

ИНТОСАИ



Практическое руководство по осуществлению аудита эффективности

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	1
ПЛАНИРОВАНИЕ	2
Выбор тем	2
Разработка программы аудита	4
Работа с аудиторскими рисками.....	13
ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА.....	15
Доказательства	16
Наблюдения и заключения	19
ОТЧЕТНОСТЬ	24
Содержание отчетов.....	25
Рекомендации	28
Обмен информацией с аудируемым учреждением	30
Распространение отчетов	31
МЕРЫ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА	33

ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и основополагающие принципы аудита имеют огромное значение для обеспечения достоверности качества и профессионализма аудита государственного сектора. Помимо остальных моментов, в документе "Основополагающие принципы аудита госсектора" (ИССАИ 100) определяется цель и полномочия стандартов ИССАИ, а также концептуальная база для аудита государственного сектора. В международном стандарте ИССАИ 300 развиваются основополагающие принципы аудита эффективности, лежащие в основе стандарта ИССАИ 100, в соответствии со специфическим контекстом аудита эффективности.
2. Международный стандарт ИССАИ 3000 необходимо читать и трактовать вместе со стандартом ИССАИ 100, который также относится к аудиту эффективности. Стандарт ИССАИ 3000 устанавливает требования к внедрению профессиональной практики проведения аудита эффективности и содержит пояснения к данным требованиям, с целью повышения удобочитаемости стандарта. Стандарт ИССАИ 3000 является авторитетным стандартом аудита эффективности, и поэтому каждое требование данного стандарта должно быть выполнено в случае, если международная организация высших органов аудита решит его принять.
3. В ИССАИ 3100 содержатся рекомендации по каждому требованию, указанному в ИССАИ 3000, и по общим концепциям проведения аудита, в ИССАИ 3200 содержатся рекомендации по проведению аудита эффективности.
4. ИССАИ 3200 предназначен для того, чтобы помочь аудитору интерпретировать требования, указанные в ИССАИ 3000, а также для того, чтобы предоставить рекомендации аудитору по выполнению этих требований и применению профессионального суждения.
5. Структура руководства соответствует различным этапам процесса проведения аудита. Первый раздел описывает планирование аудита и выбор темы аудита и его разработку. Во втором разделе описывается проведение аудита для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств по наблюдениям и заключениям аудитора. Третий раздел рассказывает об отчетности - о форме отчетов, их содержании и их распространении. В четвертом разделе рассматриваются последующие работы по имеющимся в аудиторских заключениях по аудиту эффективности наблюдениям и рекомендациям. В этом разделе также описывается определение и документирование влияния аудита и полученных результатов на решение выявленных проблем.



6. ИССАИ 3100 следует читать вместе с ИССАИ 3200 для обеспечения более полного понимания основных концепций процесса аудита.

ПЛАНИРОВАНИЕ



7. В данном разделе содержатся рекомендации и руководства по планированию аудита эффективности. Цель данных требований - подготовить общий подход аудитора к планированию аудита эффективности. Данный раздел делится на две основных части. В первой части рассказывается о выборе тем, она относится к процессу составления стратегии высшего органа аудита. Во второй части описывается разработка каждого конкретного аудита, предмет аудита, применяемые критерии аудита и методы сбора данных и их анализа.

Выбор тем

Требования по ИССАИ 3000:

Аудитор должен выбирать темы аудита посредством стратегического планирования ВОА, путем анализа потенциальных тем и проведения исследований для выявления рисков и проблем аудита. (ИССАИ 3000 / 89 89)

Аудитор должен выбирать темы аудита, которые являются значимыми и проверяемыми, и согласуются с мандатом ВОА. (ИССАИ 3000 / 90 89)

Аудитор должен провести процесс выбора тем для аудита с целью максимизации ожидаемого воздействия аудита с учетом возможностей аудита. (ИССАИ 3000 / 91 89)

Руководство

«Выбор темы аудита как часть процесса стратегического планирования»

8. Определение того, какие именно процессы аудита проводятся в рамках стратегического планирования ВОА. В стратегии ВОА указывается основное направление работы ВОА, и, соответственно, функции ВОА в отношении аудита эффективности. Обычно в стратегии учитывается многолетний срок, а сама стратегия предоставляет аудитору выбор предметов, программ или тем аудита. Хотя обычно возможные предметы, программы и темы аудита могут быть различными, перечень предметов, программ или тем, охватываемый в работе ВОА обычно узок. Соответственно, решения о выборе темы, предмета или программы аудита должны приниматься с осторожностью.
9. Процесс стратегического планирования обычно приводит к составлению рабочего плана аудита высшим органом аудита на один год или на более долгий период. Ввиду изменчивости государственного сектора и меняющихся приоритетов в политике, рекомендуется ежегодно пересматривать рабочий план аудита.
10. Некоторые ВОА могут выбирать предмет аудита, основываясь на стратегии по типу аудита эффективности и реформам в рамках государственного сектора. Одной из возможных стратегий может быть вклад в модернизацию административных механизмов, путем со-

средоточенности на государственных программах аудита по значительным проблемам, связанным с эффективностью. Другие ВОА могут выбрать предмет аудита, основываясь на иных критериях, к примеру - рассматривая конкретный тип аудита деятельности в государственном секторе, будь то больничный сектор или крупные инвестиционные проекты. Альтернативным вариантом может быть аудит отдельных государственных органов и их эффективности в отношении выполнения целей и задач, связанных с экономикой, эффективностью и результативностью.

11. Рабочий план аудита ВОА должен играть роль основы для рабочего планирования и распределения ресурсов. В плане могут перечисляться сферы, подлежащие аудиту, или указываться краткий перечень возможных проблем, вопросов или аргументы по ним. Подход к выбору предмета аудита, включаемый в план аудита, может быть различным. Некоторые ВОА могут работать по принципу "снизу-вверх", когда аудитор участвует в процессе выбора. Иные ВОА могут работать по принципу "сверху-вниз", где предмет аудита выбирается руководством, а аудитор не участвует в процессе выбора. Некоторые ВОА могут совмещать оба подхода.

Оценка возможных предметов аудита по рискам, значительности и определяемым проблемам

12. Результатом выбора предмета аудита может быть оценка рисков, анализ проблем или рассмотрение значительности. Риск - это вероятность влияния события на выполнение задач организацией. Термин "значительность" относится не только к финансовым аспектам, он может также относиться к социальным и/или политическим вопросам, таким как количество людей, на которых влияет закон или реформа, прозрачность, а также эффективность управления.
13. Риски в процессе аудита эффективности могут включать в себя различные сферы, в которых может проявиться низкая эффективность, которая оказывает влияние на определенные группы граждан, либо беспокоит их. Скопление таких показателей или факторов, связанных с учреждением или государственной программой, может являться важным сигналом для аудитора, а также может привести к составлению планов аудита, основанных на выявленных рисках или проблемах. Факторы, говорящие о высоком уровне риска, включают в себя:
 - a) Присутствие существенных сумм финансовых средств или бюджетных средств, либо значительные изменения бюджета.
 - b) Сферы, традиционно находящиеся в зоне риска (пример - информационные системы, закупки и поставки, технологии, охрана труда и окружающей среды).
 - c) Новые или срочные задачи, либо изменение условий (таких как требования и запросы).
 - d) Сложные структуры руководства, возможность путаницы по вопросу ответственности.
 - e) Нехватка надежной, независимой и обновляемой информации по экономическому состоянию, эффективности или результативности государственной программы.
14. При анализе возможных предметов аудита необходимо максимизировать ожидаемое влияние аудита. При анализе возможных предметов аудита и исследований рисков и проблем аудитору следует принимать во внимание следующее:
 - a) Чем выше риск, связанный с эффективностью в сферах экономики, эффективности, результативности или доверительной собственности, тем большее значение имеют проблемы.
 - b) Предоставление новых знаний и перспектив добавляет предмету аудита ценность. Большой ценности можно добиться путем аудита сфер политики или предметов, не аудированных ранее.

Выбор предметов аудита, в отношении которых возможен аудит

15. Оценка возможности аудита является важным требованием в процессе выбора предмета аудита. На этом этапе определение того, возможен ли в отношении предмета аудит, зависит от того, находится ли предмет в сфере полномочий ВОА и есть ли у ВОА возможность проведения аудита. При разработке аудита необходимо учитывать возможность проведения аудита в отношении предмета в деталях (см. раздел Разработка программы аудита).

Разработка программы аудита

Требования по ИССАИ 3000:

Аудитор должен планировать аудит таким образом, который способствует проведению высококачественного аудита экономичным, эффективным способом и в соответствии с принципами эффективного управления проектами. (ИССАИ 3000 / 96 89)

Аудитор должен получить существенные и методологические знания на этапе планирования аудита. (ИССАИ 3000 / 98 89)

Аудитор должен четко сформулировать цели (задачи) аудита, чтобы отчетливо представлять себе вопросы, на которые ему следует дать ответ. Аудитор должен обеспечить логическую разработку проекта аудита. (ИССАИ 3000/36)

Если цели (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. (ИССАИ 3000/37)

Во время планирования аудитор должен разработать процедуры аудита, которые будут использоваться для сбора достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, которые отвечают объективным требованиям и ключевым вопросам аудита. (ИССАИ 3000/101)

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

Аудитор должен активно управлять рисками аудита, чтобы избежать неправильных или неполных результатов аудита, выводов и рекомендаций, а также предоставления не полной, несбалансированной информации. (ИССАИ 3000/52).

Руководство

16. После того, как ВОА выбрал предмет аудита, аудитор должен разработать программу аудита. Аудитор должен планировать аудит таким образом, который способствует проведению высококачественного аудита экономичным, эффективным способом и в соответствии с принципами эффективного управления проектами. Тщательно разработанная программа аудита является неотъемлемой частью аудита эффективности. Эту предварительную работу можно назвать предварительным исследованием.
17. Цель этапа разработки программы - определение наличия условий для проведения аудита и, в случае их наличия, подготовки предложения о проведении аудита, плана работ, а также исследований.
18. Этап разработки программы обычно проходит в течение довольно короткого периода времени. Программа по конкретному предмету аудита может быть разработана менее чем за месяц, в то время как разработка программ по широким темам занимает обычно три месяца. Обычно большая часть времени, выделенная на аудит, должна уделяться проведению самого аудита.

19. Аудитору рекомендуется учитывать при разработке программы аудита нужды и интересы основных предполагаемых пользователей, включая ответственных лиц и сторон. Нужды и интересы пользователей могут повлиять на выбор задач аудита и типов анализа, проводимого аудиторской командой. В конечном счете учет нужд и интересов основных предполагаемых пользователей позволяет аудитору обеспечить полезность и понимаемость аудиторского заключения. Тем не менее, аудитор должен оставаться независимым, он должен сосредотачиваться на основной роли аудитора государственного сектора, действующего в интересах граждан. Этап разработки программы аудита может включать в себя указанное в блоках ниже:

Блок 1.

Элементы этапа разработки программы аудита

- a) Оценка возможности аудита
- b) Понимание предмета аудита
- c) Определение задач и вопросов аудита
- d) Определение объема аудита
- e) Установление критериев аудита
- f) Выбор методов сбора аудиторских доказательств
- g) Обеспечение управления проектом на должном уровне, рассмотрение и оценка плана руководством ВОА
 - o Работа с аудиторскими рисками
 - o Объем информации на этапе планирования аудита

Оценка возможности аудита

20. Аудируемость отчетных данных является важным требованием в процессе планирования аудита. Аудитор должен учитывать целесообразность и экономичность аудита. Аудитор может рассматривать, к примеру, наличие критериев, данных, или необходимых доказательств. Даже если выбранный предмет аудита соответствует стратегии ВОА, аудитор должен рассматривать возможность устранения ожидаемых проблем аудируемым учреждением на этапе разработки программы аудита. Аналогичные исследования, рассматривающие аналогичные задачи, могут быть уже выполненными другими учреждениями. При этом могут отсутствовать соответствующие критерии и основания для разработки критериев аудита. Другой причиной может быть отсутствие данных или необходимых доказательств, либо отсутствие возможности их получения. С другой стороны отсутствие данных и сведений может являться значимым наблюдением, или самим по себе предметом аудита, при этом это не должно мешать аудитору проводить дальнейшие исследования. В таких условиях аудитор должен сообщить руководству ВОА о таких соображениях, чтобы ВОА вынес решение о прекращении или продолжении работ.

