

ИНТОСАИ



Руководство по основным принципам 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	4
ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ	4
Экономичность, продуктивность и результативность	4
ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ.....	5
Независимость и этика.....	5
Предполагаемые пользователи и ответственные стороны	7
Предмет аудита	8
Уверенность и контроль в области аудита эффективности	9
Цели и задачи аудита.....	10
Подход к аудиту	14
Критерии аудита	16
Аудиторский риск.....	17
Обмен информацией.....	18
Навыки и умения аудитора	20
Аудиторский контроль	22
Профессиональное суждение и скептицизм	23
Контроль качества	27
Контроль качества (при проведении аудита)	27
Обеспечение качества (по окончании аудита)	29
Существенность.....	30
Документация.....	30

ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и основополагающие принципы аудита имеют огромное значение для обеспечения достоверности качества и профессионализма аудита государственного сектора. Основополагающие принципы аудита в государственном секторе (ИССАИ 100) определяют цель и полномочия стандартов ИССАИ, а также, помимо прочего, являются основой аудита в государственном секторе. 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 300 необходимо читать и трактовать вместе со стандартом ИССАИ 100, который также относится к аудиту эффективности. В нем установлены 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 том случае, если какой-либо ВОА решит его принять.
3. Для каждого требования, изложенного в стандарте ИССАИ 300, предлагаются дополнительные необязательные руководства в стандарте ИССАИ 3100 по основным принципам аудита эффективности, а стандарт ИССАИ 3200 содержит практические рекомендации по проведению аудита эффективности.
4. Стандарт ИССАИ 3100 предназначен для оказания содействия аудитору в истолковании основных понятий аудита эффективности, используемых в стандарте ИССАИ 3000. Таким образом, руководство, которое приводится в указанном документе, должно облегчать его понимание, а также практическое применение требований стандарта при проведении аудита эффективности.
5. Стандарт ИССАИ 3100 содержит два раздела. В первом определено понятие аудита эффективности и подробно разъяснено значение экономичности, продуктивности и результативности. Второй раздел рассматривает базовые понятия. Некоторые из этих понятий ориентированы на аудит, такие как предполагаемые пользователи или ответственная сторона, предмет, доверие и уверенность, цели и задачи аудита, метод проведения аудита, критерии аудита, риски аудита, контроль качества и существенность. Некоторые понятия относятся исключительно к аудитору, такие, например, как независимость и этика, квалификация, надзор, профессиональная оценка и скептицизм. Другие же понятия имеют отношение к ключевым задачам, например, обмен информацией и документирование.
6. Необходимо совмещать изучение стандартов ИССАИ 3100 и ИССАИ 3200 для того, чтобы лучше понять, как нужно рассматривать основные понятия в процессе проведения аудита.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Экономичность, продуктивность и результативность

7. Аудит эффективности, проводимый ВОА, является независимой, объективной и надежной проверкой того, как функционируют государственные предприятия, системы, операции, программы, организации, какие виды деятельности осуществляются в соответствии с принципами экономичности, продуктивности и результативности, и есть ли возможности для улучшения.

8. Принципы экономичности, продуктивности и результативности можно определить следующим образом:
- а) Принцип экономичности означает минимизацию стоимости ресурсов. Используемые ресурсы должны быть доступными в должное время, в необходимом количестве и в надлежащем качестве, а кроме того - по самой выгодной цене.
 - б) Принцип продуктивности означает извлечение наибольшей пользы от использования имеющихся ресурсов. Этот принцип связан с взаимозависимостью между используемыми ресурсами и достигаемыми результатами в плане количества, качества и затраченного времени.
 - с) Принцип результативности связан с достижением поставленных целей и получением ожидаемых результатов.
9. Аудит эффективности способствует совершенствованию учета, он помогает должностным лицам, выполняющим руководящие и надзорные функции, повышать степень эффективности. В рамках аудита эффективности проверяется, насколько экономично, продуктивно и результативно были разработаны и приняты решения органов законодательной или исполнительной власти, и не были ли деньги налогоплательщиков и граждан потрачены впустую. Аудит эффективности обеспечивает прозрачность и позволяет законодательным, исполнительным органам, налогоплательщикам и иным источникам финансирования, а также целевым субъектам в рамках государственной политики и СМИ, ознакомиться с принципами руководства и результатами работы правительственных органов. (Подробнее о принципах экономичности, продуктивности и результативности см. раздел «Цель аудита»)

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Независимость и этика

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен соблюдать процедуры ВОА в отношении независимости и этики, соответствующие стандартам ИССАИ по вопросам независимости и профессиональной этики аудитора. (ИССАИ 3000, пункт 21)

Руководство

10. Этика означает моральные принципы личности, которые включают независимость, добросовестность, объективность, профессиональную компетентность и должное отношение, конфиденциальность и профессиональные качества. Для того чтобы быть независимым и рассматриваться в качестве такового, аудитору необходимо избегать таких ситуаций, которые способны негативно отразиться на объективности его выводов. Независимость включает в себя следующее:
- а) Независимость по существу - позволяет аудитору действовать, не попадая под влияние факторов, которые негативно влияют на профессиональную оценку, действовать добросовестно и проявлять объективность и профессиональный скептицизм.
 - б) Внешнюю независимость - отсутствие обстоятельств, которые могут побудить разумное и информированное заинтересованное лицо, которое располагает соответствующей информацией, разумно сомневаться в добросовестности, объективности или профессиональном скептицизме аудитора либо сделать вывод о том, что указанные качества скомпрометированы.

11. Независимость имеет важное значение в контексте проведения аудита ввиду принятия аудитором ключевых решений, таких как:
 - a) определение и выбор предмета аудита;
 - b) определение цели аудита;
 - c) определение применимых критериев;
 - d) выбор методологического подхода к проведению аудита;
 - e) оценка аудиторских доказательств и представление выводов;
 - f) обсуждение критериев аудита и полученных данных с объектом аудита;
 - g) оценка положения разных заинтересованных лиц; и
 - h) составление беспристрастного и сбалансированного отчета.
12. Аудитору необходимо быть информированным о любых аспектах или ситуациях, которые могут угрожать независимости BOA и/или сотрудникам аудиторской группы.

