

ИНТОСАИ



Стандарты аудита эффективности

2016

КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ
РИГСРЕВИЗИОНЕН • СТОРЕ КОНГЕНСГАДЕ 45 • А/Я 9009 • 7022 КОПЕНГАГЕН К • ДАНИЯ
ТЕЛ.: +45 3392 8400 • ФАКС: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN-DK

ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – РЕХНУНГСХОФ
(Счетная палата Австрийской Республики)
ДАМПФИФШТРАССЕ 2
А-1033 ВЕНА
АВСТРИЯ
Тел.: +43 (1) 711 71 • Факс: +43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
ВЕБ-САЙТ: <http://www.intosai.org>

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ НАСТОЯЩЕГО СТАНДАРТА ИССАИ	5
ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	6
ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ ЭФФЕКТИВНОСТИ	6
Независимость и этика	6
Предполагаемые пользователи и ответственные стороны	7
Предмет аудита	8
Уверенность и контроль в области аудита эффективности	8
Цели и задачи аудита	8
Подход к аудиту	9
Критерии аудита	9
Аудиторский риск	10
Обмен информацией	11
Навыки и умения аудитора	12
Аудиторский контроль	12
Профессиональное суждение и скептицизм	13
Контроль качества	14
Существенность	15
Документация	15
ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	15
Планирование - выбор тем	15
Планирование – разработка программы аудита	16
Проведение аудита	17
Отчет	19
Меры по результатам аудита	21

ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и основополагающие принципы аудита имеют огромное значение для обеспечения достоверности качества и профессионализма аудита государственного сектора. Международный стандарт высших органов аудита (ИССАИ) по проведению аудита эффективности, разработанный международной организацией высших органов аудита (далее ИНТОСАИ), направлен на содействие 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. Основополагающие принципы аудита государственного сектора (ИССАИ 100), среди прочего, определяют цель и полномочия стандартов ИССАИ. В международном стандарте ИССАИ 300 развиваются основополагающие принципы аудита эффективности, лежащие в основе стандарта ИССАИ 100, в соответствии со специфическим контекстом аудита эффективности. Стандарт ИССАИ 3000 является Международным стандартом аудита эффективности, который необходимо читать и трактовать вместе со стандартами ИССАИ 100 и ИССАИ 300.
3. Стандарт ИССАИ 3000 – авторитетный стандарт аудита эффективности, и поэтому каждое требование данного стандарта должно быть выполнено в случае, если ВОА решит его принять. Он устанавливает требования к внедрению профессиональной практики проведения аудита эффективности и содержит пояснения к данным требованиям, с целью повышения удобочитаемости стандарта.
4. Требования являются обязательными, они выделены жирным шрифтом. Они содержат обязательные условия, необходимые для обеспечения повышения эффективности и результативности работы тех членов ВОА, которые предпочитают напрямую ссылаться на международные стандарты в своей работе. Аудиторы получают представление о том, что требуется от них и заинтересованных сторон, и стараются оправдать ожидания ВОА от аудиторской проверки. В пояснениях более подробно описываются значения данных требований или ситуации, когда их следует выполнить.
5. Другие документы серии 3000 содержат необязательные для выполнения рекомендации. В ИССАИ 3100 содержатся основополагающие принципы, касающиеся разработки концепции аудита, в то время как ИССАИ 3200 содержит основополагающие принципы, непосредственно связанные с проведением аудита. В первом документе содержатся пояснения к требованиям, а во втором - сведения о том, как надлежит реализовать эти требования.
6. В случае аудита государственного сектора роль аудитора выполняет руководитель ВОА или органы, наделенные полномочиями провести проверку: группа аудиторов и лица, ответственные за надзор и управление. Общая ответственность за аудит в государственном секторе по-прежнему определяется мандатом ВОА (ИССАИ 100, пункт 25). В стандарте ИССАИ 3000 используется термин «аудитор» и определяется, какие требования предъявляются к аудитору для проведения высококачественных аудитов. В тех случаях, когда при проведении аудита затрагиваются институциональные проблемы, также делается ссылка на ВОА.
7. Структура стандарта ИССАИ 3000 во многом аналогична структуре стандарта ИССАИ 300 и состоит из четырех основных разделов:
 - a) Первый раздел устанавливает область действия Международного стандарта по проведению аудита эффективности и разъясняет, каким образом ВОА может на него ссылаться.
 - b) Второй раздел определяет порядок проведения аудита эффективности и его цели, а также принципы, лежащие в основе аудита эффективности.

- с) Третий раздел состоит из общих требований к аудиту эффективности. Эти требования должны быть рассмотрены до начала аудита и в течение всего процесса аудита.
- d) Четвертый раздел содержит требования, касающиеся основных этапов процесса аудита.

ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ НАСТОЯЩЕГО СТАНДАРТА ИССАИ

- 8. В настоящем документе представлен Международный стандарт по проведению аудита эффективности. Согласно ИССАИ 300, пункты 6-8, высшие органы аудита, желающие сделать ссылку на содержание стандарта ИССАИ, связанного с аудитом эффективности, могут сделать это двумя способами:
 - a) Вариант 1: путем разработки авторитетных стандартов, основанных на основополагающих принципах аудита эффективности, или соответствующих им,
 - b) Вариант 2: путем принятия Международного стандарта высших органов аудита по аудиту эффективности.
- 9. В рамках варианта 1 ИНТОСАИ признает, что ВОА имеют противоположные мандаты и работают в разных условиях. Ввиду разнообразия ситуаций и организационных механизмов внутри ВОА, не все стандарты или основополагающие принципы аудита могут применяться ко всем аспектам их работы. Принципы ИССАИ 300 могут быть по-разному использованы в стандартах, разработанных ВОА или национальными нормотворческими организациями, учитывая национальный мандат, конституционные нормы и другие правовые нормы, и стратегию ВОА.
- 10. Поэтому стандарт ИССАИ 3000 не предназначен для использования в качестве предписания о том, как следует формулировать стандарты ВОА. ВОА имеют возможности разрабатывать авторитетные стандарты, соответствующие или основанные на основополагающих принципах аудита эффективности. Если ВОА принимает решение о разработке своих собственных стандартов, эти стандарты должны включать в себя уровень детализации, необходимый для выполнения соответствующих функций аудита, а так же соответствовать основополагающим принципам аудита эффективности во всех применимых и релевантных аспектах.
- 11. В рамках варианта 2 при рассмотрении вопроса о принятии ИССАИ 3000 необходимо помнить, что в разных системах консенсус может быть достигнут различными способами. В этом случае стандарт должен быть дополнен соответствующими подробными указаниями, предписывающими аудитору следовать принятым нормам при проведении аудита эффективности. Другие документы из серии 3000 содержат рекомендации по аудиту эффективности, которые могут использоваться напрямую или в качестве основы для разработки собственных руководящих принципов.
- 12. Этот стандарт никоим образом не опровергает национальные законы, положения или мандаты или препятствует проведению ВОА расследований, анализов и прочих мероприятий, которые конкретно не предусмотрены в стандарте ИССАИ 3000.
- 13. ИССАИ 3000 является стандартом для тех ВОА, которые предпочитают использовать его в качестве своего авторитетного стандарта для аудита эффективности и напрямую ссылаются на него. В таких случаях аудитор и ВОА должны соблюдать каждое требование настоящего стандарта, если только, в обстоятельствах аудита, это требование не актуально, поскольку является условным, а никакого условия не существует. Если не все соответствующие требования выполнены, ссылка на этот стандарт не может быть сделана без раскрытия этого факта и дальнейших объяснений их последствий.
- 14. Если ВОА решит прямо ссылаться на этот стандарт, ссылка должна быть сформулирована в соответствии с требованиями ИССАИ 100, пп. 10-12 и ИССАИ 300, п.8.

15. Аудит эффективности может охватывать широкий круг вопросов и методов исследования. В результате уровень детализации требований обеспечивает гибкость и оставляет достаточно места для различных подходов к аудиту. Поэтому пользователям ИССАИ 3000 также рекомендуется в полной мере использовать соответствующие основополагающие принципы по конкретным вопросам. Аудиты могут проводиться в соответствии с ИССАИ 3000 и стандартами из других источников при условии, что в результате их использования не возникнут никакие противоречия. В этих случаях следует делать ссылки, как на такие стандарты, так и на ИССАИ 3000.
16. Элементы аудита эффективности могут быть частью более обширного аудита, который также охватывает аспекты финансового аудита. При рассмотрении совпадений между типами аудита (или в случае комбинированного аудита) аудитор должен соблюдать все соответствующие стандарты и учитывать тот факт, что если существуют различные приоритеты, первоочередная цель аудита направляет аудитора в отношении того, какие стандарты ему следует применять.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

17. Аудит эффективности, проводимый ВОА, является независимой, объективной и надежной проверкой того, как функционируют государственные предприятия, системы, функции, программы, организации, какие виды деятельности осуществляются в соответствии с принципами экономичности, продуктивности и/или результативности, и есть ли возможности для улучшения.
18. Аудит эффективности направлен на содействие улучшению экономичности, продуктивности и результативности в государственном секторе. Он также направлен на содействие эффективному управлению, подотчетности и прозрачности. Аудит эффективности направлен на предоставление новой информации, анализ или понимание концепции аудита и рекомендаций по его улучшению в случае необходимости.
19. Аудит эффективности часто включает анализ условий, необходимых для обеспечения понимания того, чтобы каких принципов экономичности, продуктивности и результативности следует придерживаться.
20. Дополнительная информация об определениях экономичности, продуктивности и результативности, и способах аудита эффективности содержится в новом стандарте ИССАИ 3100.

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Независимость и этика

Требование

21. **Аудитор должен соблюдать процедуры ВОА в отношении независимости и этики, соответствующие стандартам ИССАИ по вопросам независимости и профессиональной этики аудитора.**

Пояснение

22. Под независимостью аудитора понимают независимость реальную или видимую независимость. Реальная независимость позволяет аудитору выполнять действия, не подверженные влиянию факторов, ставящих под угрозу профессиональное суждение аудитора.

Аудитор должен действовать открыто и честно, с учётом профессионального скептицизма. Видимая независимость заключается в отсутствии обстоятельств, которые могли бы заставить информированное заинтересованное лицо, усомниться в целостности, объективности или профессиональном скептицизме аудиторов или сделать вывод о том, что они были скомпрометированы. Дополнительные указания относительно независимости аудитора содержатся в стандартах ИССАИ 10 и ИССАИ 11, а относительно этики – в стандарте ИССАИ 30.