Понимание предмета аудита

21. В начале этапа разработки программы аудита основной задачей является разработка четкого понимания предмета аудита, рисков и сложностей в его сфере. Аудит эффективности - это процесс, подразумевающий изучение. Получение необходимых знаний является продолжительным процессом накопления данных и сбора и оценки информации на всех этапах аудита. Таким образом, по выбору предмета аудита на этапе разработки программы может потребоваться сбор дальнейшей информации и проверка изначальных гипотез. Эти данные помогут аудитору определиться с самым подходящим подходом к аудиту. Аудитор должен оценить затраты на получение данных по дополнительной

значимости информации по аудиту. По получению данных на этапе планирования может потребоваться изменение предмета аудита.

22. Источниками данных для понимания предмета аудита могут включать в себя:
- a) Разрешительное законодательство и выступления представителей законодательных органов
 - b) Заявления министерств, разрешения и решения правительства
 - c) Профиль рисков учреждения, подлежащего аудиту
 - d) Недавние аудиторские заключения, документация других аудиторов, рассмотрения, оценки и исследования
 - e) Научные исследования (включая иностранные исследования)
 - f) Стратегические и корпоративные планы, миссии и ежегодные отчеты
 - g) Текущий или среднесрочный бюджет
 - h) Положения о политиках, протоколы совещаний руководства и совета директоров
 - i) Организационные схемы, внутренние руководства и рабочие инструкции
 - j) Оценка программ, планы внутреннего аудита и отчетность по ним
 - k) Точки зрения экспертов в сфере предмета аудита
 - l) Переговоры с учреждением, подлежащим аудиту, и ключевыми заинтересованными лицами
 - m) Информационные системы руководства, или иные применимые информационные системы
 - n) Официальные данные по статистике
 - o) Отчеты других ВОА
 - p) Сведения из прессы.
23. Прошлые оценки и аудиты зачастую оказываются полезным источником информации. Они могут помочь избежать необязательных работ по оценке недавно рассмотренных сфер, а также по выявлению неисправленных недостатков.

Определение задач и вопросов аудита

24. Аудитор устанавливает четко определенные цели (задачи) аудита, которые относятся к принципам экономии, эффективности и результативности (см. ИССАИ 3000/37). Цели (задачи) определяют подход к аудиту и его программу.
25. Задачи аудита могут рассматриваться как общие вопросы аудита по предмету аудита (к примеру - по государственной программе или деятельности), на которые аудитор ищет ответ. Таким образом, задачи аудита должны быть оформлены так, чтобы можно было составить четкое и однозначное заключение. Цели (задачи) должны быть выражены в виде одного общего вопроса аудита, который в дальнейшем разбивается на несколько более подробных (конкретных) вопросов.
26. Задача аудита зачастую основывается на общем взгляде на предмет, обычно по принципу "от сложного к простому". Задача аудита обычно сосредоточена вокруг требований, намерений, задач и ожиданий органов законодательства и правительства. Тем не менее, допускается включать сюда подход, ориентированный на заказчика, то есть - сосредоточить работу на управлении услугами, времени ожидания или на других вопросах, важных для граждан или пользователей.
27. Задача аудита, по которой работает аудитор, не обязана быть основанной исключительно на подходе к предыдущим аудитам. Аудитор может исследовать текущие программы, к примеру, изучить уровень выполнения целей, либо оценить имеющийся прогресс.
28. Цели (задачи) аудита должны быть основанные на рациональных и объективных соображениях. При определении целей (задач) аудита аудитор должен определить сферу, где присутствуют самые большие проблемы или риски, и где аудит может добавить боль-

ше всего ценности предмету аудита. Для упрощения определения подходящих целей (задач) аудита аудитор может провести переговоры с экспертами и основными заинтересованными лицами и анализировать возможные проблемы с разных точек зрения.

29. Цели (задачи) аудита должны предоставлять учреждению, подлежащему аудиту, и иным заинтересованным лицам достаточные данные по ключевой сфере аудита. Четко определенные цели (задачи) аудита относятся к одному учреждению, подлежащему аудиту, либо к определенной группе государственных систем, деятельности, программ, работ или организаций.
30. Хорошей практикой считается описание целей (задач) аудита в максимально простом виде. Предоставление целей (задач) аудита в максимально четком виде позволяет аудиторской команде избежать необязательных или чрезмерных работ. Аудитору рекомендуется избегать множественных задач, в которых задается более одного вопроса. Это необходимо для обеспечения четкости заключений (см. объем аудита ниже).

Подготовка вопросов аудита

31. Хорошей практикой считается подготовка аудитором вопросов, отвечающих целям (задачам) аудита. Это упрощает определение и структурирование аудита.
32. Вопросы аудита должны относиться к теме аудита, они должны дополнять друг друга, не пересекаясь при этом, и в общем виде соответствовать целям (задачам) аудита. Цель подготовки - охватить все аспекты задачи аудита путем составления конкретных вопросов по аудиту. Все термины, употребляемые в вопросах, должны быть четко определены. Вопросы должны задаваться в нейтральной форме, даже если аудитор ожидает, что обнаружит проблемы, связанные с вопросами.
33. Вопросы, задаваемые в ходе аудита, могут быть аналитического, утвердительного или описательного типа. Даже в случае, если рекомендуется формулировать вопросы аудита в утвердительном или аналитическом ключе, добавление описательных вопросов может быть полезным в ходе аудита, особенно в случае подготовки аудита в сфере, где есть нехватка данных по экономическим вопросам, эффективности или результативности.
34. Формулирование вопросов аудита - это итеративный процесс, в котором вопросы неоднократно уточняются, принимая во внимание известную информацию по этому вопросу, а также выполнимость поставленной задачи. Цель формулирования вопросов аудита на этапе планирования - систематически привлекать внимание к тому, что нужно знать аудитору для выполнения задачи аудита. Может возникнуть необходимость изменения вопросов аудита для лучшего отражения предмета аудита, по мере того как аудитор получает больше информации в ходе работ (см. раздел "Проведение" в данном ИССАИ), вопросы не должны изменяться часто. Ввиду того, что вопросы аудита, согласно рекомендациям, должны быть связаны с учреждением, подлежащим аудиту, изменение вопросов аудита в ходе работ может вызвать вопросы по профессионализму, объективности и честности аудита.

Определение объема аудита

35. Цели (задачи) аудита, его вопросы и его объем являются связанными между собой понятиями, они должны рассматриваться вместе. Любое незначительное изменение в целях (задачах) или в вопросах аудита может привести к значительному влиянию на объем аудита.
36. Объем определяет границы работ по аудиту. Для определения объема аудитор должен определить, какие учреждения должны быть включены в процесс аудита, или какая конкретная программа или какой аспект программы определяет границы работ по аудиту. Аудитор также должен определить рассматриваемый период времени и, если это приме-

нимо, сферы, включаемые в аудит. Во избежание избыточной сложности или стоимости аудита в его объем могут не входить определенные работы или учреждения, даже если работы или учреждения относятся к задаче аудита.

37. Хорошей практикой является обсуждение объема аудита с учреждением, подлежащим аудиту, на наиболее возможном раннем этапе. В некоторых случаях может быть полезным разъяснить в исключительном ключе, какие предметы рассматриваются в ходе аудита, а какие нет. Это может помочь снизить вероятность неправильного понимания или ложных ожиданий.

Установление критериев аудита

38. Аудитор должен определить подходящий критерий аудита, соответствующий целям (задачам) аудита и его вопросам (ИССАИ 3000/47). Критерии аудита - это контрольные показатели, обычно используемые для оценки предмета аудита или определения соответствия программы ожиданиям, либо превосходения ожиданий. Критерий предоставляет основу для оценки доказательств, получения наблюдений и разработки заключений по целям (задачам) аудита.
39. Критерии аудита могут быть качественными или количественными и должны определять, что будет оценено у объекта аудита. Критерии аудита могут быть общими или конкретными, они могут отражать норматив для рассматриваемого предмета аудита, они могут отражать лучшие или хорошие практики, либо ожидание того "что должно быть", согласно законам, нормативным актам или задачам. Критерием аудита может быть также "что ожидается" согласно конкретным знаниям, лучшим практикам, или тому "что могло бы быть" (в лучших условиях). Характеристики аудита и вопросов аудита определяют наиболее подходящие критерии.
40. Аудитор может использовать различные источники для определения критериев аудита, к примеру:
- a) Законы и нормативные акты, регулирующие работу учреждения, подлежащего аудиту
 - b) Политические задачи или постановление представителей законодательных органов
 - c) Решения, сделанные представителями законодательных органов или органов исполнительной власти
 - d) Ключевые показатели эффективности, установленные учреждением, подлежащим аудиту, или правительством
 - e) Подробные процедуры, регулирующие работу или деятельность
 - f) Стандарты, полученные из исследований, литературы, или от профессиональных и/или международных организаций
 - g) Международные стандарты высокой эффективности
 - h) Соответствующая эффективность в частном секторе
 - i) Контрольные показатели - то же самое учреждение, разные годы; разные учреждения, те же самые работы
 - j) Документы по планированию, договоры, контракты и бюджеты учреждения, подлежащего аудиту
 - k) Литература по общему руководству и предмету аудита
 - l) Критерии, использованные ранее при аналогичных аудитах либо иными BOA
 - m) Стандарты, устанавливаемые аудитором, по возможности после консультации с экспертами по предмету аудита
 - n) Определение того, что могло бы быть (с учетом лучших условий).
41. В некоторых случаях определить критерии аудита довольно просто, например, когда задачи, устанавливаемые законодательными органами или правительством, указаны четко, в точности и в полном соответствии с предметом аудита. Тем не менее, зачастую встречаются противоположные случаи. Задачи могут быть сформированы нечетко, мо-

гут иметься противоречия, либо задачи могут быть нереализуемыми. Такие условия не должны препятствовать работе аудитора. В таких условиях аудитор может установить критерии, подразумевающие идеальный или ожидаемый результат эффективности учреждения. Одной из возможностей работы в таких условиях является установка критериев, позволяющих экспертам отвечать на такие вопросы, как "каким должен быть лучший результат в данных условиях в соответствии с лучшими известными практиками". С другой стороны, если аудитор использует критерии эффективности или стандарты, установленные учреждением, подлежащим аудиту, он должен проявлять осторожность. Соответствие этим стандартам необязательно обозначает должную эффективность, поэтому аудитор должен предусматривать вариант, при котором аудируемое учреждение может установить необоснованные низкие стандарты для того, чтобы в любом случае им соответствовать.

Блок 2.

Рекомендации по установке должных критериев аудита. Критерии должны быть:

- a) Соответствующими, связанными логически или причинно с вопросами аудита
- b) Понятными, краткими и четкими, т.е. однозначными и простыми для понимания
- c) Полными, соответствующими в общем виде каждому вопросу аудита, то есть все вместе они должны являться достаточными для ответа на вопросы аудита
- d) Объективными, без каких-либо предрассудков
- e) Проверяемыми, то есть должно быть возможным определить, какие именно процедуры и доказательства необходимы для составления ответа и заключений по критериям.

