с упором на результатах, ожидаемых согласно обоснованным принципам, научным знаниям и передовой практике проведения аудита, или с акцентом на том, что может быть (при улучшении условий) или должно быть в соответствии с законами, правилами или задачами аудита.
- 48) Критерии аудита должны обеспечивать надлежащую и разумную основу для оценки в соответствии с задачами аудита. Критерии аудита должны быть актуальными, понятными, полными, надежными и объективными в контексте предмета, задачи (задач), и / или вопросов аудита.

Требование

- 49) Аудитор должен в рамках планирования и/или проведения аудита обсудить критерии аудита с объектом аудита.**

Пояснение

- 50) Критерии аудита необходимо обсудить с объектом аудита, но в конечном итоге ответственность за выбор подходящих критериев аудита лежит на аудиторе.
- 51) Обсуждение критериев аудита с объектом аудита служит для обеспечения общего понимания того, какие количественные и качественные критерии аудита будут использоваться в качестве эталонов при оценке предмета. Это особенно важно, если критерии аудита не определяются непосредственно законами или другими авторитетными документами или если критерии аудита должны

разрабатываться и уточняться на протяжении всей аудиторской работы.

АУДИТОРСКИЙ РИСК

Требование

- 52) **Аудитор должен активно управлять аудиторским риском во избежание подготовки неверных или неполных выводов аудита, заключений и рекомендаций, а также предоставления односторонней информации или невозможности обеспечить создание добавленной стоимости.**

Пояснение

- 53) Активное управление аудиторским риском включает в себя следующее: прогнозирование возможных или известных рисков в рамках предполагаемой деятельности, разработку подходов к аудиту для устранения этих рисков при планировании аудита и выборе методов, а также документирование способов смягчения рисков.
- 54) Активное управление аудиторским риском включает также анализ того, обладает ли аудиторская группа достаточными и надлежащими навыками для проведения конкретного аудита, имеет ли надлежащий доступ к точной, надежной и актуальной качественной информации, рассматривает любую имеющуюся новую информацию и альтернативные точки зрения.

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

Требование

- 55) **Аудитор должен планировать и обеспечивать эффективное и надлежащее информирование объекта аудита и соответствующих заинтересованных сторон о ключевых аспектах аудита на протяжении всего аудита.**

Пояснение

- 56) Эффективный обмен информацией имеет значение, поскольку

установление налаженной двусторонней связи с объектом аудита и заинтересованными сторонами может облегчить доступ аудитора к информации и данным, а также помочь ему лучше понять точку зрения объекта аудита и заинтересованных сторон.

- 57) К ключевым аспектам аудита, о которых аудитор должен сообщить объекту аудита, относятся: предмет аудита, задача (задачи) аудита и/или вопросы аудита, критерии аудита, рассматриваемый период, а также государственные инициативы, организации и / или программы, которые должны быть включены в аудит.
- 58) Налаженный диалог с объектом аудита в ходе всего аудита имеет решающее значение для обеспечения реальных улучшений в сфере управления и может повысить значимость аудита. В этом контексте аудитор может поддерживать конструктивное взаимодействие с объектом аудита путем обмена результатами аудита, аргументами и точками зрения по мере их появления и оценки на протяжении всего аудита.

Требование

- 59) Аудитор должен позаботиться о том, чтобы обмен информацией с заинтересованными сторонами не поставил под угрозу независимость и беспристрастность ВОА.**

Пояснение

- 60) Для аудитора важно поддерживать хорошие профессиональные отношения со всеми участвующими в аудите заинтересованными сторонами, содействовать свободному и открытому обмену информацией с учётом требований конфиденциальности, а также вести обсуждения в атмосфере взаимного уважения и понимания соответствующей роли и обязанностей каждого заинтересованного лица. Однако эти отношения не должны влиять на независимость и беспристрастность ВОА.