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен оставаться независимым, чтобы выводы и результаты аудита были беспристрастными и могли рассматриваться как таковые предполагаемыми пользователями и другими заинтересованными лицами. (ИССАИ 3000, пункт 23)

Руководство

13. В дополнение к подтверждению своей независимости, в течение всего периода проведения аудита, аудитор обязан наладить открытый и надлежащий обмен информацией с ответственной стороной по вопросу того, как это лицо понимает независимость аудитора. (Подробно по данной теме см. разделы «Предполагаемые пользователи» и «Обмен информацией»).
14. До начала и во время проведения аудита необходимо учесть угрозы соответствию соответствующим требованиям в плане независимости. Такие угрозы могут быть отнесены к одной или более из следующих категорий:
 - a) **Корыстность.** Эта угроза возникает в том случае, если аудитор имеет возможность извлекать прямую или косвенную выгоду из интереса или из отношений с ответственной стороной.
 - b) **Поддержка.** Эта угроза возникает в том случае, если аудитор в такой степени поддерживает определенную позицию или мнение, что могут быть поставлены под сомнение - или восприняты как сомнительные - его непредвзятость и/или объективность.
 - c) **Близкое знакомство** Эта угроза возникает в том случае, если, в силу близкого знакомства с ответственным лицом, аудитор чрезмерно проникается интересами последнего.
 - d) **Запугивание** Эта угроза возникает в том случае, если ответственное лицо удерживает аудитора от объективных действий и проявления профессионального скептицизма при помощи фактических или мнимых угроз.
 - e) **Пристрастное рассмотрение** Эта угроза возникает в том случае, если требуется рассмотреть любой продукт или оценку по предыдущему заданию с целью формирования выводов в рамках текущего задания.
 - f) **Участие руководства** Эта угроза возникает в том случае, если аудируемое лицо ненадлежащим образом вовлекается в процесс проведения аудита, например, в качестве участника аудиторской группы.

15. Характер угроз и механизмы контроля, необходимо используемые для их исключения или уменьшения до приемлемого уровня, будут различаться, в зависимости от особенностей проводимого аудита.
16. При рассмотрении существенности любого отдельно взятого обстоятельства необходимо принимать во внимание качественные факторы. Любое обстоятельство может считаться несущественным лишь в том случае, если оно одновременно является незначительным и не имеющим последствий.
17. Если угроза является существенной, необходимо выбрать имеющиеся механизмы контроля и, в зависимости от ситуации, применить их для исключения угрозы или ее уменьшения до приемлемого уровня. В том случае, если аудитор не удовлетворяет требованиям независимости, ВОА обязан принять решение о том, нужно ли применять в отношении этого аудитора дисциплинарные меры воздействия, включительно до прекращения трудовых отношений.
18. Использование механизмов контроля исключает угрозы или уменьшает их до приемлемого уровня. Меры по обеспечению безопасности необходимы в том случае, если уровень выявленных угроз таков, что разумный наблюдатель с большой степенью вероятности может сделать вывод, что вопрос о соответствии необходимым требованиям этики или независимости может быть поставлен под сомнение.
19. К механизмам контроля, применяемым в процессе аудита, могут быть отнесены следующие:
 - a) привлечение другого лица для анализа проделанной работы или выдачи рекомендаций, в случае необходимости, при этом не ставится под вопрос независимость аудитора. Таким лицом может быть любой специалист, не являющийся сотрудником ВОА, или сотрудником этого органа, который не связан каким-либо иным образом с аудиторской группой. Такой специалист не должен быть зависимым от ответственного лица и не может, в силу проведения анализа или выдачи рекомендаций, считаться сотрудником аудиторской группы.
 - b) консультирование третьего лица, например, комитета независимых директоров, профессионального регуляторного органа или коллеги-профессионала;
 - c) ротация сотрудников после нескольких лет проведения аудита в различных организациях для противодействия угрозе близкого знакомства.
 - d) необходимость подтверждения собственной независимости всеми сотрудниками, участвующими в проведении аудита, до начала работы в аудиторской группе, и необходимость придерживаться требований независимости на протяжении всего аудита; и
 - e) освобождение любого лица от обязанностей сотрудника аудиторской группы в том случае, если финансовые интересы, отношения или действия последнего создают угрозу его независимости.

Предполагаемые пользователи и ответственные стороны

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен четко идентифицировать предполагаемых пользователей и ответственных сторон аудита, и на протяжении всего аудита учитывать последствия проведения аудита соответствующим образом. (ИССАИ 3000, пункт 25)

20. Предполагаемые пользователи - это лица, для которых аудитор подготавливает отчет о результатах аудита. Законодательные органы, исполнительные органы, правительственные учреждения, третьи стороны, заинтересованные в отчете о ревизии могут быть названы предполагаемыми пользователями. Ответственная сторона также может быть предполагаемым пользователем, но она, как правило, редко бывает единственной. Во многих случаях законодательные органы или исполнительные органы могут быть непосредственными предполагаемыми пользователями заключения аудитора. При этом, однако, могут существовать и другие предполагаемые пользователи, как в составе исполнительных органов, так и вне состава последних. Граждане могут пользоваться результатами аудита для того, чтобы делать более осознанный выбор, и, таким образом, они могут являться предполагаемыми пользователями. Группы лиц, имеющих общие интересы, организации, занимающиеся проведением политики в жизнь, академическое сообщество и, не в последнюю очередь, средства массовой информации - все они также могут являться предполагаемыми пользователями в конкретных ситуациях. Рекомендуется выяснить на начальных этапах проведения аудита, какие именно лица являются предполагаемыми пользователями.
21. Эксперты в конкретных областях аудита составляют особую группу предполагаемых пользователей. Содействие таких пользователей приносит немалую пользу в плане достоверности отчетов. С другой стороны, существует угроза потери достоверности отчетов в том случае, если эксперты оспаривают выводы и рекомендации.
22. Ответственные стороны - это главным образом те лица, которым вменяется в обязанность действовать по претворению в жизнь выводов и рекомендаций, содержащихся в заключении аудитора. Роль ответственной стороны может быть возложена на ряд лиц или организаций, каждая из которых несет ответственность за различные аспекты предмета аудита. Ответственная сторона может быть представлено теми лицами, которые отвечают за предмет аудита в роли оперативных и/или контролирующих органов. В конце цепочки подотчетности всегда будет ответственная сторона (например, министр), которая будет отвечать перед законодательными органами за осуществление расходов и эффективность в определенной сфере.
23. Аудитор, осуществляющий аудит эффективности, зачастую имеет широкую свободу выбора предмета аудита и определения его критериев, что, в свою очередь, влияет на то, кто будет выступать в роли соответствующих ответственных сторон и предполагаемых пользователей. Аудитору необходимо учитывать роль предполагаемых пользователей при организации и непосредственном проведении аудита, и, в то же самое время, поддерживать их независимость.

Предмет аудита

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен определить предмет аудита для проведения аудита эффективности.
(ИССАИ 3000, пункт 29)

Руководство

24. Предмет аудита имеет отношение к тому, что проверяется через аудит. Предмет аудита эффективности не обязательно распространяется на конкретные программы, объекты или фонды, он также может охватывать деятельность или существующие ситуации (включая причины и следствия). Примерами могут служить оказание услуг ответственными сторонами или влияние политики правительства и законодательных актов на управленцев, группы заинтересованных лиц, хозяйствующие субъекты, граждан и общество в целом. Предмет аудита определяется его целью и вопросами, сформулированными в вопросах аудита.