42. Согласно руководству ИССАИ 3000/51, аудитор в рамках планирования и / или проведения аудита обсуждает критерии аудита с проверяемым субъектом. Разногласия по вопросам критериев должны быть определены, обсуждены и, по возможности, разрешены на ранних этапах. Это особенно важно в случаях, когда критерии разрабатываются специально под аудиторское задание, либо когда они не предоставляют доказательств сами по себе и могут привести к спорам с учреждением, подлежащим аудиту.
43. Аудитор должен прислушиваться к аргументам со стороны учреждения, подлежащего аудиту, при обсуждении критериев. В то же время аудитор должен принимать к сведению возможность намерений учреждения скрыть свои недостатки. Факты и аргументы, предоставленные учреждением, подлежащим аудиту, должны быть взвешены и сравнены с иными применимыми фактами и аргументами (от иных источников, экспертов и т.п.). Аудитор может принять точку зрения учреждения, подлежащего аудиту, после тщательного ее рассмотрения. Тем не менее, окончательное решение по установке критериев остается за аудитором. Аудитор при этом должен сохранять свою независимость.

Выбор методов сбора аудиторских доказательств

44. Важной частью планирования проведения аудита является определение применяемых для сбора данных и их анализа методов. Цели (задачи) аудита, вопросы аудита, объем аудита и критерии аудита являются факторами, указывающими на то, какие именно доказательства необходимы, а также на то, какие именно методы являются наиболее подходящими для получения этих доказательств.
45. На этапе разработки программы аудита целью выбора метода является сосредоточения внимания на том, что необходимо знать аудитору для ответа на вопросы аудита и соответствия критериям, а также на том каким образом и из каких источников аудитор может получить информацию. В связи с этим, рекомендуется проводить пробные проверки, в

ходе которых аудитор проверяет методы сбора данных. Их целью является применение лучших методов и практик, однако практические проблемы, связанные с доступностью данных, целесообразностью и стоимостью их сбора, могут ограничить перечень методов. Аудитору, возможно, придётся применить решения, уступающие по качеству лучшим.

46. В случае проблем с доступом к вторичным данным, либо ввиду низкого качества данных, аудитор может принять решение по сбору первичных данных путем разработки опросников, статистических записей, наблюдений, и т.п. В то время как первичные данные, разработанные аудитором, обычно являются наиболее надежными, вторичные данные, собранные и/или анализированные иными сторонами (такие как отчеты по оценке эффективности, внутренние отчеты и т.д.), могут быть важным источником информации для аудитов эффективности.
47. Аудитор также может быть обязан изменить программу проведения аудита. Аудитор должен решить какие именно методы являются наиболее приемлемыми в ходе аудита, то есть какие достоинства и недостатки имеются у методов, а также какие методы являются слишком затратными по сравнению с ожидаемым результатом. В таких ситуациях необходимо рассматривать уместность и значимость, которую необходимо рассмотреть, а также изменения, которые должны быть сделаны на максимально раннем этапе аудита.
48. Аудиты эффективности могут основываться на различных техниках сбора данных, распространенных в социологии, таких как социологические исследования, опросы, наблюдение и сбор административных данных и документов в письменном виде. Методы статистической выборки и социологические исследования могут дать возможность оценить общий объем данных и конкретные примеры, что в сочетании с остальными доказательствами позволяет провести глубокий анализ.
49. Используя различные методы сбора данных можно получить аудиторские доказательства разных типов, как это приведено в таблице ниже.

Таблица 1. Связь между типами аудиторских доказательств и разными методами

Аудиторское доказательство	Метод сбора данных
Показания свидетелей	Опросы
	Соцопросы, анкетирование
	Фокус-группы
	Контрольные группы
Документированные доказательства	Рассмотрение документов
	Обзор документации и файлов
	Использование существующей статистики
	Использование существующих баз данных
Физические доказательства	Наблюдение за людьми
	Проверка объектов или процессов
	Эксперименты, такие как измерение уровня безопасности компьютерных данных
Аналитические доказательства	Примеры: Количественные методы сбора данных. Оболочечный анализ данных, анализ методом регрессии. Расчеты, сопоставления, разделение данных на компоненты, рациональные аргументы.

50. Аудитор должен установить подходящую стратегию проведения аудита, совмещающую при этом планы исследований, методы и техники аудита, подходящие по контексту, для целей (задач), вопросов, критериев, а также соответствующие навыкам, ресурсам аудитора и данным, доступным аудитору.

Пример плановой матрицы

51. Разрабатывая программу аудита аудитор должен связать между собой цели (задачи) аудита, его объем и вопросы по нему, критерии аудита, а также методы сбора и анализа данных. Нет общей универсальной модели планирования аудита эффективности и составления его программы. Приведенный ниже метод основан на хороших практиках, во многих случаях он применим. Он не может подходить для всех видов аудита, но он полезен для сложных аудиторских заданий. В каждом случае аудитор должен указывать, является ли приведенный ниже метод применимым, или имеются лучшие альтернативы.
52. Цель плановой матрицы - разъяснить целесообразность составления заключения по задаче аудита, а также обеспечение логических связей обоснования и анализа задачи аудита с критериями аудита и используемыми методами. Плановая матрица помогает аудитору применить логический дисциплинированный принцип разработки программы исследований и обеспечить учет всех аспектов задачи аудита. В первую очередь плановая матрица требует от аудитора установления ясности по тому, какие источники доказательств могут проверяться по критериям аудита.
53. На рисунке описано, как можно разбить задачу аудита на конкретные вопросы аудита и как каждый вопрос должен быть связан с критериями аудита. При составлении заключений аудитор должен применять профессиональное суждение с учетом различных наблюдений, сделанных в ходе аудита, значимости аудита и характера недостатков, обнаруженных в ходе аудита.
54. Аудитор должен четко указать в плановой матрице виды анализов, необходимые для получения доказательств, достаточных и уместных для составления наблюдений. Это требует от аудитора описание типа собираемых данных, конкретных источников, необходимых для сбора данных техник, а также типов анализа данных.
55. Ожидаемые аудиторские наблюдения прямо связаны с критериями аудита, как это указано на рисунке ниже. Аудитор должен оценить соответствие программы или учреждения критериям. Если в ходе аудита выясняется, что некоторые критерии соблюдены, а другие нет, то аудитор должен составить аудиторское заключение, руководствуясь своим профессиональным суждением.

Рисунок 1: Плановая матрица аудита (пример)



Эффективное управление проектом, предоставление плана проверяющим и руководству ВОА

56. Ввиду того, что аудит эффективности является затратной и долгосрочной процедурой, очень важным фактором является обеспечение тщательного планирования аудита, а также регулярного контроля за применением плана аудита и своевременным принятием корректирующих действий. План аудита должен быть составлен в письменном виде, после чего предоставлен руководству ВОА на утверждение.
57. Аудиторская группа должна обладать обязательной для проведения аудита профессиональной компетенцией. Все члены группы должны иметь одинаковое понимание вопросов аудита, технического задания на порученные им работы, и характера их обязательств, установленных применимыми стандартами аудита. При этом самый опытный или обладающей высшей должностью аудитор может быть назначен руководителем аудиторской группы. Руководитель группы несет ответственность за работы по аудиту, а также за распределение задач между членами группы. Руководитель группы должен обеспечить высокое качество работ команды и своевременное предоставление результатов. Хорошей практикой считается поиск возможностей по развитию навыков персонала в рамках работ по аудиту. В качестве примера такого развития навыков можно привести назначение менее опытного аудитора руководителем группы, при этом обеспечив ему поддержку и обучение более опытным аудитором.
58. При составлении плана аудита необходимо определить график и необходимые ресурсы. Аудитор также должен рассматривать необходимость консультаций с внутренними или сторонними экспертами (консультантами, иными аудиторами) для того, чтобы повысить качество аудита. Поэтапный план может упростить разбивку процесса аудита на более мелкие части аудиторской группой. Таким образом, группе будет проще оценить целесообразность использованных ресурсов по сравнению с тем, что требуется в ходе работ. Если в плане указываются слишком сжатые сроки, группа может их перенести, либо выбрать наиболее важные вопросы аудита и назначить на них время и ресурсы. Иногда ответы на менее важные вопросы аудита можно получить путем использования более краткосрочных методов сбора данных, таких как использование доступных источников вторичных данных, в отличие от данных анкетирования или опросов.
59. Хорошей практикой считается регистрирование в документах использования бюджетных ресурсов и отработанных дней по мере выполнения этапов. Последнее можно регистрировать в электронном виде или в бумажном, внося их в рабочие документы наряду с важными событиями, происходящими в ходе работ по аудиту. В случае работ с более сложными аудиторскими заданиями ВОА может назначить опытного проверяющего, либо руководящий совет, который обеспечит руководство аудиторской группой и контроль за ходом аудиторских работ.
60. Проверяющие по аудиту должны предоставлять указания персоналу для обеспечения выполнения ими аудиторских задач и соответствия применимым требованиям. В то же время они должны быть проинформированы о важных проблемах, с которыми сталкивается аудиторская команда, они должны оценивать выполненные работы и осуществлять эффективную подготовку на рабочей площадке. Характер и объем контроля за персоналом и оценки аудиторских работ может меняться в зависимости от различных факторов, таких как размер аудиторских организаций, значимость работ и опыт персонала. Обычно рекомендуется регулярно информировать прямое начальство и высшее руководство о ходе работ по аудиту и возникающих наблюдениях, заключениях и рекомендациях.

Работа с аудиторскими рисками

61. Хорошей практикой считается включение в план аудита или в предварительные исследования обсуждения особых аудиторских рисков, а также данных о том, как аудитор

планирует их устранить. Оценка рисков может быть выполнена в различных видах, но также ее можно выполнить путем ответов на следующие вопросы:

- а) Достаточны ли имеющиеся данные, высокое ли их качество?
- б) Обладает ли аудиторская команда достаточными навыками и знаниями для выполнения конкретного аудита?
- в) Целесообразны ли имеющиеся сроки и ресурсы для проведения аудита?
- г) Является ли тема аудита острой, очевидной или спорной? (острота в политическом отношении, в отношении СМИ, в отношении парламента)
- д) Является ли аудит и/или предмет аудита избыточно сложным?
- е) Присутствуют ли риски, связанные с добросовестностью руководства или отношений с учреждением?

62. В случае, если аудиторский риск оказывается значительным, необходимо разработать стратегию по сведению его к минимуму и/или модифицировать план аудита. Аудитор может разработать и модифицировать стратегию сбора доказательств для снижения аудиторских рисков. К примеру, полезным может быть рассмотрение следующих факторов:

- а) Обеспечение разнообразия персонала - к примеру, включение в состав группы руководителей более высокого уровня
- б) Привлечение дополнительных внутренних или сторонних специалистов
- в) Изменение стратегий и методов под нужды сбора данных и их анализа
- г) Установление специальных соглашений об обмене данными с учреждением, подлежащим аудиту
- д) Установление различных мер контроля качества.

Объем информации на этапе планирования аудита

63. Рекомендуется планировать связь с учреждением, подлежащим аудиту, и соответствующими заинтересованными лицами как на этапе разработки программы аудита, так и в ходе работ по аудиту. Это необходимо для обеспечения постоянного обмена информацией о прогрессе аудита.

64. Обмен информацией может осуществляться различным образом. Некоторые ВОО предпочитают предоставлять учреждению, подлежащему аудиту, в частности его руководству, подробную информацию по разработке исследований для того, чтобы вмешательство учреждения на ранних этапах могло обеспечить уверенность учреждения и ответственных сторон в характере и объеме критериев аудита. Иные ВОО не предоставляют подробную информацию на этом этапе и предпочитают обмениваться такими данными после утверждения предложений по проведению аудита. Даже в случае, если подробные данные не предоставляются, хорошей практикой считается предоставление учреждению, подлежащему аудиту, информации по предположениям и обоснованиям решений, принимаемых на этапе разработки программы аудита. Для того, чтобы обеспечить учреждение, подлежащее аудиту, информацией о программе аудита, о возможной теме аудита и о причине его проведения, крайне необходимо проводить с учреждением предварительные совещания.