Требование

- 61) ВОА должен четко изложить стандарты, соблюдавшиеся при проведении аудита эффективности.**

Пояснение

- 62) ВОА должны либо включать ссылку на стандарт, который соблюдался при проведении каждого аудита эффективности в соответствующем отчете о проверке, либо выбирать более общую форму информирования, охватывая определенный диапазон заданий, заявленных в годовом отчете или указанных на сайте ВОА. Если стандарт основывается на нескольких источниках одновременно, это также необходимо указать.

НАВЫКИ

Требование

- 63) **ВОА должен обеспечить, чтобы в совокупности аудиторская группа обладала необходимыми для проведения аудита профессиональными знаниями.**

Пояснение

- 64) Профессиональные умения в области аудита эффективности включают в себя наличие глубоких знаний в сфере аудита, разработки исследований, методах научного исследования или изучения способов оценки. Такие умения включают также личные способности аудитора, такие как аналитическое мышление, навыки письма и общения, креативность и восприимчивость к новым взглядам и аргументам. Кроме того, аудит эффективности требует обширных знаний в сфере связанных с предметом аудита правительственных организаций, программ и функций, а также в области социологии, физики, информатики и других наук, а также права.
- 65) Если аудитор принимает решение о необходимости внешней экспертизы для дополнения знаний аудиторской группы, то аудитор может в случае необходимости консультироваться с физическими лицами, в пределах и за пределами ВОА, которые обладают соответствующими специальными знаниями. Любые внешние эксперты, вовлеченные в аудиторскую работу, также не должны быть вовлечены в ситуации и отношений, которые могут нанести ущерб объективности внешних экспертов. Хотя аудитор может использовать работу экспертов в качестве аудиторских доказательств, он сохраняет полную ответственность за проведение аудита и подготовку заключений в

рамках отчета по результатам аудита.

КОНТРОЛЬ

Требование

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

Пояснение

- 67) Надзор за аудитом предусматривает предоставление достаточных указаний и рекомендаций аудиторской группе, назначенной для проведения аудита. Аудитор, осуществляющий надзор за аудитом, должен обладать навыками и знаниями в области методологии аудита, планирования и мониторинга, управления проектами; стратегическим мышлением; навыками прогнозирования и решения задач. Уровень надзора может варьироваться в зависимости от квалификации и опыта аудиторской группы и сложности предмета аудита.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ И СКЕПТИЦИЗМ

Требование

- 68) Аудитор должен выносить профессиональное суждение и проявлять скептицизм, а также рассматривать вопросы с разных точек зрения, сохраняя открытое и объективное отношение к различным взглядам и аргументам.**

Пояснение

- 69) В рамках аудита эффективности часто требуется выносить профессиональное суждение и интерпретировать, поскольку аудиторские доказательства такого типа скорее убедительны, чем безусловны по своему характеру.
- 70) Профессиональное суждение относится к использованию коллективных знаний, навыков и опыта в процессе аудита. Профессиональное

суждение помогает аудитору определить необходимый уровень понимания предмета аудита. Это предполагает разумную осторожность при проведении аудита и добросовестное применение всех соответствующих профессиональных стандартов и этических принципов.

- 71) Профессиональный скептицизм означает сохранение профессиональной дистанции по отношению к объекту аудита, а также проявление настороженности и критического отношения при оценке достаточности и уместности аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита.
- 72) Вынесение профессионального суждения и скептицизм позволяет аудитору воспринимать различные мнения и аргументы, а также лучше учитывать различные точки зрения, сохранять объективность и оценивать весь спектр аудиторских доказательств. Это также позволяет избежать ошибок суждения или «когнитивных искажений», делать объективные выводы на основе критической оценки всех собранных аудиторских доказательств.