Требование

- 23. Аудитор должен оставаться независимым, чтобы выводы и результаты аудита были беспристрастными и могли рассматриваться как таковые предполагаемыми пользователями.**

Пояснение

24. Аудитор должен учитывать конкретные риски нарушения принципа независимости, которые могут присутствовать в аудитах эффективности. Аудитор играет особую роль в определении критериев аудита, измерении их и составлении сбалансированного аудиторского заключения. В этом отношении аудитор должен оставаться независимым, чтобы его отчет был беспристрастным, и соблюдались принципы профессиональной этики членами аудиторской группы. Важно также учитывать позиции и интересы соответствующих заинтересованных сторон, а также устанавливать хорошие отношения с ними. Тем не менее, аудитору важно защищать свою независимость.

Предполагаемые пользователи и ответственные стороны

Требование

- 25. Аудитор должен четко идентифицировать предполагаемых пользователей и ответственных сторон аудита, и на протяжении всего аудита учитывать последствия проведения аудита соответствующим образом.**

Пояснение

26. Предполагаемые пользователи - это лица, для которых аудитор подготавливает отчет о результатах аудита. Законодательные, исполнительные органы, правительственные учреждения, третьи стороны, заинтересованные в отчете о ревизии, а также общественность, могут быть предполагаемыми пользователями.
27. Роль ответственной стороны может быть исполнена рядом физических лиц или организаций, каждая из которых несет ответственность за другой аспект аудита. Ответственная сторона может включать лица или органы, выступающие в роли проверяющих лиц и выполняющих контролируемую функцию. Ответственная сторона также может включать тех, кто отвечает за рекомендации и инициирует необходимые изменения. Ответственная сторона также может быть предполагаемым пользователем, но она, как правило, не будет единственной.
28. Также важно учитывать потребности и интересы предполагаемых пользователей и ответственных сторон. При этом аудитор может обеспечить понятность и удобочитаемость отчета для этих лиц. Это, однако, не должно никоим образом подрывать независимость и объективное отношение 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», а определение предмету даётся в сфере охвата аудита? Предметом аудита эффективности могут быть конкретные программы, предприятия, системы, организации или фонды, и он может содержать мероприятия (с их результатами, влиянием и воздействием) или существующие ситуации, включая причины и последствия аудита. Сфера охвата аудита является границей аудита и напрямую связана с целями аудита. Сфера охвата аудита определяет предмет, который будет оценивать аудитор, а так же документы или записи, подлежащие рассмотрению за проанализированный период.
31. Многие темы аудита эффективности являются политически чувствительными, поскольку они могут относиться к эффективности государственных программ, приоритетных для правительства. В рамках аудита эффективности проверяется, эффективно ли подготовлены и приняты решения и постановления законодательной или исполнительной власти, и что вложенные деньги налогоплательщиков или граждан не пропали впустую. Он не ставит под сомнение намерения и решения законодательной власти, принятые в зависимости от мандата БОА, но рассматривает, устраняются ли какие-либо недостатки в законах и положениях при их реализации.

Уверенность и контроль в области аудита эффективности

Требование

32. Аудитор обязан понятным способом обеспечивать уверенность в результатах аудита в соответствии с выработанными критериями.

Пояснение

33. Уверенность аудитора означает, что пользователи могут быть уверены в выводах, результатах и рекомендациях, представленных в отчете аудитора. Аудитор обеспечивает уверенность пользователей, аргументировано объясняя, какие критерии аудита были разработаны, какие выводы были сделаны, и почему он пришел к таким выводам.
34. Аудитору необходимо прозрачно сообщать цели (задачи) аудита, объем, методологию проведения аудита, информацию о собранных данных и любых существенных ограничениях в отчете, чтобы предполагаемые пользователи не были введены в заблуждение.

Цели и задачи аудита

Требование

35. Аудитор устанавливает четко определенные цели и задачи аудита, которые относятся к принципам экономичности, продуктивности и/или результативности.
36. Аудитор должен четко сформулировать цели и задачи аудита, чтобы отчетливо представлять себе вопросы, на которые ему следует дать ответ. Аудитор должен обеспечить логическую разработку проекта аудита.

- 37. Если цели и задачи аудита сформулированы как вопросы о предмете аудита и разбиты на подвопросы, то аудитор должен обеспечить, чтобы они были тематически взаимосвязаны, дополняли друг друга, а не дублировались при рассмотрении общего аудиторского вопроса.**

Пояснение

38. Предметом аудита можно считать аудиторские вопросы, на которые аудитор стремится получить ответы, на основании полученных аудиторских доказательств. Четко определенная цель (задача) аудита может быть связана с государственными предприятиями, системами, функциями, программами, мероприятиями или организациями, которые связаны с предметом аудита. Формулирование вопросов аудита - это итеративный процесс, в котором вопросы неоднократно уточняются, принимая во внимание известную информацию по этому вопросу, а также выполнимость поставленной задачи.
39. Многие цели аудита могут быть сформулированы как общие вопросы аудита, которые подразделяются на более точные подвопросы. Вместо определения единственной цели аудита или общих вопросов аудита аудитор может сформулировать несколько целей аудита, которые не всегда должны быть разбиты на вопросы и подвопросы.