25. Во многих ВОА полномочия на проведение аудита эффективности не предусматривают изучения политических основ правительственных программ. В подобных случаях, аудит эффективности не рассматривает достоинства целей политики, но включает изучение действий, направленных на планирование, осуществление и оценку результатов такой политики, а также может подразумевать изучение достоверности информации, способствующей принятию политических решений.
26. Предмет аудита должен отражать риск и существенность в рамках сферы аудита. Это важно для повышения эффективности и обеспечения значимости аудита. Определение предмета аудита часто может проводиться на основе анализа рисков. Ввиду того, что предмет аудита имеет отношение к тому, что проверяется через аудит, сфера охвата аудита определяет границы предмета аудита.

Уверенность и контроль в области аудита эффективности

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

32. Аудитор обязан понятным способом обеспечивать уверенность в результатах аудита в соответствии с выработанными критериями. (ИССАИ 3000, пункт 32)

Руководство

27. Вся работа в рамках аудита является видом услуг по обеспечению уверенности в том смысле, что аудитор предоставляет достоверную и убедительную информацию предполагаемому пользователю (обычно законодательному или исполнительному органу) о деятельности ответственной стороны (обычно правительственного органа или исполнительного органа).

«Достоверность и убедительность информации» в данном контексте требует, чтобы выводы относительно предмета аудита были логически связаны с целями и задачами аудита и его критериями, а также подкреплялись достаточными и надлежащими аудиторскими доказательствами. Для этого вывод(ы) должен(ы) быть четко увязаны с целями и задачами аудита и его критериями и составлен(ы) в письменном виде таким образом, чтобы повысить уровень доверия предполагаемых пользователей в отношении оценки базового предмета аудита в сопоставлении с его критериями.
28. Таким образом, гарантийные отчеты предназначены для того, чтобы обеспечить уверенность предполагаемых пользователей в том, что выводы по результатам аудита точно отражают состояние базового предмета аудита. Проще говоря, предполагаемые пользователи гарантийных отчетов должны быть разумно уверены в том, что вывод(ы) является(ются) достоверными и убедительными.
29. Для этого вывод(ы) должен(ы) быть четко увязаны с целью(ми) аудита и его критериями и составлен(ы) в письменном виде таким образом, чтобы повысить уровень доверия предполагаемых пользователей в отношении оценки базового предмета аудита в сопоставлении с его критериями.
30. Формирование заключения аудитора является задачей, осуществляемой логически и требующей глубокой оценки. В силу этого важно, чтобы все аспекты заключения(й) были подкреплены доказательными данными, имеющими отношение к критериям аудита. С другой стороны, также необходимо, чтобы при формировании заключения были учтены все данные. Логика такова: «С учетом данных А, В, С и D, сравнимых с применимыми критериями аудита X, естественное заключение сводится к следующему.
31. Во-вторых, для того, чтобы прийти к заключению, очень важно, чтобы данные основывались на достаточных и надлежащих доказательствах. Если доказательства в той или иной степени непротиворечивы, данные и заключение также будут являться непротиворечивыми.

32. Обеспечение уверенности в этом смысле требует, чтобы заключения основывались на убедительных доказательствах, сравнимых с критериями аудита, и чтобы данные также основывались на убедительных доказательствах. При этом, однако, важно, чтобы предполагаемые пользователи хорошо понимали указанные связи. Это обеспечивается за счет четкого разъяснения того факта, что данные, критерии и заключения были получены сбалансированным и разумным путем, а также того, почему сочетание данных и критериев приводит к формированию определенного общего заключения или ряда заключений (ИССАИ 100, пункт 32). Если это делается должным образом, предполагаемые пользователи могут быть уверены в том, что заключения являются убедительными. В этом случае можно говорить о том, что аудитор обеспечил уверенность.

Формы обеспечения уверенности

33. Уверенность может быть обеспечена разными способами. Примерами того, каким образом ее необходимо обеспечить, могут быть, помимо прочего, следующие:
- а) посредством формирования общего представления о понятиях экономичности, продуктивности и результативности, если цель аудита, его предмет, полученные доказательства и данные позволяют прийти к такому заключению; или
 - б) посредством передачи конкретной информации по ряду пунктов, включая цель аудита, задаваемые вопросы, полученные доказательства, используемые критерии аудита, полученные данные и конкретные заключения.
34. Хорошей практикой является обоснованный выбор, в зависимости от обстоятельств, в отношении того, как передается уверенность. Важно также не смешивать альтернативный вариант
- а) с официальным заключением аудита, которое явным образом передает степень уверенности (ИССАИ 300, пункт 21). Составление официального заключения, сравнимого с заключением по документам бухгалтерской отчетности, в случае проведения аудита эффективности не предусмотрено. Таким образом, то, как передается уверенность, подпадает под заглавие «В иных формах», как описано в стандарте ИССАИ 100, пункт 32.

Цели и задачи аудита

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор устанавливает четко определенные цели и задачи аудита, которые относятся к принципам экономичности, продуктивности и/или результативности. (ИССАИ 3000, пункт 35)