65. Обсуждение с руководством и персоналом учреждения, подлежащего аудиту, играет важную роль в предоставлении основных знаний по сфере аудита, его условиях и функциях. Во избежание недоразумений рекомендуется информировать учреждение, подлежащее аудиту, о контактах по вышеуказанным вопросам. Обсуждения с учреждением, подлежащим аудиту, может в дальнейшем переориентировать изначальные задачи аудита. В дополнение к этому, также может быть важным провести совещание с внутренними аудиторами и воспользоваться их опытом.

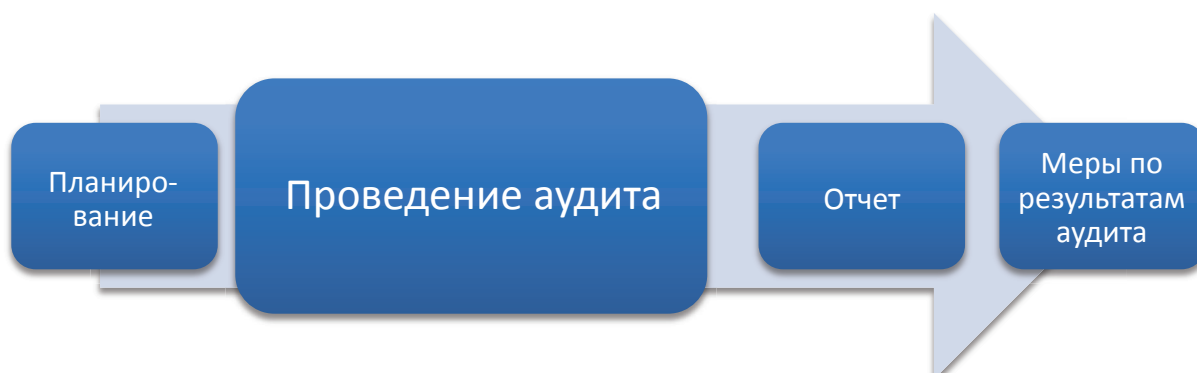
Блок 3.

Следующие темы могут быть примером обсуждений с учреждением, подлежащим аудиту, на этапе разработки программы аудита:

- a) запрошено ли проведение аудита другими сторонами, такими как законодательные органы, или это инициатива самого BOA;
- b) направлен ли аудит на общие риски, включена ли в него оценка стратегии, или он связан с экономическими вопросами, вопросами эффективности и результативности, и если да, то на каких основаниях;
- c) цели и задачи предварительных исследований;
- d) программа аудита, объем аудита, сроки и методы;
- e) критерии аудита;
- f) какого типа информация может понадобиться BOA от учреждения, подлежащего аудиту, на этом этапе для накопления данных, проверки возможных программ аудита и т.п.

66. В дополнение к совещаниям с учреждением, подлежащим аудиту, также можно использовать некоторые иные методы обмена информацией на этапе разработки программы аудита:
- a) Направить письмо главе учреждения, подлежащего аудиту, напрямую. Это обеспечит представление аудита руководству в должном виде. Для того, чтобы информация была предоставлена одинаково со всеми аудиторами, можно составить шаблон.
 - b) Подготовка информационного листа, где указываются полномочия и принципы, применяемые в ходе аудита эффективности, а также краткое описание процесса аудита. Это упростит понимание сути аудита эффективности и его содержания. Информационный лист можно разместить на сайте BOA для общего введения в процесс аудита эффективности.
 - c) Определение контактных лиц в учреждении, подлежащем аудиту, для того, чтобы у аудитора была прямая связь с учреждением, подлежащем аудиту. Это необходимо для обеспечения спокойного проведения аудита. Тем не менее, важно держать в сведениях руководство обеих сторон по значительным вопросам, чего можно добиться путем работы через контактные лица.
67. Обеспечение должного диалога и обмена данными является обязанностью аудитора. Тем не менее, в случае разногласий важно уладить их профессионально и честно - тщательно выслушать противоположную сторону, сосредоточиться на фактах, быть объективным и сохранять добросовестность.

ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА



68. В данном разделе содержатся рекомендации и руководства по проведению аудита эффективности. Цель данных требований - подготовить общий подход аудитора к проведению аудита эффективности. В первую очередь требования относятся к получению достаточных и уместных аудиторских доказательств. Во вторую очередь требования относятся к использованию доказательств при ответе на вопросы аудита и при выполнении его задачи.

Доказательства

Требования по ИССАИ 3000:

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 ВОА. (ИССАИ 3000/106)

Руководство

69. Для того, чтобы ответить на вопросы аудита и иметь возможность сделать заключение по задаче аудита, аудитор должен собрать необходимые доказательства. Решение по проведению процесса сбора данных обычно принимаются после разработки программы аудита (см. раздел "Планирование" выше). В зависимости от степени подробности общего плана аудита, в начале аудита может понадобиться проработать дальнейший сбор необходимых доказательств, а также то, каким образом и где доказательства должны быть собраны. Также может быть полезным подготовить подробные планы аудита, если они не были подготовлены на этапе планирования.
70. После получения аудиторских доказательств аудитор должен оценить их достаточность и уместность. Основываясь на этой оценке аудитор должен определить необходимость дополнительных или иных доказательств.

Как получить достаточные и уместные доказательства

71. Доказательства, полученные при аудите эффективности, редко оказываются однозначными (формата "да/нет", "правильно/неправильно"). Обычно аудиторские доказательства имеют предположительный характер ("наше заключение основано на..."). При работе в сферах, где предположительные доказательства преобладают над однозначными, рекомендуется проводить совещания на этапе планирования или при начале этапа проведения с экспертами в сфере, к которой относятся необходимые доказательства, и к которой относится способ их анализа и интерпретации аудитором. Данный подход снижает риск неправильного понимания доказательств и может ускорить процесс аудита. Также аудитор должен искать информацию в других источниках, так как организации, их должностные лица, эксперты и заинтересованные стороны могут иметь разные точки зрения и предлагать разные аргументы.
72. Цель этапа планирования - тщательное планирование аудита для того, чтобы обеспечить применение методов сбора данных, описанных в документах о планировании. Тем не менее, аудитор на этапе проведения должен продолжать выявление потенциальных источников информации, которая может служить аудиторским доказательством. На этапе планирования невозможно предусмотреть все ситуации. Поэтому аудитор должен изменять объем аудита, его вопросы и критерии, а также методы сбора и анализа данных на этапе проведения в зависимости от ситуации. Рекомендуется избегать кардинальных изменений в программе аудита, если этого можно избежать. Решения о значительных изменениях программы аудита принимаются руководством, при этом учреждение, подлежащее аудиту, должно быть осведомлено о них.

73. Аудитор также должен оценивать, связана ли нехватка достаточных и уместных доказательств с недостатками программы внутреннего контроля или иной программы, а также может ли нехватка достаточных и уместных доказательств быть основанием для аудиторского наблюдения.

Оценка достаточности и уместности доказательств

74. Концепция достаточности и уместности аудиторского доказательства является основой аудита (см. ИССАИ 3000/1 Об- II 1). При оценке доказательств аудитор должен оценить является ли доказательство достаточным и уместным для выполнения задач аудита и составления наблюдений и заключений. Аудиторские задачи могут быть разнообразными, как и уровень работ, необходимых для оценки достаточности и уместности доказательств в отношении задач аудита. Концепция риска и существенности может помочь аудитору при оценке аудиторских доказательств (см. раздел "Аудиторский риск и существенность" в ИССАИ 3100).

Блок 4.

Достаточность

Достаточность является мерой количества доказательств, необходимых для наблюдений и заключений в ходе аудита, для выполнения задачи аудита.

Уместность

Уместность является мерой качества доказательств. К ней относится релевантность, достоверность и надежность доказательств для выполнения задачи аудита и составления наблюдений и заключений.

а) Релевантность

- Релевантность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства имеют логическую связь и важность для соответствия целям аудита и ответа на ключевые вопросы аудита

б) Достоверность

- 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

с) Надежность

- Надежность относится к тому, в какой степени аудиторские доказательства сопровождаются подтверждением данных из ряда источников или показывают те же результаты аудита при повторном тестировании.

75. В соответствии с вышеуказанным, существуют различные типы и источники доказательств, которые может использовать аудитор. У каждого типа доказательств есть свои сильные и слабые стороны. Нижеуказанные сопоставления сильных и слабых сторон будут полезны при оценке уместности доказательства:

- а) Документированные доказательства более надежны, чем устные, в то же время надежность может быть разной в зависимости от источника и цели документа.
- б) Показания свидетелей, данные в письменном виде, более надежны, чем только устные показания.
- с) Доказательства, основанные на множестве опросов, надежнее, чем доказательства, полученные на основе одного или нескольких опросов.

- d) Показания свидетелей, полученные в условиях, в которых люди могут говорить свободно, более надежны, чем показания, полученные в условиях, в которых люди могут ощутить давление.
 - e) Доказательства, полученные от незаинтересованной третьей стороны, обладающей знанием и авторитетом, более надежны, чем доказательства, полученные от руководства учреждения, подлежащего аудиту, которое прямо заинтересовано в деятельности учреждения.
 - f) Доказательства, полученные в условиях эффективного внутреннего контроля, более надежны, чем таковые, полученные в условиях слабого внутреннего контроля или его отсутствия.
 - g) Доказательства, полученные путем наблюдений аудитора, его расчетов и проверок, более надежны, чем доказательства, полученные косвенным путем.
 - h) Оригиналы документов более надежны, чем их копии.
76. Нижеуказанные предположения будут полезны при оценке достаточности доказательства:
- a) Чем выше аудиторский риск, тем выше требуется качество и большее количество доказательств.
 - b) При наличии сильных доказательств допускается также использовать слабые доказательства.
 - c) Большой объем аудиторских доказательств не компенсирует недостаток релевантности, достоверности или надежности.
 - d) Обычно требуется больше доказательств, если у учреждения, подлежащего аудиту, иное мнение по предмету аудита.
77. Аудитор должен определить общую достаточность и уместность доказательств для того, чтобы предоставить разумную основу для наблюдений и заключений в рамках задач аудита. Профессиональное суждение может помочь аудитору при определении достаточности и уместности доказательств (см. раздел "Профессиональное суждение и скептицизм" в ИССАИ 3100). Обычно при определении достаточности и уместности доказательств и при указании результатов аудиторской работы в отчетах используются такие методы, как интерпретирование, суммирование или анализ доказательств. Если это уместно, то аудитор может использовать статистические методы для анализа и интерпретации доказательств при оценке их достаточности.

Блок 5.

Достаточные и приемлемые аудиторские доказательства

- a) Доказательство является достаточным и уместным, если оно предоставляет основы для наблюдений или заключений в рамках задачи аудита.
- b) Доказательство не является достаточным или уместным, если:
 - использование доказательства несет неприемлемо высокий риск, который может привести к составлению неправильного заключения аудитором;
 - доказательство обладает значительными ограничениями в условиях задачи аудита и использовании доказательства, либо
 - доказательство не предоставляет адекватной основы для выполнения задачи аудита или составления наблюдений и заключений. Аудитору запрещено использовать такие доказательства для составления заключений и наблюдений.