Подход к аудиту

Требование

- 40. Аудитор должен выбрать подход, основанный на результатах, задачах или системно-ориентированном методе, или их сочетании.**

Пояснение

41. Подход к аудиту определяет характер проверки, которая должна быть сделана, и является важной взаимосвязью между целью (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 для эффективности или результативности аудита, даже если отсутствует четкий консенсус по проблеме или когда результаты проверки четко не сформулированы.
43. Ориентированный на результат подход оценивает, были ли достигнуты конечные или выходные цели аудита, все ли аудиторские программы и службы работают по назначению. Данный подход можно легко использовать, когда имеет место четкое изложение желаемых результатов или выводов (например, в законе или стратегии, принятой ответственными сторонами).
44. Проблемный подход рассматривает, проверяет и анализирует причины конкретных проблем или отклонения от критериев аудита. Его можно использовать, когда есть четкий консенсус по проблеме, даже если нет четкого изложения желаемых результатов или выводов. 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 соответствующие критерии аудита, которые отвечают целям (задачам) и вопросам аудита, и относятся к принципам экономичности, продуктивности и результативности.**

Пояснение

46. Критерии аудита являются эталонами, используемыми для оценки предмета аудита. При аудитах, охватывающих сложные вопросы, не всегда возможно заранее установить критерии аудита. Аудитор может найти более подробные критерии в процессе аудита, например, осознавая наилучшую практику работы сопоставимых государственных органов. В то время как в других типах аудита могут быть установлены однозначные критерии аудита, это не относится к аудиту эффективности. Критерии аудита не всегда доступны аудитору при аудите эффективности. Они, как правило, основаны на практических знаниях в отношении того, какие мероприятия являются наиболее экономичными и эффективными (или какие условия являются наиболее благоприятными для их эффективной и результативной работы). Крайне важно осознавать подходящие критерии аудита с целью обеспечения качества аудита эффективности, особенно, поскольку 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. Они могут быть общими или конкретными, сконцентрированными на ожиданиях, согласно обоснованным принципам, научным знаниям и передовой практике проведения аудита; или на том, что может быть (при улучшении условий) или должно быть в соответствии с законами, правилами или целями аудита.
48. Критерии аудита должны обеспечивать надлежащую и разумную основу для оценки в зависимости от целей аудита. Критерии аудита должны быть релевантными, понятными, полными, надежными и объективными в контексте предмета, целей и задач, и / или вопросов аудита.

Требование

- 49. Аудитор в рамках планирования и / или проведения аудита обсуждает критерии аудита с аудируемым лицом.**

Пояснение

50. Критерии аудита должны обсуждаться с аудируемым лицом, но в конечном итоге ответственность аудитора заключается в выборе подходящих критериев аудита.
51. Обсуждение критериев аудита с аудируемым лицом служит для обеспечения общего понимания того, какие количественные и качественные критерии аудита будут использоваться в качестве контрольных показателей при оценке предмета. Это особенно важно, когда критерии аудита не определяются непосредственно законами или другими авторитетными документами. Критерии аудита должны быть разработаны и уточнены на протяжении всей аудиторской работы.

Аудиторский риск

Требование

- 52. Аудитор должен активно управлять аудиторским риском во избежание получения неверных или неполных результатов аудита, выводов и рекомендаций, а также**

предоставления несбалансированной информации или невозможности создания ценности.

Пояснение

- 53. Активное управление аудиторским риском включает в себя следующее: прогнозирование возможных или известных рисков предполагаемой работы, разработка подходов к аудиту для устранения этих рисков при планировании аудита и выборе методов и документирование того, как будут обрабатываться эти риски.
- 54. Активное управление аудиторским риском также включает в себя рассмотрение того, обладает ли аудиторская группа достаточной и надлежащей компетенцией для проведения аудита, имеет ли адекватный доступ к точной, надежной и релевантной качественной информации, рассматривает любую имеющуюся новую информацию и альтернативные перспективы.

Обмен информацией

Требование

- 55. Аудитор должен планировать и поддерживать эффективный и надлежащий обмен информацией по ключевым аспектам аудита в процессе обсуждения с объектом аудита и соответствующими заинтересованными сторонами в продолжение всего периода проведения аудита.**

Пояснение

- 56. Эффективный обмен информацией имеет значение, поскольку установление хорошей двусторонней связи с объектом аудита и заинтересованными сторонами может облегчить доступ аудитора к информации и данным, а также помочь аудитору лучше понять точку зрения аудируемого лица и заинтересованных сторон.
- 57. К ключевым аспектам аудита, которые аудитор должен сообщить аудируемому лицу, относятся: предмет аудита, цели (задачи) аудита, ключевые вопросы аудита, критерии аудита, период проверки, а также государственные обязательства, организации и / или программы, которые должны быть включены в аудит.
- 58. Эффективный диалог в процессе аудита с аудируемым лицом имеет решающее значение для достижения реальных улучшений в управлении и может усилить влияние аудита. В этом контексте аудитор может поддерживать конструктивное взаимодействие с аудируемым лицом путем обмена результатами аудита, аргументами и перспективами по мере их разработки и оценки на протяжении всего аудита.

Требование

- 59. Аудитор должен следить за тем, чтобы обмен информацией с заинтересованными сторонами не ставил под угрозу независимость и беспристрастность ВОА.**

Пояснение

- 60. Для аудитора важно поддерживать хорошие профессиональные отношения со всеми заинтересованными сторонами, участвующими в аудите, содействовать свободному и откровенному обмену информацией с учётом требований конфиденциальности, а также вести дискуссии 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. ВOA должны четко доносить информацию о стандартах, которые были использованы для проведения аудита эффективности.**

Пояснение

62. ВOA должны либо включать ссылку на стандарт, который соблюдался при проведении каждого аудита эффективности в соответствующем отчете о проверке, либо выбирать более общую форму сообщения, охватывая определенный диапазон обязательств заявленных в годовом отчете или указанных на сайте ВOA. Когда следующий стандарт основывается на нескольких источниках, вместе взятых, это также необходимо сообщить.