Требование

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

Пояснение

- 74) Аудитору необходимо определить и оценить риски мошенничества, связанные с целями аудита. В случае значительного риска мошенничества в ходе аудита важно, чтобы аудитор достаточно хорошо понимал функционирование соответствующих систем внутреннего контроля и выяснил, имеются ли какие-либо признаки нарушений, которые могут снизить эффективность. Аудитору необходимо делать запросы и выполнять процедуры с целью выявления рисков и реагирования на риски мошенничества, связанные с целями аудита.

Требование

- 75) Аудитор должен придерживаться высокого стандарта профессионализма.**

Пояснение

- 76) Профессиональное поведение означает, что аудитор должен: 1) соблюдать высокие профессиональные стандарты при выполнении работы, быть компетентным и беспристрастным; 2) не выполнять работу, несоответствующую его/ее профессиональным навыкам; 3) знать и соблюдать действующие законы, нормы, обычаи, принципы, процедуры и установленные порядки; 4) хорошо понимать учредительные, правовые и институциональные принципы и нормы, регулирующие деятельность объекта аудита; 5) не совершать действия, которые могут дискредитировать ВОА; 6) соблюдать этические принципы и требования.

Требование

- 77) Аудитор должен быть готов внедрять новшества на протяжении всего процесса аудита.**

Пояснение

- 78) Проявляя изобретательность, гибкость и находчивость, аудитор сможет лучше определять возможности для разработки инновационных подходов к аудиту для сбора, интерпретации и анализа информации. Важно понимать, что различные этапы процесса аудита предоставляют различные уровни инновационных возможностей. На этапе планирования самые широкие возможности для инноваций у аудитора могут быть в ходе определения лучших подходов и методов аудита применительно к конкретному аудиту.

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

Требование

- 79) ВОА должен создать и поддерживать систему обеспечения качества, которой должен придерживаться аудитор, в целях обеспечения соблюдения всех требований и с упором на подготовке надлежащих, объективных и справедливых отчетов, обеспечивающих создание добавленной стоимости и отвечающих на вопросы аудита.**

Пояснение

- 80) При создании системы обеспечения и контроля качества (далее ОКК) ВОА может использовать положения ISSAI 40, которые могут послужить основой для создания такой системы. Важно разработать политику и процедуры ОКК, которые были бы надлежащими, гибкими и удобными в управлении. Кроме того, важно разработать согласованные процедуры и стратегии, о которых информируются все сотрудники, что может быть использовано для разрешения разногласий между руководителями и аудиторскими группами. Возможно, в дополнение к механизмам контроля качества потребуется разработать также другие руководящие материалы и организовать обучение на рабочем месте.
- 81) Меры, гарантирующие качество процесса аудита и аудиторского отчета, будут эффективными, если обеспечат в рамках аудита сбалансированность и непредвзятость мнений, будут иметь практическую пользу, учитывать все соответствующие точки зрения и удовлетворительно отвечать на вопросы аудита.
- 82) Эффективная система ОКК будет включать также механизмы учета мнений аудиторской группы, обеспечивающие открытость аудиторской группы для обратной связи, полученной в рамках системы контроля и обеспечения качества.

СУЩЕСТВЕННОСТЬ

Требование

- 83) **Аудитор должен рассматривать существенность на всех этапах проведения аудита, включая финансовые, социальные и политические аспекты предмета, с целью обеспечения максимально возможной добавленной стоимости.**

Пояснение

- 84) Существенность может быть определена как относительная важность (или значимость) вопроса в контексте его рассмотрения. Помимо денежной ценности, существенность включает вопросы социально-политического значения, соблюдения норм, прозрачности, управления и подотчетности. Для аудитора важно иметь в виду, что существенность может меняться со временем и зависеть от точек зрения предполагаемых пользователей и ответственных сторон.

- 85) Существенность является важным фактором для различных аспектов аудита эффективности, таких как определение задачи, критерии аудита, оценка аудиторских доказательств, подготовка документации и управление рисками составления ненадлежащих или малоэффективных выводов или отчетов по результатам аудита.