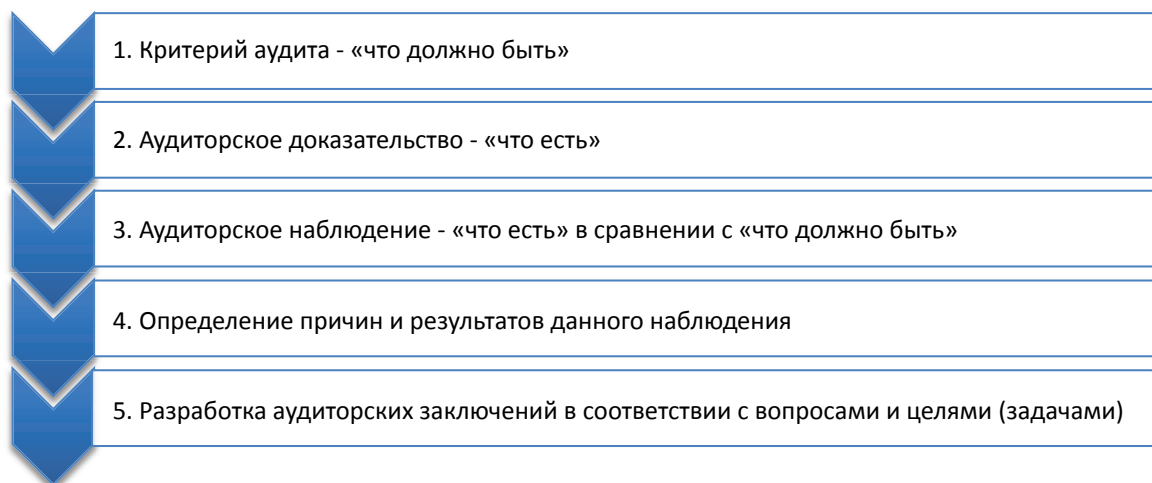
Наблюдения и заключения

Требования по ИССАИ 3000:

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 аудита возможен по мере необходимости. (ИССАИ 3000/112)

Руководство

78. Аудит эффективности подразумевает серию аналитических процессов, которые переходят из одного в другой, позволяя разработать вопросы и методы в точности. Весь процесс тесно связан с составлением черновика аудиторского заключения. Отчетность является неотъемлемой частью аналитического процесса, который в результате приводит к ответу на вопросы аудита и решает его задачу (см. раздел "Отчетность" ниже).
79. Шаги анализа, нацеленного на получение аудиторских заключений, приведены ниже:



80. В шаге 1 устанавливается критерий аудита, что производится на этапе планирования. Шаг 2 описывает сбор доказательств и оценку их достаточности и уместности. (см. раздел "Доказательства" ниже).
81. Шаг 3 подразумевает использование доказательства аудитором для того, чтобы ответить на вопросы аудита и выполнить его задачи. Аудиторские наблюдения составляются при сопоставлении критериев с фактическим положением.
82. Шаг 4: после того, как аудитор определяет отклонения между "что должно быть" и "что есть", он должен определить, если это возможно, причину отклонения и его последствия.
83. Шаг 5 - аудитор составляет заключение, основываясь на наблюдениях. Формулирование выводов может также потребовать значительную оценку профессионального суждения аудитора и интерпретации аудиторских доказательств для ответа на ключевые вопросы аудита. Перед тем, как сделать выводы, необходимо рассмотреть контекст и все соответствующие аргументы, плюсы и минусы, и разные перспективы. Рекомендуется вмешательство руководства ВОА (см. раздел "Контроль качества" в ИССАИ 3100).

Получение аудиторских наблюдений

84. Аудиторские наблюдения являются результатом анализа и оценки конкретных доказательств и их связи с критериями аудита. Таким образом, аудиторские наблюдения ис-

пользуются для получения ответов на вопросы аудита, что в свою очередь служит основой для составления заключений в соответствии с задачей аудита (см. пример матрицы разработки программы аудита в разделе "Планирование" выше). Обычно в аудиторских наблюдениях содержатся следующие элементы: критерий ("что должно быть"), доказательство ("что есть"), причины ("почему имеется отклонение от критерия") и влияние ("каковы последствия").

85. Соответствие или превышение требований критерия обозначает "хорошую практику", что в свою очередь ведет к хорошей эффективности. Несоответствие критериям обозначает необходимость улучшений. Тем не менее, ожидать, что учреждение всегда будет соответствовать по критериям эффективности в экономической сфере, эффективности и результативности, будет нереалистично. Важно учитывать, что удовлетворительная эффективность не равна идеальной эффективности, но она представляет собой то, что разумный человек будет ожидать от учреждения, учитывая обстоятельства. Более того, на самом деле невозможно добиться постоянного соответствия критериям. К примеру, к подобным случаям можно отнести международные соглашения, которым сложно обеспечивать полное соответствие в краткосрочном или среднесрочном периоде. Для таких случаев есть термин "удовлетворительная эффективность". Под "удовлетворительной эффективностью" подразумевается то, что может на самом деле быть достигнуто для улучшения положения и обеспечения соответствия критерия. Это значит, что независимо от соответствия учреждения, подлежащего аудиту, критериям аудитор должен учитывать значительность и применять профессиональное суждение при оценке того, как это влияет на эффективность работы учреждения.
86. Большинство аудитов подразумевают использование определенных типов анализа для обеспечения понимания или объяснения наблюдений. При анализе собранной информации рекомендуется сосредоточиться на ключевых вопросах, целях и задачах аудита. Это поможет упорядочить собранные данные, а также обеспечить материалы для анализа. В зависимости от задачи аудита и типа аудиторских доказательств, используемых в работе, применяются различные виды моделей или методов анализа. Почти все варианты аудиторских работ подразумевают использование различных видов анализа документов. Виды анализов могут отличаться в деталях, в зависимости от количества анализируемых доказательств и критериев. Большинство аудитов включают в себя опросы и собеседования с учреждением, подлежащим аудиту, или иными заинтересованными лицами. Опросы и собеседования можно проводить различными способами, в зависимости от их цели. Структурированные собеседования могут служить основой для более глубокого анализа, в то время как неформальные опросы могут служить основой для ознакомления со взглядами представителей аудируемого учреждения. В дополнение к этому, для анализа больших объемов данных можно использовать различные виды статистического анализа, от простых до сложных, в зависимости от типа используемых данных. При проведении аудита необходимо проводить обсуждения в аудиторской команде, как между собой, так и с руководством. На их основе получают вводные данные. Обсуждения проводятся после оценки и составления черновых наблюдений и заключений. И наконец, обсуждения с аудируемым лицом, а в некоторых случаях и с фокус-группами, могут дать аудитору ценные вводные данные на этом этапе аудита.

Блок 6.

Примеры различных методов и моделей анализа

- a) Статистический анализ данных
- b) Анализ документов или физических доказательств
- c) Систематический анализ собеседований
- d) Изучение документов или физических доказательств

- е) Обсуждения в аудиторской команде, совещания с опытными коллегами и руководством
- ф) Совещания с учреждением, подлежащим аудиту
- г) Обсуждения с фокус-группой

87. Анализ может иногда требовать сопоставления наблюдений, к примеру:

- а) установление контрольных показателей для разных организаций - наименее успешные организации могут перенять опыт наиболее успешных, а также
- б) Сопоставление сферы аудита с аналогичными из опыта других стран или иных юрисдикций.

Определение причин и следствий наблюдений

88. Хотя поиск объяснения отклонений от критериев является важным моментом, их причины необходимо рассматривать с осторожностью. Они должны быть подкреплены достаточными и уместными аудиторскими доказательствами. Важно рассмотреть точку зрения аудируемого учреждения на причины проблем или недостатков эффективности. Если взгляд не основан на достаточных и уместных аудиторских доказательствах, аудитор не может принять его как релевантный или корректный. Если взгляды учреждения, подлежащего аудиту, не подкреплены в достаточной мере доказательствами, но они являются обоснованными, согласно профессиональному суждению аудитора, то аудитор может указать точку зрения аудируемого учреждения в своём отчете.
89. Аудитору рекомендуется определять возможные последствия от несоответствий критериям. Если это возможно, то при определении последствий необходимо сопоставлять фактическое положение с идеальными условиями, в которых критерии соблюдены. В определенной мере эти возможные последствия должны рассматриваться на более ранних этапах. Они играют роль мотивации для аудита по конкретной выявленной проблеме.
90. Последствия могут быть определены либо как нечто, что уже произошло, либо как нечто, что должно случиться в будущем, основываясь на логичных доводах. По характеру наблюдений определяется, может ли аудитор указывать фактические или возможные последствия. Фактические последствия прошлых или текущих состояний помогают продемонстрировать последствия, а также предоставить причины необходимости корректирующих действий. Возможные последствия обычно описываются как логичные последствия, которые могут произойти, если доказательство не соответствует критериям. Возможные последствия являются в определенной мере гипотетическими, поэтому аудитор должен использовать их в работе с осторожностью, особенно при отсутствии связанных с ними доказательств или обнаруженных в прошлом последствий.
91. Аудитор должен тщательно проверить взаимосвязь между причинами и последствиями, а также сосредоточить свое внимание на том, что иные внешние факторы могут оказать влияние на рассматриваемые последствия. Использование расширенных аналитических техник может быть необходимо для получения ответов на вопросы по причинам и следствиям.

Блок 7.

Необходимо понимать характер любых взаимосвязей, которые могут быть между причиной и следствием. Например, слабое финансирование может стать причиной худших условий, хотя это не является правилом. Снижение финансирования конкретной организации может быть результатом недостаточного внимания к ней. При тщательном исследовании данных аудитор должен помнить, что взаимосвязи могут появляться по различным причинам:

- a) Существуют прямые причинно-следственные связи. К примеру, если у университета есть фиксированное число студентов, принимаемых на обучение ежегодно, и он увеличивает число студентов, обучающихся по сокращенной программе, то университет должен снизить число студентов, поступающих на полную программу.
- a) Существуют обратные причинно-следственные связи. К примеру, плохие результаты на экзаменах могут быть следствием низкой посещаемости, но в той же степени низкая посещаемость может быть следствием плохих результатов на экзаменах.
- c) Взаимоотношения могут быть совпадением. К примеру, может иметься взаимосвязь между качеством здравоохранения в каком-либо местном органе и низкими результатами на экзаменах там же, но нельзя сказать, что одно является причиной другого.
- d) Последствия могут быть смешанными. К примеру, взаимосвязь между низким качеством здравоохранения и результатами на экзаменах может заключаться в эффективности распределения средств и ресурсов в местном органе власти. При этом, такая взаимосвязь может остаться без внимания при работе на объектах.

Разработка заключений после рассмотрения наблюдений

- 92. После того как аудитор установил наблюдения, определил критерии, по которым отсутствует соответствия (причину) и последствия этого (следствие), аудитор готов составить заключение. Аудиторские заключения - это выводы, сделанные аудитором на основании результатов аудита. Ввиду того, что аудит эффективности направлен на выявление недостатков в сфере экономики, эффективности и/или результативности, в заключениях необходимо указать причины несоответствия критериям в этих сферах.
- 93. Аудиторские заключения разъясняют и дополняют значение конкретных наблюдений в отчетах. Заключения представляют собой аудиторское мнение, а не только повторяют наблюдения. Ввиду того, что аудиторские наблюдения определяются путем сопоставления "что должно быть" в соответствии с критерием с аудиторскими доказательствами (включая таковые, полученные аналитическим путем) по вопросу "что есть", в заключении также указывается объяснение аудитора и его взгляд, основанный на наблюдениях. Заключения могут включать в себя определение общей темы или канвы наблюдений. Также можно определить скрытые проблемы, объясняющие наблюдения.
- 94. Заключения должны быть составлены логично из наблюдений, проблем эффективности, а также их причин и последствий. Все шаги анализа, предпринятые вне контекста наблюдений, должны быть четко объяснены и обоснованы.
- 95. При составлении заключений зачастую необходимо возвращаться к анализу данных и аудиторским наблюдениям, это необходимо для того, чтобы обеспечить должное обоснование заключений. Анализ данных состоит из совмещения результатов, полученных из разных типов источников. Как это было указано ранее, для выполнения данного типа анализа допускается применение различных методов. Если аудит соответствия проведен должным образом, то предлагаемые в нем аргументы соответствуют лучшим контраргументам, а противоположные друг другу взгляды взвешены между собой. Заключения должны быть обоснованы на критериях задач, доказательствах и наблюдениях.
- 96. При составлении заключений аудитор должен регулярно проверять их в соответствии с доказательной базой. Заключения, подкрепленные доказательствами различных типов, являются более надежными, чем те, которые основаны только на доказательствах, полученных из одного источника.
- 97. В процессе разработки заключений аудитору может понадобиться изменить вопрос аудита в соответствии с условиями, и, в редких случаях, даже задачу аудита. Неболь-

шое изменение вопросов может быть необходимо, если в ходе анализа выясняется, что нельзя предоставить точный ответ на вопрос, основываясь на полученных доказательствах и наблюдениях. Тем не менее, в идеальных условиях такие затруднения должны быть выявлены, а нужные изменения произведены на ранних этапах процесса аудита. В случае необходимости этих изменений их следует обсудить как внутри аудиторского органа, так и с аудируемым лицом.