Навыки и умения аудитора

Требование

- 63. ВOA должен обеспечить, чтобы аудиторская группа в целом обладала необходимой профессиональной компетенцией для проведения аудита.**

Пояснение

64. Профессиональная компетенция в области аудита эффективности включает в себя наличие твердых знаний об аудите, разработке исследований, методах научного исследования или оценки. Она также включает в себя личные способности аудитора, такие как аналитическая способность, навыки письма и навыки общения, креативность и восприимчивость к новым взглядам и аргументам. Аудит эффективности также требует обширного знания правительственных организаций, программ и функций, связанных с предметом аудита и может потребовать знаний и опыта в области социологии, физики, информатики и других наук, а также знаний процессуального права.
65. Если аудитор определяет, требуется ли внешняя экспертиза, чтобы дополнить знания аудиторской группы, в этом случае аудитор может в случае необходимости консультироваться с физическими лицами, в пределах и за пределами ВOA, которые обладают такими специальными знаниями. Любые внешние эксперты, занимающиеся аудитом, также должны быть независимы от ситуаций и отношений, которые могут нанести ущерб объективности сторонних экспертов. Хотя аудитор может использовать работу экспертов в качестве аудиторских доказательств, он сохраняет полную ответственность за проведение аудиторской проверки и подготовку заключений в своём отчете.

Аудиторский контроль

Требование

- 66. ВOA обязан предусмотреть, чтобы работа аудиторской группы на каждом уровне и этапе аудита должным образом контролировалась в процессе аудита.**

Пояснение

67. Аудиторский контроль предусматривает предоставление обоснованных указаний аудиторской группе, назначенной для проведения проверки. Аудитор, осуществляющий надзор за аудитом, должен обладать компетенцией и знаниями в области методологии аудита; планирования и мониторинга; управления проектом; обладать стратегическим мышлением; даром

предвидения и способностью решения проблем. Уровень аудиторского контроля может варьироваться в зависимости от квалификации и опыта аудиторской группы и сложности предмета аудита.

Профессиональное суждение и скептицизм

Требование

68. Аудитор должен проявлять профессиональное суждение и скептицизм, рассматривать ключевые вопросы аудита с разных точек зрения, поддерживая открытое и объективное отношение к различным мнениям и аргументам.

Пояснение

69. Аудит эффективности требует профессионального суждения и интерпретации, поскольку аудиторские доказательства такого типа более убедительны, чем непроверяемые по своему характеру. .
70. Профессиональное суждение относится к применению коллективных знаний, навыков и опыта к процессу аудита. Использование профессионального суждения помогает аудитору определить уровень понимания, необходимый для осознания 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 от объекта аудита, а также проявлять настороженность и критическое отношение при оценке достаточности и уместности аудиторских доказательств, полученных в ходе аудиторской проверки.
72. Применение профессионального суждения и скептицизма позволяет аудитору воспринимать различные мнения и аргументы, лучше учитывать различные точки зрения, поддерживать объективность и оценивать весь спектр аудиторских доказательств. Это также позволяет избежать ошибок суждения или «когнитивных отклонений», сделать объективные выводы на основе критической оценки всех собранных аудиторских доказательств.

Требование

73. Аудитор должен оценивать риск мошенничества при планировании аудита и осознавать возможность мошенничества на протяжении всего процесса аудита.

Пояснение

74. Аудитору необходимо определить и оценить риски мошенничества, связанные с целями аудита. Если риск мошенничества является значительным, во время аудита важно, чтобы аудитор достаточно хорошо понимал функционирование соответствующих систем внутреннего контроля и выяснил, имеются ли какие-либо признаки нарушений, которые могут препятствовать проведению аудита. Аудитору необходимо делать запросы и выполнять процедуры для выявления рисков и реагирования на риски мошенничества, связанные с целями аудита.

Требование

75. Аудитор должен поддерживать высокий уровень профессионального поведения.

Пояснение

76. Профессиональное поведение означает, что аудитор должен: 1) применять высокие профессиональные стандарты при выполнении работы, быть компетентным и беспристрастным 2) не выполнять работу, несоответствующую его профессиональной компетенции; 3) знать и соблюдать действующие законы, положения, процедуры и нормы 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 нормы и требования.

Требование

- 77. Аудитор должен стремиться к внедрению инноваций в ходе проведения 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 у аудитора может быть наибольшая возможность для инноваций, при этом он должен продолжать процесс определения лучших подходов и методов аудита, применительно к конкретному аудиту.

Контроль качества

Требование

- 79. ВОА должны создавать и поддерживать систему гарантии качества, которой аудитор должен соответствовать, чтобы обеспечить выполнение всех требований, акцентируя внимание на приемлемости, сбалансированности и беспристрастности аудиторских отчетов, которые повышают ценность аудита и отвечают на ключевые вопросы аудита.**

Пояснение

80. При создании системы обеспечения и контроля качества (далее ОКК) ВОА может использовать практическое руководство, представленное в ИССАИ 40, которое может послужить основой для разработки такой системы. Важно разработать политику и процедуры ОКК, которые были бы адекватными, гибкими и удобными в управлении. Также важно разработать согласованные процедуры и политики, которые сообщаются всем сотрудникам, что может быть использовано для разрешения разногласий между руководителями и аудиторскими группами. Кроме того, возможно, потребуется разработать другие руководящие указания и организовать обучение на рабочем месте в дополнение к механизмам контроля качества.
81. Меры, которые гарантируют качество процесса аудита и отчета аудита, будут эффективными, если они смогут обеспечить, чтобы аудит давал сбалансированное и непредвзятое представление, повышал ценность, учитывал все соответствующие точки зрения и удовлетворительно отвечал на вопросы аудита.
82. Эффективная система ОКК также будет иметь механизмы для учета перспектив аудиторской группы, обеспечивающие, чтобы аудиторские группы были открыты для обратной связи, полученной от системы контроля и обеспечения качества.