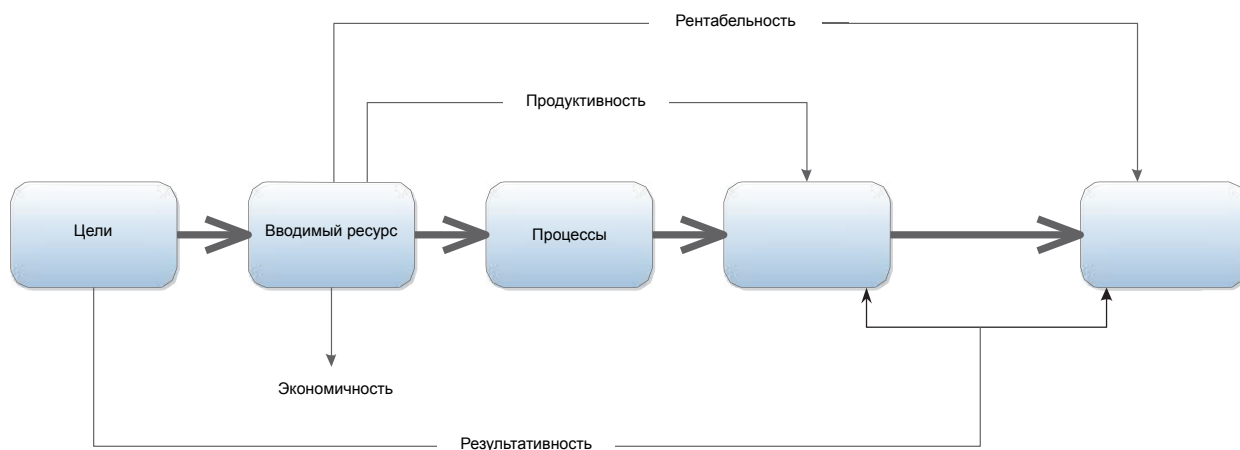
Руководство

35. Цели и задачи аудита определяют назначение аудита, а также то, чего хочет добиться аудитор при проведении аудита. Цели и задачи аудита должны формулироваться таким образом, чтобы по окончании аудита можно было сделать вывод о том, были или не были достигнуты его цели и задачи.
36. Хорошей практикой является определение целей и задач аудита на ранних этапах процесса планирования, так как это помогает определить, по каким направлениям нужно проводить аудит и составлять последующее заключение. Цели и задачи аудита определяют предмет аудита, который формулируется в вопросах в ходе аудита, а также позволяет получить ответ на вопрос о том, для чего проводится аудит. Цели и задачи аудита и его сфера охвата взаимосвязаны, и их необходимо рассматривать в единстве. Более

подробная информация по определению целей и задач аудита представлена в стандарте ИССАИ 3200.

37. В определении аудита эффективности центральное место занимают три понятия – экономичность, продуктивность и результативность. Взаимосвязь этих трех принципов будет показана ниже на рисунке 1. На указанном рисунке термин «вводимый ресурс» относится к финансовым, кадровым и материальным ресурсам, используемым для государственного вмешательства (государственное обязательство, политика, система, функция, программа, деятельность или организация). Термин «непосредственные результаты» относятся к продукции, средствам производства и услугам, которые являются результатом государственного вмешательства. Термин «непосредственные результаты» относятся к предполагаемым или полученным эффектам от непосредственных результатов вмешательства. Эти эффекты могут быть краткосрочными, среднесрочными или даже долгосрочными (долгосрочные эффекты могут также определяться как «последствия»).

Рисунок 1



Экономичность

38. Аудит экономичности сосредоточивает внимание на том, как объект аудита смог минимизировать затраты ресурсов (вводимый ресурс) с учетом надлежащего качества этих ресурсов. При этом виде аудита особое внимание уделяется только вводимому ресурсу. Главным вопросом является следующий: «Являются ли доступными используемые ресурсы в должное время, в необходимом количестве и надлежащего качества, и кроме этого - по самой выгодной цене?» Качество является важным понятием при рассмотрении вводимого ресурса (как в плане экономичности, так и в плане продуктивности).

Продуктивность

39. Аудит продуктивности сосредоточивает внимание на том, использовались ли имеющиеся ресурсы в оптимальном или удовлетворительном режиме, а также на том, возможно ли достичь таких же или подобных результатов в плане количества, качества и времени оборачиваемости при снижении степени использования ресурсов. Аудит продуктивности используется для оценки взаимозависимости между вводимым ресурсом и непосредственными результатами. Ключевыми вопросами являются: «Достигаем ли мы наибольших непосредственных результатов - в плане количества и качества - при использовании вводимого ресурса?» или «Могли ли быть достигнуты такие же непосредственные результаты при снижении степени использования вводимого ресурса?»
40. Аудит продуктивности может быть направлен на повышение технической эффективности (например, можно ли оптимизировать технологические процессы для повышения

производительности?), аллокативной эффективности (например, можно ли повысить продуктивность за счёт распределения ресурсов иным способом, к примеру, используя их для работы тех инструментов, которые более всего способствуют получению необходимых результатов?), или эффективности отдачи от масштаба либо синергической эффективности (например, можно ли достичь тех же результатов при меньших вложениях путем распределения средств производства или процессов, и даже путем слияния организаций?)

41. Продуктивность является понятием относительным. Процесс, инструмент или программа являются либо более, либо менее продуктивными в сравнении с другими. Это означает, что для проведения аудита продуктивности необходима определенная база для сравнения. Можно привести следующие примеры: сравнение одинаковых видов деятельности в сопоставимых объектах аудита, сравнение одного процесса (в одном объекте аудита) с однотипным процессом, использованным в более ранний период времени, сравнение процесса до и после изменения политики или процедуры, сравнение продуктивности организации с общепринятой совокупностью признаков, характеризующих продуктивные организации. В ходе проведения аудита, направленного на контроль продуктивности, могут быть также изучены процессы, начиная с вводимого ресурса и заканчивая непосредственными результатами, для выявления недостатков в самих этих процессах или в ходе их осуществления. Это может способствовать лучшему пониманию причин, благодаря которым процессы являются продуктивными, даже без определения непосредственной степени продуктивности.

Результативность

42. Результативность – это показатель того, насколько были выполнены цели политики в плане достижения непосредственных результатов. Это понятие относится к соотношению между целями или задачами, с одной стороны, и результатом, с другой. Как показано на рисунке, вопрос результативности имеет две составляющие: во-первых, насколько были выполнены цели и задачи, во-вторых, может ли это быть результатом следования выбранной политике. Обсуждение в отношении обеих указанных составляющих приведено ниже.

Качество

При определении трех важнейших характеристик качество непосредственных результатов является важным фактором. Если стоимость продукции или услуг уменьшается при одновременном ухудшении их качества, можно поставить вопрос о том, достигаются ли на самом деле показатели экономичности, продуктивности и результативности. Следовательно, важной задачей является оценка того, затрагивается ли качество в попытках добиться экономичности, продуктивности и/или результативности, и если да, то в какой степени. В некоторых случаях критерии качества четко определены для отдельных видов продукции или услуг, и их можно использовать для упомянутой оценки. Одним из возможных альтернативных способов оценки качества продукции или услуг является учет степени удовлетворения запросов потребителей.

43. На первый вопрос: «В какой степени достигаются цели конкретной программы или политики?» - может дать ответ аудит, ориентированный на достижение результата. При проведении такого аудита главное внимание сосредоточивается на целях (являются ли они конкретными и поддающимися измерению?) и на сравнении непосредственных результатов и/или последствий выполнения этих целей (см. также информацию о подходе, ориентированном на результат, в пункте 61).
44. Измерение и сравнение непосредственных результатов или последствий с целями при использовании подхода, ориентированного на результат, может дать представление о результативности, но не помогает установить причинно-следственные связи между не-

посредственными результатами и проверяемой в процессе аудита программой. Кроме того, такое измерение и сравнение не дает информацию о причинах эффективности. При этом, однако, вторая часть вопроса о результативности может относиться к тому, как именно программа способствует достижению поставленных целей. При аудите результативности необходимо постараться выявить связь между достижением целей и применяемой программой. «Теория изменения» является полезным инструментом для этого.