98. При анализе доказательств аудитор должен быть ориентирован на выполнение поставленной задачи, систематическую аккуратную работу, на объективность, а также на проявление профессионального суждения. Аудитор обязан применять критический подход и сохранять объективность и отдаленность от предлагаемых данных. В то же время аудитор должен быть восприимчивым к точкам зрения и аргументам. 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. Аудитор, не проявляющий восприимчивости, может упустить лучшие аргументы. Сюда также относится важность рациональной оценки, в ходе которой аудитор игнорирует собственные личные предпочтения и предпочтения остальных. Таким образом, роль аудитора должна быть более видна в процессе размышлений и объективного анализа, нежели в признании точек зрения корректными (см. раздел "Профессиональное суждение и скептицизм" в ИССАИ 3100).

Управление аудиторскими рисками на этапе проведения аудита

99. Необходимо контролировать аудиторские риски и запланированные стратегии по их снижению на протяжении всего процесса аудита, и подстраивать эти стратегии под измененные обстоятельства, если в этом есть необходимость. Правильно составленный план позволяет аудитору контролировать аудиторские риски при проведении аудита, а сам аудитор должен быть готов к различным вариантам развития событий и различным сценариям. К примеру, если запланированные процедуры сбора данных не позволяют аудиторской группе собрать достаточные доказательства, то аудитор должен разработать альтернативный план, в котором эти процедуры подстраиваются под нужные условия, либо, если это необходимо, изменить вопросы аудита, на которые требуется ответ. Также аудитор всегда должен рассматривать изменение рисков, которое может привести к неподходящим заключениям, неуравновешенным данным, или которое приведет к отсутствию дополнительной значимости. В связи с этим очень важны подходящие процедуры по контролю качества и надзору.

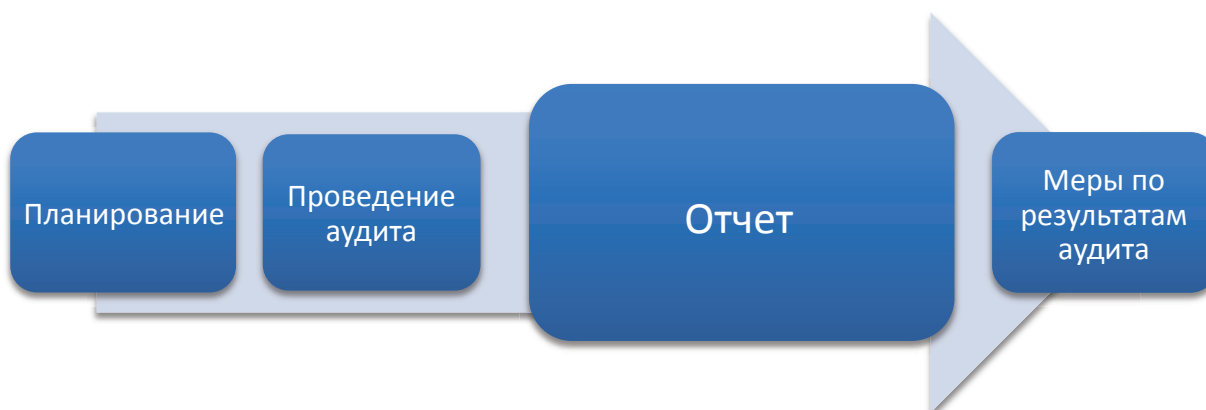
Документирование на этапе проведения аудита

100. **Аудитор должен оформлять аудит достаточно полно и подробно согласно ИССАИ 3000/86.** Своевременная подготовка документации по аудиту позволяет повысить его качества и упростить рассмотрение и оценку полученных аудиторских доказательств и сделанных заключений, перед тем как оформить окончательное аудиторское заключение. Так как восстановление конкретных работ по сбору аудиторских доказательств через несколько недель после их выполнения может вызывать сложности, необходимо документировать эти работы сразу по мере того, как аудиторская группа их выполняет. Это необходимо для снижения риска неточностей в документации по аудиту, для повышения качества аудита и для повышения эффективности выполнения аудиторского задания.
101. Характер и объем документации по конкретному аудиту является вопросом профессионального суждения, основанного на конкретных обстоятельствах каждого аудита. При этом, обычно аудитор должен документировать следующее:
- а) цели (задачи), объем и методологию аудита; и
 - б) выполненные работы и полученные доказательства, подкрепляющие значительные суждения и заключения.

Обсуждение предварительных наблюдений и заключений - внутреннее и внешнее

102. По мере выполнения работ готовится черновик аудиторского заключения. Заметки и наблюдения вносятся в структурированном порядке. По мере проведения внутренних и внешних обсуждений готовится текст заключения, он оценивается и переписывается, проверяются подробности и обсуждаются выводы. Обмен информацией является неотъемлемой частью анализа, так как аудитор должен учесть контекст и все соответствующие аргументы, а также разные точки зрения, перед тем как составить окончательное заключение. По этой причине аудитор должен поддерживать надежную и эффективную связь с учреждением, подлежащим аудиту, и соответствующими заинтересованными лицами.
103. Внутренние совещания со старшими аудиторами и более опытными коллегами могут помочь аудитору в его анализе, они могут упростить взвешивание наблюдений и оценку предварительных наблюдений и заключений.
104. Внешний обмен информацией подразумевает необходимость обсуждения важных вопросов, возникающих в ходе проведения аудита. На этом этапе необходимо обеспечить точность и честность фактовой базы, полноту анализа, а также работу с причинами выявленных проблем. Необходимо указывать различные аргументы и наблюдения. Совещания с аудируемым лицом могут помочь в подтверждении фактов и разработке аудиторских наблюдений и рекомендаций.
105. Хорошей практикой считается проведение совещаний с высшим руководством или иными должностными лицами. Другой хорошей практикой считается проведение совещаний с фокус-группами, в которые приглашаются различные эксперты и заинтересованные лица для обсуждения предварительных наблюдений, заключений и рекомендаций. Возможность обсуждения различных вопросов с участием всех основных заинтересованных лиц добавляет аудиту ценности (см. раздел "Обмен информацией" в ИССАИ 3100).

ОТЧЕТНОСТЬ



106. В данном разделе содержатся рекомендации и руководства по отчетности при проведении аудита эффективности. Цель данных требований - подготовить общий подход аудитора к обмену информацией по результатам аудита эффективности. Приведенные здесь требования относятся к оформлению отчетности, ее наполнению, ее выпуску и распространению.
107. Цель аудиторских заключений - (1) обмен информацией по результатам аудита с предполагаемыми пользователями; (2) - обеспечение правильного понимания результатов; (3) - предоставление результатов общественности для обеспечения прозрачности, если это не запрещено законодательством; и (4) – обеспечение контроля исполнения соответствующих корректирующих действий.

Содержание отчетов

Требования по ИССАИ 3000:

Аудитор должен регулярно представлять аудиторские отчеты, которые являются: а) всеобъемлющими, b) убедительными, c) своевременными, d) удобочитаемыми и e) сбалансированными. (ИССАИ 3000/116)

Аудитор должен определить критерии аудита и их источники в отчете о ревизии. (ИССАИ 3000/122)

Аудитор должен обеспечить четкое соответствие в аудиторских заключениях между целями (задачами) и / или вопросами аудита или объяснить, почему это невозможно. (ИССАИ 3000/124)

Руководство

108. Задача аудиторских заключений по аудитам эффективности - повысить уровень знаний и указать на необходимые улучшения. При аудите эффективности аудитор должен составить заключение по вопросам экономики и эффективности, с учетом применяемых и имеющихся ресурсов, а также результативности, с которой выполнялись задачи. Такие заключения могут значительно отличаться друг от друга по объему и характеру. К примеру, такие заключения могут отвечать на такие вопросы, как "были ли ресурсы применены добросовестно", они могут комментировать влияние на политику и государственные программы, либо предлагать рекомендации, разработанные для достижения улучшений.
109. При составлении аудиторского заключения аудиторская команда, проверяющие, а также оценщики системы контроля качества обязаны рассматривать связь заключений с аудиторскими наблюдениями, доказательствами, данными и критериями аудита. Наблюдения и заключения должны подкрепляться достаточными и уместными доказательствами. Рекомендации, если такие предоставлены, должны быть связаны с наблюдениями и выводами. Также важно обеспечить необходимые процедуры для проверки и утверждения фактов с учреждением, подлежащим аудиту.

Составление полных отчетов

110. Отчет должен представлять адекватное и корректное понимание вопросов и условий, рассматриваемых в ходе аудита. Для составления полного отчета аудитор обычно должен включать описание целей (задач) аудита, его объем и методологию, применяемую для выполнения целей (задач) аудита и решения его вопросов. Эта информация необходима читателю для понимания цели аудита, характера и объема проведенных работ, а также контекста и перспектив предмета отчета.
111. Читателю также необходимо знать о каких-либо значительных ограничениях, связанных с целями (задачами) аудита, его объемом, методологией, или собранными данными. Это необходимо для того, чтобы читатель мог обоснованно интерпретировать наблюдения, заключения и рекомендации в отчете без потерь информации.
112. В отчетах аудитор обычно должен определять значительные предположения, сделанные в ходе проведения аудита, а также описывать используемые методы и критерии и их источники. Аудитор несет ответственность за определение и объяснение в аудиторском заключении использованных критериев. (см. раздел "Планирование" в данном ИССАИ для получения дальнейшей информации о критериях)
113. Аудитор может предоставить вводную информацию, на которой основать контекст всего сообщения. Это поможет читателю понять наблюдения и значимость рассматриваемых вопросов. Вводная информация может включать в себя данные о том как программы и

процедуры работают, какова их значимость, а также описание сферы ответственности учреждения, подлежащего аудиту, и объяснение терминов.

114. Наиболее важным пунктом является составление полного отчета. Аудитор должен предоставить достаточные и уместные доказательства для подкрепления ими наблюдений и выводов по задаче аудита.

Составление убедительных отчетов

115. В убедительных отчетах наблюдения и выводы по задачам аудита и его вопросам представляются в объективном и убедительном ключе. Отчет должен иметь логичную структуру, в которой наблюдения, выводы и рекомендации четко связаны с целями (задачами) аудита, его вопросами и критериями. Более того, выводы и рекомендации должны логично исходить из аудиторских наблюдений и представленных фактов и аргументов. Убедительный отчет должен быть точным. Под точным отчетом подразумевается отчет, основанный на фактах, где четко указываются источники, методы и предположения. Это необходимо для того, чтобы пользователи отчета могли оценить значимость и убедительность доказательств и выводов, приведенных в отчете. Отчет должен быть составлен в нейтральном ключе, представляемая в нем информация должна быть достаточной для того, чтобы убедить читателей в достоверности наблюдений, обоснованности выводов и пользы от выполнения рекомендаций. При этом также необходимо указывать различные точки зрения, мнения и аргументы.
116. В качестве одного из способов упрощения подготовки аудитором убедительных и точных аудиторских заключений является привлечение специалиста по контролю качества к аудиторскому заданию. Этим специалистом должен быть опытный независимый аудитор. Он должен проверить корректность фактов, данных и дат, и убедиться, что наблюдения подкреплены в аудиторской документации доказательствами в должной мере, а также что выводы и рекомендации логично следуют из доказательств.