Существенность

Требование

- 83. Аудитор должен учитывать существенность на всех этапах процесса аудита, включая финансовые, социальные и политические аспекты предмета аудита, с целью обеспечения как можно большей добавленной ценности.**

Пояснение

84. Существенность может быть определена как относительная важность (или значимость) материала в контексте, в котором она рассматривается. Помимо денежной ценности, существенность включает вопросы социально-политического значения, соблюдения законодательных норм, прозрачности, управления и подотчетности. Для аудитора важно иметь в виду, что существенность может меняться со временем и может зависеть от точек зрения предполагаемых пользователей и ответственных сторон.
85. Существенность является важным фактором для различных аспектов аудита эффективности, таких как определение цели, критериев аудита, оценка аудиторских доказательств, создание документации и управление рисками для получения ненадлежащих или малоэффективных результатов аудита или аудиторских заключений.

Документация

Требование

- 86. Аудитор должен оформлять аудит достаточно полно и подробно.**

Пояснение

87. Адекватная документация важна для обеспечения четкого понимания проводимой аудиторской проверки, с тем чтобы опытный аудитор, не имеющий предварительной информации об обстоятельствах аудита, смог понять характер, сроки, объем, и результаты выполненной аудиторской проверки и получить аудиторские доказательства с целью обоснования результатов аудита, выводов и рекомендаций и всех важных вопросов, требующих профессионального суждения.
88. Для аудитора важно своевременно подготовить аудиторскую документацию; поддерживать ее в актуальном состоянии на протяжении всего аудита; и заполнить документацию, насколько это возможно еще до выпуска аудиторского отчета.

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Планирование - выбор тем

Требование

- 89. Аудитор должен выбирать темы аудита посредством стратегического планирования ВОА, путем анализа потенциальных тем и проведения исследований для выявления рисков и проблем аудита.**
- 90. Аудитор должен выбирать темы аудита, которые являются значимыми и проверяемыми, и согласуются с мандатом ВОА.**

- 91. Аудитор должен провести процесс выбора тем для аудита с целью максимизации ожидаемого воздействия аудита с учетом возможностей аудита.**

Пояснение

92. Процесс стратегического планирования БОА можно понимать как первый шаг в выборе темы, поскольку он включает анализ потенциальных областей аудита и определяет основу для эффективного распределения ресурсов аудита.
93. В ходе стратегического планирования такие методы, как анализ рисков или оценка проблем, могут помочь структурировать этот процесс, но должны быть дополнены профессиональным суждением в рамках мандата БОА и обеспечения отбора важных и проверяемых тем аудита.
94. Аудируемость отчетных данных является важным требованием в процессе планирования аудита. Она определяет, подходит ли данная тема для аудита. Аудитору, возможно, придется учесть, например, имеются ли релевантные подходы к аудиту, методологии и критерии аудита, и будет ли необходимая информация доступна и получена должным образом. Если аудитор определяет, что достоверная информация недоступна, то это может само по себе стать причиной выбора именно этого направления для аудиторской проверки.
95. Поскольку потенциальные возможности БОА могут быть ограничены в части человеческих ресурсов и профессиональных навыков, процесс отбора темы аудита должен учитывать потенциальное влияние темы аудита на предоставление важных преимуществ и в сфере государственных финансов и администрации, в сфере деятельности объекта аудита или интересов широкой общественности. Другими аспектами, которые следует учитывать при выборе темы, являются результаты и рекомендации предыдущих аудитов или проверок, а также условия в части сроков проведения аудита.

Планирование – разработка программы аудита

Требование

- 96. Аудитор должен планировать аудит таким образом, который способствует проведению высококачественного аудита экономичным, продуктивным, результативным и своевременным образом и в соответствии с принципами эффективного 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 существенные и методологические знания на этапе планирования аудита.**

Пояснение

99. Для обеспечения надлежащего планирования аудита аудитору необходимо получить достаточную информацию о деятельности аудируемого лица до начала проверки. Поэтому перед началом аудита необходимо проводить исследовательскую работу по систематизации 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 бизнесе аудируемого лица, а также о их содержании 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. Во время планирования аудитор должен разработать процедуры аудита, которые будут использоваться для сбора достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, отвечающих объективным целям (задачам) и вопросам аудита.**

Пояснение

102. План аудита призван обеспечить сбор достаточных и соответствующих аудиторских доказательств, которые позволят аудитору разработать процедуры аудита, сделать выводы, заключения и рекомендации в соответствии с целями (задачами) и вопросами аудита.
103. Также желательно, чтобы план аудита был достаточно гибким, чтобы аудитор мог извлечь пользу из информации, полученной в ходе аудита. Практические соображения, такие как доступность данных, могут ограничивать выбор ранее рассмотренных методов в соответствии с передовой практикой по теме. Поэтому аудитору необходимо быть гибким и прагматичным в этом отношении.