Теория изменения

Эта теория описывает то, как и почему работает любая инициатива или программа. Эта теория – нечто большее, чем просто схематичное описание предполагаемого вводимого ресурса, непосредственных результатов и результатов, соединяемых стрелками (рисунок 1). Она описывает суждения, содержащиеся за стрелками, относительно того, как вводимый ресурс приведет к достижению желаемых непосредственных результатов, а также того, как эти результаты приведут к желаемым последствиям. Другими словами, эта теория описывает то, как будет происходить изменение. Определить то, какая теория лежит в основе определенной программы или политики, можно путем анализа ключевых документов, характеризующих данную политику, или же путем опроса лиц, ответственных за программу или политику. Это может помочь аудитору (а в некоторых случаях также и ответственным лицам) получить четкое описание и лучше понять суждения, относящиеся к причинно-следственной связи между непосредственными результатами и ожидаемыми последствиями (целями) политики или программы.

45. Результативность может измеряться различными методами. Если применяются наиболее сложные методы, производится сравнение рассматриваемой ситуации до и после применения политики или программы, при этом оценивается поведение контрольной группы, на которую не распространялось действие политики или программы (отсутствие вмешательства). Это осуществляется путем проведения рандомизированного испытания или квазиэксперимента. При этом, однако, такой метод не всегда возможно применить. В ряде случаев качественные методы более всего помогают разобраться в сути причинно-следственных связей между политикой или программой и эффектом, особенно если необходимо получить ответы на вопросы типа « что и кому подходит и в каких обстоятельствах? » При выдаче заключения о причинно-следственной связи между политикой или программой и эффектом важно четко определять сильные стороны и недостатки используемого метода. Существуют различного рода (оценочные) руководства, с помощью которых можно выбрать правильный метод.
46. Другой подход, часто используемый при проведении аудита эффективности, заключается не в измерении результативности как таковой, а в рассмотрении условий, которые (как принято считать) необходимы для обеспечения результативности. Такие условия могут включать хорошо зарекомендовавшие себя практики и процедуры руководства, направленные на обеспечение правильного и своевременного оказания услуг (см. информацию о непосредственном результате на рисунке в пункте 8). К другим условиям могут относиться степень охвата целевых групп, а также уровень эффективности. К этим видам аудита часто применяются характеристики процессно-ориентированного аудита или оценки программ. Данные, полученные с помощью систем управления эффективностью, могут быть весьма полезны для проведения аудита указанных видов, при этом, однако, крайне важно оценивать степень качества таких данных.
47. Аудит часто сосредоточивается лишь на одном из трех принципов (экономичности, продуктивности и результативности), поскольку аудит результативности или продуктивности часто занимает много времени и требует специальных знаний. При этом рекомендуется не рассматривать аспекты экономичности, продуктивности или результативности деятельности полностью изолированно. Например, анализ экономичности без учета, по крайней мере, в общем плане, последствий политики может привести к менее затратным, но отнюдь не результативным вмешательствам. В то же время, при проведении аудита результативности аудитор может изъявить желание изучить аспекты экономич-

ности и продуктивности: результаты в отношении аудируемого лица, деятельности, программы или функции, возможно, привели к желаемому результату, но были ли ресурсы весьма затратными?

48. Аудит не обязательно должен сосредоточивать внимание только на предполагаемых эффектах от применения политики. Непредусмотренные эффекты (положительные или отрицательные) могут также быть значимыми в плане их рассмотрения аудитором. Непредусмотренные эффекты могут, к примеру, быть выявлены при проведении опросов целевых групп по вопросу вмешательства, критиков проверяемой программы или иных соответствующих структур. Рассмотрение непредусмотренных эффектов может быть особенно уместным, если объект аудита, судя по всему, не отдает себе отчета об этих эффектах, или если такие эффекты не включены в теорию изменения, описанную в основополагающих документах по проверяемой политике или программе.

Рентабельность

49. Рентабельность сочетает в себе оба таких элемента как эффективность и результативность (см. рисунок 1), при этом анализируется связь между непосредственными результатами, достигнутыми при применении инструмента, проекта или программы, и вводимым ресурсом, представленным денежными средствами и кадровыми ресурсами. Результат такого рода анализа может быть выражен как соотношение затрат и единицы непосредственных результатов или непосредственных результатов и единицы затрат. Примером могут служить затраты на снижение уровня выбросов CO₂. Они могут быть описаны как X евро/кг предотвращенных выбросов CO₂ или, в обратном порядке, X кг предотвращенных выбросов/на затраченный евро.

Индивидуальное равенство и аудит эффективности

Некоторые ВОА выделяют индивидуальное равенство в качестве четвертой важнейшей характеристики. В этом находит выражение принцип, в соответствии с которым каждый индивидум должен иметь возможность осуществлять свои гражданские права (например, право на свободу самовыражения, право на доступ к информации, право на свободу общения, право голоса, равенство полов), а также политические и социальные права (например, право на охрану здоровья, образование, право на обеспеченность жильем и безопасность). Общественные политики, направленные на защиту и социальное развитие играют важнейшую роль в формировании индивидуального равенства. Вопросы, касающиеся индивидуального равенства, можно рассматривать в качестве дополнительной темы при проведении аудита эффективности или в качестве вопросов, касающихся результативности, если это является четко определенной целью политики или программной задачей. При рассмотрении степени индивидуального равенства могут быть учтены, например, равноправие при обеспечении доступа к услугам, влияние от распределения ресурсов, а также влияние на неравенство в регионах.

Подход к аудиту

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен выбрать подход, основанный на результатах, задачах или системно-ориентированном аудите, или их сочетании. (ИССАИ 3000, пункт 40)

Руководство

50. Подход к аудиту определяет характер проводимой проверки. Подход к аудиту является важным связующим звеном между целями и задачами аудита, критериями аудита и проделанной работой по сбору доказательств. Аудит эффективности обычно проводится с использованием одного из трех имеющихся подходов или их сочетания.
- а) подход, ориентированный на результат, при котором оценивается то, были ли над-

лежащим образом достигнуты конечные или выходные цели аудита, а также то, используются ли аудиторские программы и услуги по назначению;

- b) проблемно-ориентированный подход, при котором рассматриваются, проверяются и анализируются источники конкретно взятых проблем или отклонения от критериев аудита;
- c) системно-ориентированный подход, при котором оценивается правильное функционирование систем управления