Составление своевременных отчетов

117. В отчетах необходимо предоставлять доступную, лаконичную и своевременную информацию, которую могут использовать для улучшений представители правительства, законодательных органов, или учреждений, подлежащих аудиту. Для обеспечения максимальной эффективности отчета аудитор должен своевременно предоставлять релевантные доказательства, отвечающие законным нуждам предполагаемых пользователей. Соответственно, предоставленные в отчете доказательства имеют гораздо большую пользу, если они относятся к текущим вопросам. Таким образом, своевременность выпуска отчетов и заключений играет важную роль. Некоторые ВОА контролируют график своих работ путем установки конкретных сроков, соответствующих заседаниям законодательных органов. Таким образом, график сдачи аудиторских заключений составляется заранее. В иных случаях ВОА могут подходить к определению сроков с большей гибкостью, при этом учитывая нужды предполагаемых пользователей, а также наилучшее время для выпуска аудиторского заключения.
118. В ходе аудита аудитор может предоставлять промежуточные заключения по важным для аудируемого лица вопросам, если это допускается полномочиями ВОА. Такой обмен информацией позволяет предупредить аудируемое лицо о необходимости немедленной реакции по вопросам, а также обеспечивает принятие корректирующих действий до выпуска окончательного заключения. (см. ИССАИ 3100, раздел "Обмен информацией")

Составление доступных для понимания отчетов

119. В целях обеспечения значимости отчеты по аудиту эффективности должны быть четкими, лаконичными, логичными, при этом они должны быть сосредоточены на теме аудита. Отчеты имеют более сильное воздействие на широкую аудиторию, если они доступны для понимания.

Соответствие нуждам аудитории

120. Ключевым фактором, обеспечивающим доступность отчетов для понимания, является определение и понимание нужд аудитории. Основной аудиторией аудиторских отчетов являются законодательные органы и государственные ведомства. Тем не менее, есть также широкая общественность и другие заинтересованные стороны, такие как частный сектор и средства массовой информации, которые могут заинтересоваться результатами аудита эффективности.

Структура эффективного отчета

121. На начальном этапе составления отчета по аудиту важно определить черновую структуру. Она поможет в дальнейшем организовать текстовое наполнение документа. Эффективная структура позволяет отчету удерживать внимание читателя, охватывать цели аудита, обращать внимание на сложные вопросы, а также предоставлять ясную интерпретацию результатов. Для подготовки доступной для понимания структуры отчета можно руководствоваться совещаниями в формате "званых обедов". В основе данного подхода лежит принцип выступлений на званых обедах, где у говорящего есть ограниченное количество времени для привлечения внимания гостей. Совещание подобного рода проводится после сбора и анализа данных, его цель - подготовка интересных и емких заключений, каждое из которых можно изложить за 10-15 секунд, после чего предоставить на основе этого изложения более подробные детали.

Блок 8.

Рекомендации по разработке удобного для чтения отчета

- a) Содержание отчета должно исходить из задач аудита, необходимо предоставить читателю достаточную для понимания темы информацию.
- b) Текст должен быть разбит на подзаголовки.
- c) Необходимо обеспечить ясность тем каждого раздела, а также их связи с более широкой темой аудита.
- d) Отчет должен быть составлен так, чтобы его было легко читать, он должен быть упорядоченным и лаконичным.
- e) Необходимо избегать избыточного использования перекрестных ссылок и акронимов.

Ясность

122. Доступный для понимания отчет должен быть ясным. Для того, чтобы обеспечить ясность:

- a) избегайте жаргона. В случае использования технических, научных или зарубежных терминов и сокращений необходимо предоставить их объяснение. Рекомендуется указывать объяснения в глоссарии или в сносках.
- b) избегайте двусмысленности.
- c) постоянно используйте один и тот же термин для конкретного предмета, понятия или объекта.
- d) стройте предложения в активном залоге.
- e) будьте лаконичны. Используйте короткие разделы, параграфы и предложения.
- f) для демонстрации аудиторских наблюдений и заключений используйте примеры.
- g) используйте визуальное оформление для привлечения внимания к основным моментам. Используйте перечни, таблицы, схемы, карты и виды иллюстраций для опи-

сания сложных или больших объемов данных. Они могут передать сообщение более эффективно, чем просто текст. При этом таблицы и графики должны быть простыми. Убедитесь, что они представляют только одну идею, а читатель сможет понять эту идею сразу.

Составление сбалансированных отчетов

123. Работы по составлению отчетов по аудиту эффективности должны выполняться добросовестно, отчеты должны подкреплять общие наблюдения, выводы и рекомендации. Это необходимо для повышения влияния отчетов на предмет аудита. Аудитору необходимо объяснить причины и последствия проблем в отчете аудита, поскольку это позволит читателю лучше понять значение проблемы. Это, в свою очередь, будет способствовать корректирующим действиям и приведет к улучшениям в работе аудируемого лица.
124. При подготовке сбалансированного и конструктивного отчета рекомендуется:
- а) Представлять наблюдения объективно и честно. Факты должны быть представлены и интерпретированы в нейтральном ключе. Избегайте предвзятых данных или выражений, которые могут вызвать протест и защитное поведение.
 - б) Представлять различные точки зрения. В случае, если по закону допускается интерпретировать доказательство по-разному, то для обеспечения честности необходимо предоставить разные интерпретации. Читатель сможет лучше понять окончательные выводы и рекомендации, если он сможет следовать за основными аргументами.
 - с) Информация должна быть представлена в полном виде. Полный отчет включает в себя как сильные, так и слабые стороны, при этом должны указываться ответственные лица, при необходимости. Включение положительных аспектов может улучшить эффективность иных правительственных организаций, ознакомившихся с отчетом. Отчет должен содержать всю информацию и все аргументы, необходимые для выполнения задачи аудита. Отчет должен предоставлять адекватное и корректное понимание вопросов и обстоятельств, указанных в нем. Соккрытие фактов является недопустимым, незначительные недостатки не должны быть преувеличены. Объяснения, особенно таковые, полученные от учреждения, подлежащего аудиту, всегда должны быть рассмотрены, приняты к сведению и критически оценены.

Рекомендации

Требования по ИССАИ 3000:

Аудитор должен представить конструктивные рекомендации, которые могут внести значительный вклад в устранение недостатков или проблем, выявленных в ходе аудита, когда это необходимо и разрешено мандатом ВОА. (ИССАИ 3000/126)

Руководство

125. Рекомендации могут касаться, например, операций в государственном секторе по снижению затрат и упрощению административного управления, совершенствованию управления рисками, повышению качества и объема услуг, или повышению эффективности, воздействия или пользы для общества. Аудитор может порекомендовать действия, направленные на исправления недостатков и иных наблюдений, обнаруженных в ходе аудита, а также действия для улучшения программ и работ, если согласно указанным в отчете наблюдениям и выводам есть возможность их улучшения.

Блок 9.

Вопросы, которые необходимо рассмотреть в ходе разработки рекомендаций

- а) Что необходимо сделать и почему?
- б) Где необходимо это сделать?
- в) Кто несет за это ответственность?
- г) Исправят ли предлагаемые действия обнаруженные проблемы?
- е) Может ли предлагаемое действие иметь негативные последствия?

126. Также может быть необходимо предоставить аргументы по каждому предложению, подразумевающему альтернативы. Читатель сможет лучше понять окончательные рекомендации, если он сможет следовать за основными аргументами.
127. Для обеспечения конструктивности, рекомендации должны:
- а) быть направлены на решение и исправление выявленных недостатков или проблем;
 - б) быть практичными и добавлять ценность;
 - в) быть обоснованными и логично исходить из наблюдений и выводов;
 - г) не содержать клише, не перебивать аудиторские заключения;
 - е) не быть слишком общими или слишком подробными. Слишком общие рекомендации могут лишиться дополнительной значимости, в то время как слишком подробные рекомендации ограничивают свободу действий учреждения, подлежащего аудиту;
 - ф) быть применимыми без дополнительных ресурсов;
 - г) четко указывать на рекомендуемые действия и ответственных за их выполнение лиц;
 - х) должны быть адресованы проверяемому субъекту, обладающему достаточной профессиональной компетентностью и несущему ответственность за их выполнение.
128. Эффективные рекомендации приводят к улучшению процедур проведения государственных программ и работ. Рекомендации являются эффективными, если они относятся к сторонам, имеющим полномочия для принятия мер, а также если в них указываются конкретные, практичные, целесообразные и измеримые действия.

Блок 10.

Советы по составлению рекомендаций

- а) Рекомендуется задумываться о возможных рекомендациях еще на ранних этапах аудита. Зачастую от аудиторских команд ожидается, что они предоставят объем возможных рекомендаций на раннем этапе.
- б) Рекомендуется составлять рекомендации таким образом, чтобы аудитор мог оценить были ли они применены.
- в) Рекомендуется, при возможности, работать с учреждением, подлежащим аудиту, по вопросам определения необходимых изменений и методов их производства.

Обмен информацией с аудируемым учреждением

Требования по ИССАИ 3000:

Аудитор должен предоставить проверяемому лицу возможность прокомментировать выводы и рекомендации, полученные по результатам аудита, прежде чем ВОА опубликует свой аудиторский отчет. (ИССАИ 3000/129)

Аудитор регистрирует рассмотрение комментариев проверяемого лица в рабочих документах, включая причины внесения изменений в отчет аудита или отклонения полученных комментариев. (ИССАИ 3000/130)

Руководство

129. Аудируемое лицо должно иметь возможность комментировать аудиторские наблюдения, выводы и рекомендации. Это поможет обеспечить точность и честность фактов в отчетах, а также полноту анализов и их применимость к выявленным проблемам. По всем таким вопросам необходимо совещаться с ответственными должностными лицами, связанными с процессом аудита.
130. Необходимо предоставлять аудируемому учреждению черновые отчеты с наблюдениями. Это нужно для того, чтобы учреждение рассмотрело их и предоставило свои комментарии, которые помогут аудитору разработать полный, честный и объективный отчет. Необходимо включать в отчет не только мнение учреждения, подлежащего аудиту, по аудиторским наблюдениям, выводам и рекомендациям, но и точку зрения этого учреждения по предмету аудита. Это особенно важно при присутствии расхождений во мнениях по значительным фактам, указанным в отчете, либо значительным разногласиям по требуемым для улучшений мерам. Рекомендуется предоставлять комментарии в письменном виде.
131. Обычно ВОА определяет количество времени, предоставляемого аудируемому учреждению для обратной связи. При этом нужно удостовериться, что учреждению достаточно этого времени.

Работа с полученными комментариями

132. Все комментарии должны быть тщательно рассмотрены. В случае, если обратная связь предоставляет новые данные, аудитор должен их оценить и быть готовым изменить черновик отчета. Для обеспечения сбалансированности и честности окончательного отчета необходимо проанализировать все разногласия.
133. В случае, если комментарии аудируемого учреждения недостаточны для работы с наблюдениями, или если они противоречат наблюдениям, выводам или рекомендациям, приведенным в черновике отчета, аудитору следует оценить достоверность этих комментариев. Если аудитор не согласен со значительными комментариями, то хорошей практикой считается письменное предоставление объяснений по разногласиям. И наоборот, аудитору следует изменить отчет, если рассмотренные комментарии достоверны и подкреплены достаточными и уместными доказательствами.
134. Обратная связь должна быть задокументирована. Рассмотрение полученных отзывов должно быть записано в рабочих документах, чтобы любые изменения в проекте отчета о ревизии или причины невнесения изменений были задокументированы.
135. В конце работ рекомендуется информировать учреждение, подлежащее аудиту, по процедурам и графику публикации окончательного отчета.

Предоставление черновика отчета третьим сторонам

136. Для обеспечения честности и сбалансированности отчета рекомендуется, в качестве хорошей практики, предоставлять черновик отчета третьим сторонам, как участвующим в аудите, так и самому аудируемому учреждению для получения комментариев. К третьим сторонам относятся стороны, которых касается отчет, в том числе все лица и организации, упомянутые в отчете. Хорошей практикой считается предоставлять третьим сторонам возможность комментирования информации о них, их действиях или точках зрения, указанных в отчете. Несмотря на то, что допускается предоставлять черновик отчета третьим сторонам для их комментариев, аудитор должен определить их заинтересованность в предмете аудита. В некоторых обстоятельствах аудитор может предоставить третьим сторонам весь отчет, или его основные части, но чаще всего уместным будет предоставлять только его отрывки.