Требование

- 104. Аудитор должен представить план аудита на утверждение высшему руководству БОА.**

Пояснение

105. Высшее руководство и органы управления БОА, а также аудиторская группа должны быть полностью осведомлены об общей схеме проведения аудита. В принятии решений по схеме проведения аудита и его результатам в плане ресурсов, как правило, участвует высшее руководство БОА, 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 для составления аудиторских заключений, в соответствии с целями (задачами) аудита и для ответа на ключевые вопросы аудита, и выносить рекомендации, когда это уместно и разрешено мандатом БОА.**

Пояснение

107. Аудиторские доказательства должны быть в достаточном количестве и надлежащего качества, чтобы убедить компетентное лицо, что выводы аудита являются разумными и достаточными.
108. Достаточность - это показатель количества аудиторских доказательств, используемых для представления результатов и выводов аудита. Оценивая достаточность аудиторских доказательств, аудитор должен определить, были ли получены достаточные аудиторские доказательства, чтобы убедить компетентное лицо в том, что выводы аудита являются достаточными. Адекватность относится к качеству аудиторских доказательств. Это означает, что аудиторские доказательства должны быть релевантными, действительными и надежными.
109. Релевантность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства имеют логическую связь и важность для соответствия целям аудита и ответа на ключевые вопросы аудита.
110. Достоверность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства являются осмысленной или разумной основой для измерения того, что оценивается. Другими словами, достоверность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства соответствуют намеченным целям аудита. Надежность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства сопровождаются подтверждением данных из ряда источников или показывают те же результаты аудита при повторном тестировании.
111. При проведении аудита эффективности характер необходимых аудиторских доказательств определяется предметом, целью и задачами аудита, а также ключевыми вопросами аудита. В связи с этим при проведении индивидуального аудита необходимо уточнять характер и форму предоставления аудиторских доказательств.

Требование

- 112. Аудитор должен проанализировать собранную информацию и обеспечить, чтобы выводы аудита были поставлены в перспективе и соответствовали целям (задачам) аудита и ключевым вопросам аудита; пересмотр целей (задач) аудита и вопросов возможен по мере необходимости.**

Пояснение

113. Аналитический процесс аудита эффективности включает в себя постоянное рассмотрение аудитором вопросов аудита, собранного материала и используемых методов. Весь процесс тесно связан с составлением аудиторского отчета, который можно рассматривать как важную часть аналитического процесса, кульминацией которого являются ответы на вопросы аудита.
114. При анализе собранной информации рекомендуется сосредоточиться на ключевых вопросах, целях и задачах аудита. Это поможет упорядочить собранные данные, а также обеспечить приоритетный материал для анализа. Поскольку аналитический процесс является итеративным процессом, аудитору потребуется пересмотреть цели (задачи) аудита в свете соображений, полученных во время аудита, и пересмотреть их в соответствии с необходимыми внутренними процедурами.
115. Основываясь на результатах аудита, аудитор придёт к заключению. Формулирование выводов может также в значительной степени потребовать профессионального суждения аудитора и интерпретации аудиторских доказательств для ответа на вопросы аудита. Это также будет зависеть от чувствительности и существенности рассматриваемой проблемы аудита. Перед тем, как сделать выводы, необходимо рассмотреть контекст и все соответствующие аргументы, плюсы и минусы, и разные точки зрения. Потребность в точности аудита должна быть сопоставлена и взвешена с учётом достоверных,

материальных и актуальных для этой цели фактов. Рекомендуется участие высшего руководства.

Отчет

Требование

116. Аудитор должен регулярно представлять аудиторские отчеты, которые являются:
а) всеобъемлющими, б) убедительными, в) своевременными, г) удобочитаемыми и е) сбалансированными.

Пояснение

117. Чтобы быть всеобъемлющим, аудиторский отчет должен включать всю информацию и аргументы, необходимые для решения задач аудита и ключевых вопросов аудита. Отчеты должны быть достаточно подробными, чтобы обеспечить понимание предмета и результатов и выводов аудита. Из-за разнообразных тем, возможных при проведении аудита эффективности, содержание и структура аудиторского отчёта будут различаться. Как правило, по соображениям прозрачности и подотчетности минимальное содержание отчета об аудите эффективности включает в себя:
- а) Предмет аудита,
 - б) Цели, задачи и ключевые вопросы аудита,
 - в) Критерии и источники аудита,
 - г) Применяемые специально для аудита методы сбора и анализа данных,
 - д) Охватываемый период времени,
 - е) Источники данных,
 - ж) Ограничения на используемые данные,
 - з) Результаты аудита,
 - и) Выводы и рекомендации, если таковые имеются.
118. Чтобы быть убедительным, аудиторский отчет должен быть логически структурирован и иметь четкую взаимосвязь между целью (задачами) аудита и / или вопросами аудита, критериями аудита, наблюдениями аудита, выводами и рекомендациями. В отчёте должны быть убедительно представлены результаты аудита, рассмотрены все соответствующие аргументы для обсуждения; отчёт должен быть точным. Точность аудиторского отчета подразумевает, что представленные аудиторские доказательства и все итоги и выводы аудита были правильно описаны. Точность аудиторского отчета гарантирует читателям, что сообщаемая информация является достоверной и надежной.
119. Отчет аудитора должен быть своевременным. Чтобы аудиторский отчет был выпущен своевременно, нужно сделать информацию своевременно доступной для использования руководством, правительством, законодательным органом и другими заинтересованными сторонами.
120. Чтобы отчет был понятным читателю, аудитору необходимо использовать простой язык в отчете в объеме, разрешенном предметом аудита. Другие качества аудиторского отчета включают использование четкой и однозначной терминологии, иллюстраций и краткости 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. Это, в свою очередь, будет способствовать корректирующим действиям и приведет к улучшениям со стороны аудируемого лица.