51. Подход, ориентированный на результат, связан главным образом с такими вопросами: «Какая степень эффективности или какой результат были достигнуты, и были ли при этом соблюдены необходимые требования, или были ли достигнуты поставленные цели?» При применении этого подхода, автор исследует фактическую эффективность, результаты и последствия и соотносит их с целями/задачами политики (или с критериями, основанными на них). Таким образом, результат аудиторской проверки очень часто выражается в форме отклонений от установленных критериев. Рекомендации, если они выдаются, часто направлены на то, чтобы подобные отклонения были исключены. В этом смысле, исследование проводится в основном на предмет соответствия нормативам.
52. Проблемно-ориентированный подход сводится главным образом к подтверждению факта существования проблемы и к анализу проблемы. Отправной точкой для этого подхода является проблема «известного» отклонения от того положения, которое должно или могло бы существовать. Степень значимости критериев аудита при этом подходе не столь высока, как в случае применения подхода, ориентированного на результат. Эти критерии главным образом используются для выявления проблем(ы) в качестве отправной точки для проведения аудита. Одной из главных задач при проведении аудита является подтверждение факта существования сформулированных проблем и анализ их причин с различных точек зрения (проблемы, имеющие отношение к экономичности, продуктивности и результативности правительственных обязательств или программ). Проблемно-ориентированный подход позволяет дать ответы на следующие вопросы: В чем состоит проблема? Каковы причины проблемы? Насколько правительство способно решить проблему? Какую программу, если таковая имеется, может использовать правительство для решения проблемы?
53. Исследование проводится аналитическим и инструментальным способом; его целью является выдача информации, скорректированной на текущий момент, по сформулированным проблемам, а также рекомендации о том, как их решать. Аудиторы могут использовать различные методы, при этом они ничем не ограничены в проведении анализа. При использовании того или иного подхода может быть использована методика предоставления ответов на вопросы аудиторов, либо может быть сделан акцент на проверку выдвинутых гипотез. Рассматриваются все возможные существенные причины (лишь общие цели считаются не требующими доказательства). Таким образом, предложения о внесении изменений в законодательные, нормативные акты, структуру построения правительственных обязательств не исключаются, если доказано, что существующая структура способствует возникновению подтвержденных острых проблем.
54. Системно-ориентированный подход не сосредоточивает основное внимание не на политике и целях, а на хорошо функционирующих системах управления в качестве условия, обеспечивающего результативность и эффективность политики. Примерами таких систем могут служить системы управления финансовыми средствами, системы оценки, системы управления или системы ИКТ. При проведении аудита этого типа могут быть использованы описательные вопросы, например:
- a) Какова задача системы?
 - b) Кто является ответственными действующими лицами в рамках системы?
 - c) Что входит в обязанности каждого действующего лица?

- d) Какие правила, предписания и процедуры являются значимыми?
- e) Каковы используемые соответствующие потоки информации?

Список вопросов может быть дополнен большим количеством оценочных вопросов, в частности:

- a) В какой мере разработан разумный план?
- b) Имеется ли качественная система мониторинга?
- c) Производится ли сравнение информации системы мониторинга и плана корректировок, если это необходимо?
- d) Осуществляется ли систематическая запись результатов планирования, мониторинга и корректировки для обеспечения отчетности перед руководством высшего уровня?
- e) Осуществляется ли периодически надлежащая оценка процессов?

Критерии аудита

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен установить соответствующие критерии аудита, которые отвечают целям (задачам) и вопросам аудита, и относятся к принципам экономичности, продуктивности и результативности. (ИССАИ 3000, пункт 45). Аудитор в рамках планирования и / или проведения аудита обсуждает его критерии с аудируемым лицом. (ИССАИ 3000, пункт 49)

Руководство

- 55. Критерии аудита представляют собой стандарты, в соответствии с которыми оцениваются аудиторские доказательства. Критерии аудита эффективности являются разумными и достижимыми, специфическими стандартами эффективности, относящимися к аудиту, в соответствии с которыми могут определяться и оцениваться экономичность, продуктивность и результативность для того, чтобы сделать вывод о том, что уровень эффективности, возможно, не оправдывает, оправдывает или превосходит ожидания. Критерии аудита призваны задавать направленность оценки (помогать аудитору получать ответы на вопросы, подобные следующим: «На основании чего можно оценить фактическую эффективность?» Каковы требования или ожидания? Каких результатов необходимо достичь - и каким способом?»)
- 56. При определении критериев аудита аудитору нужно учитывать то обстоятельство, что критерии должны быть подходящими, понятными, полными, надежными и объективными. Указанные свойства могут быть описаны следующим образом:
 - a) Подходящие критерии аудита позволяют прийти к заключениям, которые способствуют принятию решений предполагаемыми пользователями, и которые являются ответами на вопросы аудита (ИССАИ 11003).
 - b) Понятные критерии аудита четко формулируются, помогают прийти к ясным заключениям, которые доступны для восприятия предполагаемыми пользователями. Такие критерии не допускают множественных вариантов толкования.
 - c) Полные критерии аудита являются достаточными для достижения цели аудита и не допускают исключения соответствующих факторов. Такие критерии являются предметными и дают возможность представить предполагаемым пользователям практический обзор в соответствии с их потребностями в получении информации и в принятии решений.

- d) Надежные критерии аудита приводят к разумным и последовательным заключениям при их использовании другим аудитором в тех же обстоятельствах.
 - e) Объективные критерии аудита не допускают никакой пристрастности со стороны аудитора или аудируемого лица.
57. Критерии аудита могут быть качественными или количественными. Они могут быть общими или конкретными, сосредотачиваться на ожидаемых результатах, в соответствии с обоснованными принципами, научными знаниями и передовой практикой проведения аудита; знаниями о том, что может быть сделано в случае улучшения условий аудита, или о том, какие меры должны быть приняты в соответствии с законодательными актами и нормативными документами или целями аудита. Помимо законодательства, могут быть использованы различные источники для определения критериев аудита, включая нормативные положения, стандарты, обоснованные принципы и передовую практику, общие принципы измерения эффективности, организационные политики и процедуры.
58. В ряде случаев критерии могут играть важную роль, помогая проведению аудита эффективности, в частности:
- a) являться основой для возможного формирования процедур сбора аудиторских доказательств;
 - b) являться основой для оценки доказательств, обобщения результатов аудита и выработки заключений по целям и задачам аудита;
 - c) содействовать упорядочению и структурированию наблюдений;
 - d) являться основой для обмена информацией в рамках аудиторской группы и с руководством БОА в отношении характера аудита; а также
 - e) являться основой для обмена информацией с руководством аудируемого лица.
59. При проведении аудита эффективности необходимо толковать общие понятия экономичности, продуктивности и результативности в связи с предметом аудита, при этом итоговые критерии обычно отличаются в зависимости от конкретного аудита. Однако установленные критерии могут также принести пользу при проведении других проверок в отношении того же самого объекта аудита, или в случае проведения проверок объектов аудита с аналогичной сферой охвата.
60. Критерии аудита устанавливаются аудитором. При этом их необходимо обсудить с объектом аудита (и, возможно, с другими заинтересованными лицами) на этапе планирования или, самое позднее, на этапе проведения аудита. Обсуждение критериев аудита с объектом аудита служит для формирования общего понимания того, какие количественные и качественные критерии аудита будут использованы в качестве контрольных показателей при оценке деятельности аудируемого лица. Таким образом, важно четко определить критерии, по которым будет оцениваться объект аудита.