ДОКУМЕНТАЦИЯ

Требование

- 86) **Аудитор должен документировать аудит достаточно полным и подробным образом.**

Пояснение

- 87) Надлежащая документация важна для обеспечения четкого понимания проводимого аудита, с тем чтобы опытный аудитор, не имеющий предварительной информации об обстоятельствах аудита, смог получить представление о характере, сроках, объеме и результатах выполненной аудиторской работы, а также аудиторских доказательствах в обоснование выводов, заключений и рекомендаций аудита, а также об аргументации по всем важным вопросам, требовавшим вынесения профессионального суждения.
- 88) Для аудитора важно своевременно подготовить аудиторскую документацию, обновлять ее на протяжении всего аудита, а также составлять ее, насколько это возможно, до выпуска аудиторского отчета.

5

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

ПЛАНИРОВАНИЕ – ВЫБОР ТЕМ

Требование

- 89) **Аудитор должен выбрать темы аудита в процессе стратегического планирования ВОА путем анализа потенциальных тем и проведения исследований для выявления рисков и проблем.**
- 90) **Аудитор должен выбрать значимые, подлежащие аудиту и соответствующие полномочиям ВОА темы.**
- 91) **Аудитор должен осуществлять процесс выбора тем аудита с целью максимизации ожидаемого воздействия аудита и с учетом его возможностей.**

Пояснение

- 92) Процесс стратегического планирования ВОА можно понимать как первый шаг в выборе темы, поскольку такой процесс включает анализ потенциальных областей аудита и определяет основу эффективного распределения ресурсов аудита.
- 93) Структурировать процесс стратегического планирования могут помочь такие методы, как анализ рисков или оценка проблем, но их необходимо дополнять, вынося профессиональное суждение в рамках полномочий ВОА, а также обеспечивая выбор значительных и подлежащих аудиту тем.

- 94) Отчетные данные должны подлежать аудиту — это важное требование в рамках процесса планирования. Таким образом определяется, подходит ли данная тема для аудита. Аудитору, возможно, придется учесть, в частности, доступность надлежащих подходов к аудиту, методологии и критериев аудита, а также необходимой информации и наличия способов ее эффективного получения. Если аудитор определяет, что достоверная информация недоступна, то это может само по себе стать причиной выбора для аудиторской проверки именно этого направления.
- 95) Поскольку потенциальные возможности ВОА могут быть ограничены в части человеческих ресурсов и профессиональных навыков, в процессе выбора темы аудита должно учитываться потенциальное влияние темы аудита на предоставление важных преимуществ в области государственных финансов и управления, объекту аудита или широкой общественности с учетом имеющихся ресурсов. Другими аспектами, которые следует учитывать при выборе темы, являются результаты и рекомендации по результатам предыдущих аудитов или проверок, а также условия в сфере сроков.

PLANNING - DESIGNING THE AUDIT

Требование

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

Пояснение

- 97) Для проведения высококачественного аудита в течение ограниченного периода времени аудитору необходимо рассматривать аудит эффективности в качестве проекта в том смысле, что он предполагает планирование, организацию, обеспечение, управление и контроль ресурсов для достижения конкретных целей. Для управления аудитом эффективности в качестве проекта требуется разработка методологий и стратегий управления проектами.

Требование

- 98) Аудитор должен получить предметно-содержательные и методологические знания на этапе планирования.**

Пояснение

- 99) Для обеспечения надлежащего планирования аудита аудитору необходимо получить достаточную информацию о подлежащей аудиту программе или деятельности объекта аудита до начала проверки. Поэтому перед началом аудита обычно необходимо проводить исследовательскую работу по получению знаний, тестированию различных схем аудита и проверке наличия необходимых данных. Эту предварительную работу можно назвать предварительным исследованием.
- 100) Аудитору необходимо иметь четкое представление о программе или деятельности объекта аудита, а также о контексте и возможных последствиях для облегчения выявления важных вопросов аудита и выполнения возложенных на него обязанностей по аудиту. Аудит эффективности — это процесс обучения, включающий адаптацию методологии как части самого аудита.