Требование

122. Аудитор должен определить критерии аудита и их источники в отчете о ревизии.

Пояснение

123. Критерии аудита и их источники должны быть определены в отчете о ревизии, поскольку уверенность предполагаемых пользователей в достоверности выводов и результатов аудита во многом зависит от критериев аудита. В аудитах эффективности для определения критериев аудита можно использовать широкий спектр источников.

Требование

124. Аудитор должен обеспечить, чтобы аудиторские наблюдения чётко выводились из поставленных целей (задач) и / или вопросов аудита или объяснить, почему это было невозможно.

Пояснение

125. Результаты аудита должны быть представлены в более широком контексте, и необходимо обеспечить соответствие между целями (задачами) аудита, вопросами, наблюдениями аудита и выводами. Итоги аудита - это выводы, сделанные аудитором из наблюдений аудита.

Требование

126. Аудитор должен представить конструктивные рекомендации, которые способны внести значительный вклад в устранение недостатков или проблем, выявленных в ходе аудита, когда это необходимо и разрешено мандатом ВОА.

Пояснение

127. Конструктивная рекомендация является практической, обоснованной и аргументированной. Конструктивная рекомендация связана с целью (задачами) аудита, выводами и итогами аудита. В рекомендации необходимо избегать трюизмов, устранять причины проблем и не посягать на обязанности руководства. Аудитор должен понимать, как эта рекомендация будет способствовать повышению эффективности. Рекомендации аудитора должны следовать логически или аналитически из представленных фактов и аргументов.

128. Рекомендации должны быть адресованы аудируемому лицу, обладающему достаточной профессиональной компетентностью и несущему ответственность за их выполнение.

Требование

129. Аудитор должен предоставить аудируемому лицу возможность прокомментировать выводы и рекомендации, полученные по результатам аудита, прежде чем ВОА опубликует свой аудиторский отчет.

130. Аудитор регистрирует рассмотрение комментариев проверяемого лица в рабочих документах, включая причины внесения изменений в отчет аудита или отклонения полученных комментариев.

Пояснение

131. Комментарии проверяемого лица по результатам аудита, заключениям и рекомендациям способствуют составлению сбалансированного аудиторского отчета и 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 аудируемого лица.
132. Рассмотрение полученных отзывов должно быть записано в рабочих документах, чтобы любые изменения в проекте аудиторского отчета или причины невнесения изменений были задокументированы. Такая документация обеспечивает прозрачность в отношении того, какие изменения в проекте аудиторского отчета были или не были сделаны, а также причины, по которым аудитор принял подобные решения.

Требование

- 133. ВОА должен широко распространять свои аудиторские отчеты с учетом положений о конфиденциальной 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 также должны быть доступны для других заинтересованных сторон и широкой общественности напрямую и через средства массовой информации, за исключением секретной информации.
135. Основной аудиторией отчетов о проведенном аудите эффективности является законодательная, исполнительная, правительственная организации и простые граждане. Правильно выполненный аудит эффективности позволяет законодательному органу эффективно изучать работу правительства и ведомств и оказывать влияние на лиц, принимающих решения в правительстве и на государственной службе для внесения изменений, которые приводят к улучшению показателей эффективности. Тем не менее, существует широкая общественность и другие заинтересованные стороны, такие как частный сектор и средства массовой информации, которые могут заинтересоваться результатами аудита эффективности.

Меры по результатам аудита

Требование

- 136. Аудитор должен, в случае необходимости, осуществлять контроль исполнения предыдущих результатов аудита и рекомендаций, и ВОА должен, насколько это возможно, сообщать законодательному органу власти о выводах и последствиях всех соответствующих корректирующих действий.**

Пояснение

137. Последующие действия относятся к проверке аудитором корректирующих действий, предпринятых проверяемым субъектом или другой ответственной стороной, исходя из результатов аудита эффективности. Это независимая деятельность, которая повышает ценность процесса аудита, усиливая влияние аудита и закладывая основу для совершенствования будущей аудиторской работы. Она также призывает проверяемую организацию и других предполагаемых пользователей аудиторских отчетов серьезно отнестись

к аудиторскому отчету и результатам аудита и предоставляет аудитору полезные уроки и показатели эффективности. Последующие меры важны для внутреннего изучения и развития аудируемого лица, а также самого ВОА.

138. ВОА необходимо сообщать о результатах своих последующих действий надлежащим образом, чтобы обеспечить обратную связь с законодательными органами, исполнительными органами, заинтересованными сторонами и общественностью. Надежная информация о статусе выполнения рекомендаций, результатах проверок и соответствующих предпринятых корректирующих действиях может помочь продемонстрировать ценность и выгоду ВОА.

Требование

- 139. Аудитор должен сосредоточить внимание контроля исполнения на том, правильно ли аудируемое лицо подошло к решению проблем и устранило ли выявленные нарушения в течение разумного периода времени.**

Пояснение

140. Последующий контроль исполнения не ограничивается работой над реализацией рекомендаций аудитора, основное внимание уделяется тому, чтобы аудируемое лицо адекватно подошло к решению проблем и устранило выявленные нарушения в течение разумного периода времени.
141. Аудитору необходимо решить, какие (если не все) рекомендации должны быть выполнены и как будет осуществляться последующее наблюдение (посредством новой проверки или в виде упрощенной процедуры).