Аудиторский риск

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен активно управлять риском аудита, во избежание неправильных или неполных результатов аудита, выводов и рекомендаций, а также предоставления несбалансированной информации или невозможности повысить эффективность. (ИССАИ 3000, пункт 52)

61. Аудиторский риск - это существование возможности того, что результаты проверки, заключения и рекомендации аудитора могут оказаться неверными или неполными в силу влияния таких факторов как недостаточность или неприемлемость доказательств, ненадлежащее проведение процесса аудита, или намеренное бездействие, или заведомо ложная информация, являющаяся результатом неправильной интерпретации или умышленного обмана.
62. Решение проблем, связанных с аудиторским риском, заложено в процесс и методологию проведения аудита эффективности. Для управления аудиторскими рисками, аудитору необходимо:
- А) Определить такие риски
 - В) Оценить эти риски
 - С) Выработать и реализовать стратегии, направленные на предупреждение и минимизацию рисков
 - Д) Осуществить мониторинг аудиторского риска и стратегий минимизации риска в продолжение всего периода проведения аудита и, при необходимости, произвести корректировки в соответствии с изменением обстоятельств (например, при решении проблем, связанных с аудиторским риском, применить подход, предусматривающий управление рисками).

Обмен информацией

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен планировать и поддерживать эффективный и надлежащий обмен информацией по ключевым аспектам аудита в процессе обсуждения с объектом аудита и соответствующими заинтересованными сторонами в продолжение всего периода проведения аудита. (ИССАИ 3000, пункт 55)

Аудитор должен следить за тем, чтобы обмен информацией с заинтересованными сторонами не ставил под угрозу независимость и беспристрастность ВОА. (ИССАИ 3000, пункт 59)

ВОА должны четко доносить информацию о стандартах, которые были использованы для проведения аудита эффективности. (ИССАИ 3000, пункт 61)

Руководство

63. Развитие хороших и надлежащих внешних отношений часто является ключевым фактором осуществления результативных и эффективных аудиторских проверок правительственных программ. Ход работы и результаты аудита станут лишь лучше, если аудиторская группа будет способна установить хороший контакт и укрепить доверие, действуя исключительно профессионально на протяжении всего периода аудита. Необходимо помнить о том, что именно ВОА стремится получить доступ к источникам, данным и аргументам в процессе аудита. Без налаживания надлежащего обмена информацией создать атмосферу, которая приносила бы пользу в этом плане, будет весьма непросто.

Объект аудита

64. Процесс обмена информацией между аудитором и объектом аудита начинается на этапе планирования аудита и продолжается на протяжении всего периода проведения аудита и оценке различных результатов, аргументов и перспектив, при конструктивном взаимодействии.

65. К ключевым аспектам аудита, которые аудитор должен сообщить объекту аудита, относятся: предмет аудита, цели (задачи) аудита, ключевые вопросы аудита, критерии аудита, период аудиторской проверки, а также государственные обязательства, организации и / или программы, которые должны быть включены в программу аудита как можно скорее после принятия решения о начале проведения аудита.
66. Обмен информацией по этим ключевым аспектам позволяет еще до начала проведения аудита составить ясное представление о направленности конкретного аудита и о причинах его проведения, а также о том, каким может быть результат аудита, и каким образом проверка повлияет на объект аудита (например, с учетом факторов времени, документации, ресурсов). Кроме того, создается основа для обмена мнениями, преодоления разногласий и содействия процессу проведения аудита. Это не означает, что объект аудита диктует условия или любым способом контролирует процесс аудита, напротив, подразумевается развитие конструктивного процесса взаимодействия. Как правило, помощь отдельных лиц, представляющих объект аудита, является необходимым условием проведения результативного аудита. Активный диалог с объектом аудита, экспертами и иными лицами в период проведения аудиторской проверки, облегчает задачу; например, такой подход способствует постоянной проверке правильности понимания ситуации аудитором и подтверждению результатов.
67. Примерами последующего диалога между аудитором и объектом аудита могут служить следующие аспекты:
- a) объем аудита, критерии аудита, методология и ожидаемый процесс проведения аудита;
 - b) распределение обязанностей и ключевые лица в процессе сбора данных, а также контактные лица в BOA для связи, предполагаемые виды и количество документации, которая будет запрошена или которую необходимо будет запросить для представления в BOA;
 - c) как держать руководство объекта аудита в курсе дела о ходе проверки и о получаемых результатах;
 - d) возможность проведения аудита в соответствии с планом (например, ресурсы, график осуществления, сфера аудита).
68. В том случае, если в ходе аудита получены важные результаты, BOA необходимо позаботиться о передаче этих результатов тем лицам, которые облечены полномочиями по управлению организацией, в установленный срок.
69. И наконец, необходимо помнить о важности получения обратной связи от объекта аудита в отношении того, насколько эффективно был организован процесс обмена информацией в период проведения аудита, а также в отношении того, существуют ли возможности для улучшения. Также важно проверять в будущем, считает ли объект аудита заключение по итогам аудиторской проверки справедливым, сбалансированным и полезным.

Другие заинтересованные стороны

70. Хорошие внешние отношения важны не только на краткосрочную перспективу для получения доступа к информации и лучшего понимания предмета; они также крайне важны на долгосрочную перспективу для BOA, чтобы завоевать доверие, уважение и авторитет у заинтересованных лиц.
71. Ниже перечислены некоторые группы ключевых заинтересованных лиц:
- a) Законодательные органы
 - b) Исполнительные органы (помимо объекта аудита)
 - c) Граждане

- d) Средства массовой информации
 - e) Академическое сообщество
 - f) Неправительственные организации
72. В ходе обмена информацией с заинтересованными лицами аудитору необходимо быть свободным от любых влияний, которые могли бы поставить под сомнение объективность ВОА или аудитора, или проявлять подобную свободу. Соответственно, аудитор должен быть независимым. Более подробную информацию о независимости можно получить в разделе «Независимость и этика» .
73. Более подробную информацию относительно процесса обмена информацией можно получить в стандарте ИССАИ 3200.