Требование

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

Пояснение

- 102) План аудита призван обеспечить сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, которые позволят аудитору сделать выводы, подготовить заключения и рекомендации в соответствии с задачей (задачами) и вопросами аудита.
- 103) Кроме того, предпочтительно, чтобы план аудита был достаточно гибким, позволяя аудитору извлечь пользу из информации, полученной в ходе аудита. Практические соображения, такие как доступность данных, в соответствии с передовой практикой могут ограничивать выбор ранее рассмотренных методов. Поэтому аудитору в этом отношении необходимо быть гибким и прагматичным.

Требование

- 104) Аудитор должен представить план аудита руководителю аудита и высшему руководству ВОА для утверждения.**

Пояснение

- 105) Высшее руководство и органы управления ВОА, а также аудиторская группа должны быть полностью осведомлены об общем плане аудита. В принятии решений по плану аудита и его результатам в сфере ресурсов, как правило, участвует высшее руководство ВОА, которое может гарантировать наличие необходимых профессиональных навыков, ресурсов и возможностей для решения задач и вопросов аудита.

ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА

Требование

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

Пояснение

- 107) Аудиторские доказательства должны быть достаточными (по количеству) и надлежащими (по качеству), чтобы убедить компетентное лицо, что выводы аудита аргументированы.
- 108) Достаточность – это показатель количества аудиторских доказательств, используемых для обоснования выводов и заключений аудита. Оценивая достаточность аудиторских доказательств, аудитор должен определить, было ли получено достаточно аудиторских доказательств, чтобы убедить компетентное лицо в том, что выводы аудита аргументированы. Надлежащий характер аудиторских доказательств определяется их качеством. Таким образом, аудиторские доказательства должны быть соответствующими, вескими и

достоверными.

- 109) Уместность определяет то, в какой степени аудиторские доказательства имеют логическую связь с соответствующими задачей (задачами) и вопросами аудита и важны для них.
- 110) Вескость относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства являются значимой или разумной основой для измерения того, что оценивается. Другими словами, вескость отражает степень, в которой аудиторские доказательства представляют то, что должны представлять. Достоверность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства подтверждаются данными из ряда источников или приводят к тем же выводам аудита при повторной проверке.
- 111) При проведении аудита эффективности характер необходимых аудиторских доказательств определяется предметом, задачей (задачами) аудита, а также вопросами аудита. В связи с таким разнообразием характер аудиторских доказательств необходимо адаптировать к условиям конкретного аудита.

Требование

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

Пояснение

- 113) Аналитический процесс аудита эффективности включает постоянное изучение аудитором вопросов аудита, собранных доказательств и используемых методов. Весь процесс тесно связан с составлением аудиторского отчета, который можно рассматривать как неотъемлемую часть аналитического процесса, приводящего к получению ответов на вопросы аудита.
- 114) При анализе собранной информации рекомендуется сосредоточиться на вопросах, целях и задаче (задачах) аудита. Такой подход поможет упорядочить собранные данные, а также обозначить приоритеты в рамках анализа. Поскольку аналитический процесс является повторяющимся, аудитору может потребоваться пересмотреть задачу (задачи) аудита в свете полученной во время аудита информации и

скорректировать их в соответствии с необходимыми внутренними процедурами.

- 115) Основываясь на результатах аудита, аудитор приходит к заключению. Его составление может также в значительной степени потребовать от аудитора вынесения профессионального суждения и интерпретации аудиторских доказательств для ответа на вопросы аудита. Это будет зависеть также от чувствительности и существенности рассматриваемой проблемы аудита. Перед вынесением заключения необходимо рассмотреть контекст и все соответствующие аргументы, плюсы и минусы, а также разные точки зрения. Стремление к точности необходимо сопоставить с факторами разумности, экономичности, а также значимости для достижения целей. Рекомендуется участие высшего руководства.