Распространение отчетов

Требования по ИССАИ 3000:

ВОА должны широко распространять свои аудиторские отчеты с учетом положений о конфиденциальной информации. (ИССАИ 3000/133)

Руководство

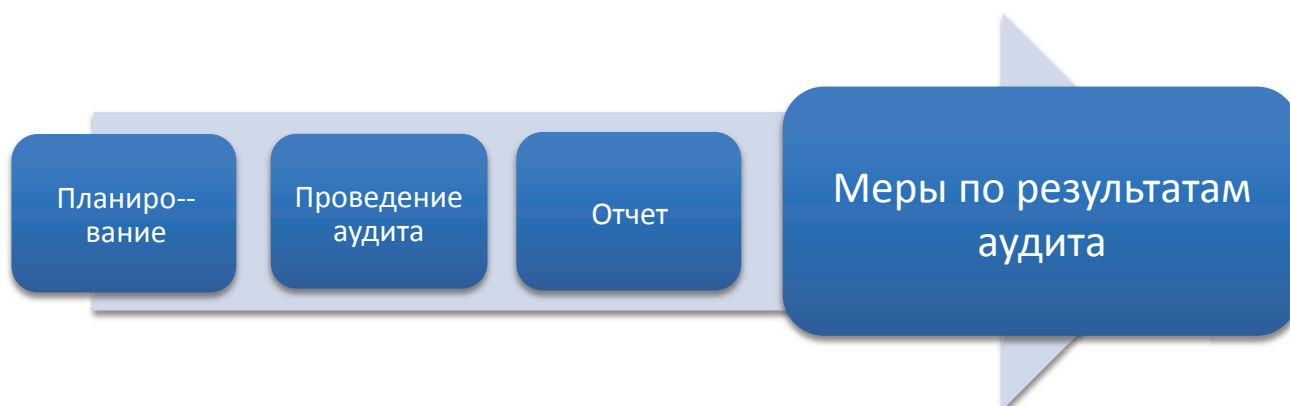
Распространение отчетов между ответственными сторонами, заинтересованными лицами и общественностью

137. ВОА следует определить метод распространения отчетов, основываясь на полномочиях ВОА. Каждый аудит эффективности обычно публикуется в виде отдельного отчета в письменном виде или в электронном на веб-ресурсах, или обоими способами сразу. Отчеты должны быть представлены органам законодательной власти и ответственным сторонам. Распространенной практикой является предоставление общественности и иным заинтересованным лицам доступа к отчетам через СМИ, если это не запрещено законодательством или нормативно-правовыми актами. Доступность отчетов для общественного обсуждения и критики является преимуществом.
138. В случае, если раскрытие определенной информации запрещено, или если эта информация исключена из отчета ввиду секретности, аудитор должен указать в отчете, что определенная информация была изъята, а также указать причины изъятия. Некоторые данные могут быть секретными, или могут быть иначе скрыты согласно законодательству или нормативно-правовым актам. В таких условиях аудитор может выпустить отдельный засекреченный отчет или отчет для ограниченного числа лиц, в котором будет содержаться такая информация. Распространение таких отчетов допускается только среди лиц, уполномоченных законодательством или нормативно-правовыми актами.
139. Дополнительные обстоятельства, связанные с общественной безопасностью, конфиденциальностью или вопросами безопасности могут также быть основанием для исключения определенных данных из отчета, доступного общественности или распространяемого среди неограниченного числа лиц. К примеру, подробные данные по компьютерной безопасности могут быть исключены из отчетов, доступных общественности, так как недобросовестное использование этой информации может привести к нанесению ущерба. В таких условиях аудитор может скрыть эти данные, либо выпустить отчет для ограниченного числа лиц, в котором будет указана такая информация, и распространить его только среди лиц, ответственных за принятие мер по рекомендациям аудитора.

Результаты могут быть представлены различными способами

140. Аудитору следует использовать такую форму аудиторского заключения, которая будет приемлема для предполагаемых пользователей, заключение должно быть в письменном виде или в ином виде, позволяющем извлечь из заключения информацию. К примеру, аудитор может предоставить аудиторское заключение через электронные средства, доступ к которым есть у всех предполагаемых пользователей. Хорошей практикой считается публиковать сводные результаты отчетов на сайте BOA.
141. В дополнение к опубликованным заключениям и отчетам (письменно или в электронном виде), аудитор может подготовить дополнительные отчеты для того, чтобы более широко распределить наблюдения в основном отчете или заключении:
- a) В СМИ следует предоставлять адекватные и сбалансированные данные, к примеру в виде пресс-релизов. Это снизит риск неправильного понимания данных или преувеличения наблюдений.
 - b) Общие сведения по окончательному отчету, в которых указываются самые основные выводы, должны быть опубликованы на сайте BOA.
 - c) Отчеты по обратной связи могут быть предоставлены участникам опросов для того, чтобы показать их эффективность по сравнению с контрольными показателями в их сфере деятельности, и для распространения хороших практик.
 - d) Подробные анализы данных могут публиковаться на сайтах в виде приложений к отчетам.
 - e) Иные отчеты консультантов или исследователей, работающих по тем же предметам, по которым был проведен аудит, могут быть размещены на сайтах для обеспечения более широкого понимания общих сведений, указанных в основном отчете. Тем не менее, это допускается в том случае, если отчеты значительно добавляют значимости, а также не противоречат наблюдениям и выводам, указанным в отчете аудитора.
142. Формат отчетов зависит от нужд пользователей, отчеты могут быть в виде сводных данных, пресс-релизов или иных презентационных материалов. Каждый отчет должен составляться в письменном виде, для обеспечения его максимального воздействия отчет должен быть направлен на конкретную аудиторию. При подготовке плана обмена информацией можно составить структурированный подход к определению путей эффективной коммуникации с разной аудиторией, а также своевременного внесения данных на этапе принятия решений (см. раздел "Планирование" в данном ИССАИ).
143. Аудитор должен обеспечить консистентность сообщений, указываемых в отчетах, независимо от средств разделения этих сообщений. Аудитор также должен рассмотреть возможность контроля качества отчетов.
144. В дополнение к письменным материалам, аудитор может пользоваться различными средствами для обеспечения влияния проведенных аудитов на улучшение эффективности организаций, распространения хороших практик и полученных знаний в государственном секторе. Для этого аудитор может использовать различные методы, такие как мастер-классы с аудируемым учреждением, которые могут помочь добиться большей пользы от отчетов. Совещания являются иным эффективным способом связаться с практикующими специалистами для обсуждения важных вопросов.

МЕРЫ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА



145. Публикация отчета не является завершением процесса аудита. Помимо самой публикации, необходимо принимать меры по результатам аудита. Цель аудиторских заключений - улучшить разработку и предоставление услуг гражданам, а также предоставить рекомендации по улучшению положения в экономике, эффективности и результативности этих услуг. В данном разделе содержатся требования к мерам по результатам аудита. Также здесь содержатся рекомендации по выполнению мер по результатам отчетов по аудиту эффективности.

Требования по ИССАИ 3000:

Аудитор должен, в случае необходимости, следить за предыдущими результатами аудита и рекомендациями, и ВОА должен, насколько это возможно, сообщать законодательному органу власти о выводах и последствиях всех соответствующих корректирующих действий. (ИССАИ 3000/136)

Аудитор должен сосредоточить внимание на том, принимает ли проверяемая организация адекватное решение проблем и устраняет ли основные причины найденных нарушений в течение разумного периода. (ИССАИ 3000/139)

Руководство

Причины последующих мер

146. Меры по результатам аудиторского заключения являются важным инструментом по закреплению влияния аудита и улучшению будущих работ по аудиту, таким образом они являются важной частью процесса аудита. Меры по результатам аудита позволяют упростить внедрение аудиторских наблюдений и рекомендаций. Эти меры также предоставляют обратную связь для ВОА, законодательных органов и соответствующих органов власти по вопросам результативности и улучшений, проведенных аудируемым лицом.
147. Меры по результатам аудиторских наблюдений и рекомендаций выполняют четыре основные задачи.
- а) Определить объем, в котором аудируемое учреждение внедрило изменение по результатам аудиторских наблюдений и рекомендаций
 - б) Определить влияние аудита
 - в) Определить сферы, в отношении которых нужно принять меры в будущем
 - г) Оценить эффективность ВОА. Меры по результатам аудита предоставляют основу для оценки эффективности ВОА, они могут привести к получению лучших знаний и улучшенных практик ВОА. В связи с этим, меры по результатам аудита являются также и инструментом для оценки своей работы.

Сфера внимания мер по результатам аудита

148. Меры по результатам аудита обычно проводятся периодически на усмотрение ВОА. Приоритет задач по последующим мерам обычно оценивается в рамках общей стратегии аудита ВОА. При этом необходимо предоставить аудируемому учреждению достаточное для принятия соответствующих мер время.
149. Цель мер по результатам аудита - определить, исправили ли действия, принятые по наблюдениям и заключениям, положение или нет. Это значит, что аудитор должен оценить как положительную, так и отрицательную реакцию на аудит и аудиторское заключение. Поэтому необходимо применять незаинтересованный подход.
150. Влияние аудита может быть определено путем оценки эффективности корректирующих действий, принятых ответственными сторонами, или оценки аудиторских наблюдений и выводов в отношении понимания проблемы, ее оценки и ее решения.
151. При принятии мер по результатам аудиторского заключения аудитор должен сконцентрироваться на наблюдениях и рекомендациях, актуальных на момент начала принятия мер. В случае, если аудируемое учреждение выполнило действия неудовлетворительно или в недостаточной мере, это может стать основанием для проведения ВОА дальнейших аудитов.

Принципы проведения мер по результатам аудита

152. Для работы с мерами по результатам наблюдений и рекомендаций применяются различные методы.
- а) Организация совещаний с ответственными сторонами по истечении определенного срока времени для того, чтобы определить какие меры были приняты для улучшения эффективности, а также удостовериться, что рекомендации были внедрены.
 - б) Направление запроса ответственным лицам о предоставлении ВОА данных в письменном виде по мерам, которые они приняли для решения проблем, указанных в аудиторском заключении.
 - в) Связь по телефону или посещение объектов аудируемого учреждения для получения информации о принятых мерах.
 - г) Своевременная регистрация действий ответственных сторон, представителей законодательных органов и СМИ, анализ фактов устранения выявленных недостатков.
 - д) Запрос на проведение финансового аудита для сбора данных по принятым мерам в ходе запрошенного аудита.
 - е) Проведение последующего аудита, по итогам которого составляется новое заключение по аудиту эффективности.
153. Применяемые методы зависят от приоритетов, установленных ВОА при стратегическом и ежегодном планировании аудита эффективности. Также выбор методов зависит от важности выявленных проблем, ожидаемых мер, а также стороннего интереса к информации по принятым мерам.

Принципы подготовки отчетов по результатам последующих мер

154. В зависимости от выбранного метода, результаты последующих мер должны быть зарегистрированы должным образом в виде отчетов. Это необходимо для предоставления обратной связи законодательным органам. Хорошей практикой считается подготовка отчетов по недостаткам и улучшениям, выявленным в ходе последующих мер после завершения аудита, для ответственных сторон или для представителей законодательных органов.

155. Отчеты по последующим мерам подготавливаются отдельно, либо в виде консолидированного отчета. В случае, если в одном отчете вместе описываются различные последующие меры, они могут включать в себя анализ различных аудитов, возможные общие тенденции и темы для разных сфер деятельности. Независимо от своей формы и вида, отчеты по последующим мерам должны быть сбалансированными, а наблюдения должны быть предоставлены честно и объективно.