ОТЧЕТНОСТЬ

Требование

- 116) **Аудитор должен представить отчеты по результатам аудита, которые являются: а) исчерпывающими, б) убедительными, в) своевременными, г) удобными для читателей и д) объективными.**

Пояснение

- 117) Чтобы быть всеобъемлющим, аудиторский отчет должен включать всю информацию и аргументы, необходимые для решения задачи (задач) аудита и ответа на вопросы аудита. Отчеты должны быть достаточно подробными, чтобы обеспечить понимание предмета, выводов и заключений аудита. Из-за разнообразных тем, возможных при проведении аудита эффективности, содержание и структура аудиторского отчёта будут различаться. Как правило, по соображениям прозрачности и подотчетности содержание отчета об аудите эффективности включает как минимум:
- а) Предмет аудита;
 - б) Задачу (задачи) и/или вопросы аудита;
 - в) Критерии и источники аудита;
 - г) Применяемые конкретно в рамках данного аудита методы сбора и анализа данных;
 - д) Рассматриваемый период времени;

- е) Источники данных;
 - ж) Ограничения, относящиеся к используемым данным;
 - з) Выводы по результатам аудита;
 - и) Заключение и рекомендации, если таковые имеются.
- 118) Чтобы быть убедительным, аудиторский отчет должен быть логически структурирован и демонстрировать четкую взаимосвязь между задачей (задачами) аудита и / или вопросами аудита, критериями аудита, выводами аудита, заключениями и рекомендациями. В отчёте должны быть убедительно представлены выводы аудита, рассмотрены все соответствующие аргументы для обсуждения; отчёт должен быть точным. Точность аудиторского отчета подразумевает, что представленные аудиторские доказательства и все выводы и заключения аудита были описаны надлежащим образом. Точность аудиторского отчета гарантирует читателям, что сообщаемая информация является достоверной и надежной.
- 119) Требование своевременности подразумевает, что аудиторский отчет должен быть выпущен своевременно с тем, чтобы информация стала доступной для использования руководством, правительством, законодательным органом и другими заинтересованными сторонами.
- 120) Чтобы отчет был понятным читателю, аудитору необходимо использовать простой язык в той степени, в которой это возможно с учетом предмета аудита. Другие качества аудиторского отчета включают использование четких и однозначных формулировок, иллюстраций, а также краткость изложения для обеспечения ясности и лучшей передачи информации.
- 121) Сбалансированность означает, что аудиторский отчет должен быть беспристрастным по содержанию и тону. Все аудиторские доказательства должны быть представлены непредвзято. Аудитор должен быть осведомлен о риске преувеличения и чрезмерного внимания к недостаточной эффективности. Аудитор должен объяснить причины и последствия проблем в своём отчёте, поскольку это позволит читателю лучше понять значение проблемы. В свою очередь, это будет способствовать принятию мер по исправлению недочетов и осуществлению преобразований объектом аудита.

Требование

- 122) **Аудитор должен указать критерии аудита и их источники в отчете по результатам аудита.**

Пояснение

- 123) Критерии аудита и их источники должны быть определены в аудиторском отчете, поскольку уверенность предполагаемых пользователей в достоверности выводов и заключений аудита во многом зависит от критериев аудита. При проведении аудита эффективности для определения критериев аудита можно использовать широкий спектр источников.

Требование

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

Пояснение

- 125) Выводы по результатам аудита должны быть представлены в более широком контексте, а также необходимо обеспечить соответствие между задачей (задачами) аудита, вопросами, выводами и заключениями аудита. Заключение аудита — это утверждения, подготовленные аудитором на основе выводов аудита.

Требование

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

Пояснение

- 127) Конструктивная рекомендация хорошо аргументирована, несет практическую пользу, выполнима и связана с задачей (задачами) аудита, выводами и заключениями аудита. В рекомендациях необходимо избегать повторений, анализировать причины проблем и не ущемлять руководство в его полномочиях. Требуется ясно сформулировать, каким образом выполнение рекомендации будет способствовать повышению эффективности. Рекомендации аудитора должны следовать логически или аналитически из представленных

фактов и аргументов.

- 128) Рекомендации должны быть адресованы объекту аудита, обладающему полномочиями и навыками для их осуществления.

Требование

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

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

Пояснение

- 131) Комментарии объекта аудита по выводам аудита, заключениям и рекомендациям способствуют составлению сбалансированного аудиторского отчета, а также помогают аудитору разрешать любые разногласия и исправлять любые фактические ошибки до завершения аудиторского отчета. Аудиторский отчет должен отражать мнения аудитора, но также показывать точку зрения объекта аудита.
- 132) Анализ полученных комментариев должен быть отражен в рабочих документах, чтобы любые изменения в проекте аудиторского отчета или причины невнесения изменений были задокументированы. Такая документация обеспечивает прозрачность в отношении причин внесения или невнесения изменений в проект аудиторского отчета, а также принятия подобных решений.

Требование

- 133) **ВОА должен сделать свои отчеты по результатам аудита широкодоступными с учетом положений о конфиденциальности информации.**

Пояснение

- 134) Широкое распространение аудиторских отчетов может повысить доверие к функции аудита. Поэтому аудиторские отчеты должны быть распространены среди руководства объекта аудита, исполнительных и / или законодательных органов власти и других ответственных сторон.

Отчеты, за исключением секретной информации, должны быть переданы также другим заинтересованным сторонам и широкой общественности напрямую и посредством средств массовой информации.

- 135) Основной аудиторией отчетов о проведенном аудите эффективности являются законодательные, исполнительные, правительственные органы и граждане. Правильно выполненный аудит эффективности позволяет законодательному органу успешно изучать эффективность деятельности правительства и ведомств, а также влиять на лиц, принимающих решения в правительстве и на государственной службе, для осуществления преобразований в целях повышения показателей эффективности. Тем не менее, существует широкая общественность и другие заинтересованные стороны, такие как частный сектор и средства массовой информации, которые могут быть заинтересованы в результатах аудита эффективности, хотя их приоритеты и будут другими.

ДАЛЬНЕЙШАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Требование

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

Пояснение

- 137) Дальнейшая деятельность относится к проверке аудитором предпринятых объектом аудита или другой ответственной стороной мер по исправлению выявленных недочетов, исходя из результатов аудита эффективности. Это отдельный вид деятельности, повышающий ценность процесса аудита, усиливающий значимость аудита и закладывающий основу для совершенствования аудиторской работы в будущем. Дальнейшая деятельность также способствует серьезному отношению к аудиторскому отчету и результатам аудита со стороны объекта аудита и других предполагаемых пользователей аудиторских отчетов, а также позволяет аудитору извлечь полезные уроки и предоставляет ему информацию о показателях эффективности. Дальнейшая деятельность важна для извлечения уроков объектом аудита и его развития, а также развития самого ВОА.

- 138) ВОА необходимо сообщать о результатах своей дальнейшей деятельности надлежащим образом с тем, чтобы обеспечить обратную связь с законодательными и исполнительными органами, заинтересованными сторонами и общественностью. Надежная информация о статусе выполнения рекомендаций, значимости аудита и соответствующих предпринятых корректирующих мерах может помочь продемонстрировать ценность и пользу ВОА.

Требование

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

Пояснение

- 140) Дальнейшая деятельность не ограничивается осуществлением рекомендаций аудитора, акцент делается на надлежащем подходе объекта аудита к решению проблем и устранению выявленных нарушений в течение разумного периода времени.
- 141) Аудитору необходимо решить, какие (если не все) рекомендации должны быть выполнены и как будет осуществляться дальнейшая деятельность (посредством нового аудита или в рамках упрощенной процедуры).