Навыки и умения аудитора

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

ВОА обязан заботиться о том, чтобы аудиторская группа в целом обладала необходимой профессиональной компетенцией для проведения аудита. (ИССАИ 3000, пункт 63)

Руководство

74. Аудит эффективности является сложным видом исследовательской деятельности, основанным на знаниях, в котором центральное место занимают профессиональные качества. Эти качества включают значимость аудитора, которому предоставлена возможность развивать навыки и умения и добиваться качественных результатов при проведении аудиторских проверок. Это понятие включает способность создавать стимулирующую среду, которая способствует дальнейшим качественным улучшениям.
75. Для того, чтобы быть аудитором эффективности, возглавлять аудиторскую группу по проверке эффективности или быть менеджером по аудиту эффективности, требуется обладать разнообразными умениями, навыками и знаниями в различных областях , включая следующие:
- a) схема проведения исследования,
 - b) общественные науки,
 - c) методы научного исследования/научной оценки и опыт, необходимый для практического применения таких знаний,
 - d) хорошие знания в области организационного менеджмента,
 - e) знание методов работы правительственных организаций, программ и функций,
 - f) личные качества, такие как честность, творческий подход, здравый смысл, аналитические способности, умение работать в команде,
 - g) способность четко и эффективно доводить информацию в устном и письменном виде; и
 - h) специальные навыки, в зависимости от характера конкретного аудита (например, статистика, информационные технологии (ИТ), техника) или экспертные знания, касающиеся конкретного предмета аудита.
76. Наличие специальных знаний в разных функциональных сферах, являющихся предметом аудита, также может оказаться существенным фактором, но передовые навыки в области бухгалтерского учета и финансового аудита обычно не требуются для проведе-

ния аудита эффективности. Важно также обеспечить, чтобы компетенция создавалась поэтапно, а также стимулировать обмен знаниями и обучение в организации. Производственное обучение на рабочем месте может помочь аудитору в приобретении профессиональных знаний и навыков, необходимых для проведения аудита эффективности.

77. Во многих случаях ВОА организуют аудит эффективности отдельно от финансового аудита и аудита соответствия при участии сотрудников, отобранных для проведения аудита эффективности и обладающих иным опытом работы и навыками в сравнении с теми сотрудниками, которые отобраны для других направлений аудита. Для того чтобы соответствовать требованиям качества, ВОА применяет передовой опыт внедрения программы обучения и развития персонала, направленную на оказание содействия персоналу в поддержании профессионального уровня посредством непрерывного образования и обучения. Обучение в процессе практической работы в рамках аудита является ключевым фактором процесса развития.
78. Непрерывное образование и обучение может включать, помимо прочего, такие темы, как нововведения в методологии проведения аудита эффективности, схема проведения исследования, управление и руководство, методы качественного исследования, анализ конкретных ситуаций, статистический выборочный контроль, методы сбора качественных данных, структура оценки, анализ данных, изложение на письме данных с опорой на читателя. Этот список может также включать темы, относящиеся к сбору данных аудитором, такие как общественное управление, общественная политика и структура, правительственная политика управления, экономика, общественные науки или Информационные Технологии. Положительной практикой является требование к аудиторам поддерживать собственные навыки путем прохождения курса непрерывного профессионального образования с определенным количеством академических часов каждый год или раз в два года.
79. Поскольку аудит эффективности является коллективной работой, нельзя считать надлежащей практикой проведение аудита эффективности одним аудитором, поскольку рассматриваемые в ходе проведения вопросы являются сложными. Соответственно, не всем членам аудиторской группы необходимо обладать всеми вышеперечисленными навыками и умениями. Кроме того, ВОА не всегда будут способны привлекать к работе людей, которые соответствуют всем необходимым требованиям. Таким образом, требуемые навыки могут быть приобретены после принятия сотрудника в штат, при условии что кандидаты на должность четко продемонстрировали собственный потенциал, настрой и способность выполнять работу, которую включает в себя аудит эффективности.
80. Аудиторы должны обладать надлежащим профессионализмом для выполнения поставленных перед ними задач. ВОА необходимо производить набор персонала с подходящим уровнем подготовки, утверждать политики и процедуры по развитию и обучению сотрудников ВОА для последующего результативного выполнения ими поставленных задач, подготовить письменные инструкции по проведению аудиторских проверок, разумно распоряжаться навыками и опытом сотрудников ВОА и производить корректировку внутренних процедур.

Использование внешних экспертов

81. Опыт экспертов часто используется при проведении аудита эффективности в дополнение к различным навыкам и умениям аудиторской группы и для повышения качества аудита. Эксперт, если таковой требуется, является лицом или фирмой, которые обладают специальными навыками, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от аудита. Прежде чем привлечь к работе эксперта, аудитору необходимо убедиться, что эксперт обладает необходимой компетентностью, требуемой для целей проведения аудита, а также в том, что он проинформирован об условиях и этических нормах. Эксперт должен быть хорошо информирован о правилах соблюдения конфиденциальности. Любые сторонние

эксперты, привлекаемые для проведения аудита, также должны быть независимы от ситуаций и отношений, которые могут нанести ущерб объективности этих экспертов. При том, что аудитор может использовать работу экспертов в качестве аудиторских доказательств, он несет полную ответственность за выводы, приводимые в заключении аудитора.

Аудиторский контроль

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

ВОА обязан предусмотреть, чтобы работа аудиторской группы на каждом уровне и этапе аудита должным образом контролировалась в процессе аудита. (ИССАИ 3000, пункт 66)

Руководство

82. Аудиторский контроль является необходимым условием для выполнения целей и задач аудита и обеспечения качества аудиторской проверки. Таким образом, надлежащий надзор и контроль необходим во всех случаях, вне зависимости от уровня компетентности каждого отдельно взятого аудитора. Аудиторский контроль включает в себя надлежащее руководство и управление персоналом, отобранным для проведения аудита, выполнения целей и задач аудита и соблюдения применимой методологии, при этом получение информации об имеющихся местах существенных проблемах и анализ выполненной работы. Более конкретно, аудиторский контроль включает следующие аспекты:
- a) Обеспечение полного понимания целей и задач аудита всеми членами аудиторской группы;
 - b) Обеспечение соответствующего уровня и надлежащего качества выполнения процедур аудита;
 - c) Обеспечение целесообразности, надежности, достаточности доказательств аудита и их документирование;
 - d) Обеспечение соблюдения международных и национальных стандартов аудита;
 - e) Отслеживание выполнения аудиторского задания и обеспечение выполнения бюджета, графиков работы и расписаний;
 - f) Оценка компетентности и способностей всех участников группы по выполнению задания, а также проверка того, имеется ли у них достаточно времени для выполнения работы, понимают ли они свои инструкции, и выполняется ли работа в соответствии с плановым подходом к выполнению задания;
 - g) Решение существенных вопросов, возникающих в ходе выполнения задания, определение степени их существенности и соответственная корректировка утвержденного планового подхода;
 - h) Оказание содействия аудитору, по мере необходимости, в преодолении трудностей при проведении аудита;
 - i) Непосредственная помощь в решении возникающих проблем;
 - j) Определение вопросов, по которым необходимо провести консультации или получить рекомендации более опытных членов группы в процессе проведения аудита;
 - k) Анализ проведенной аудиторской проверки.
83. Характер и масштаб контроля персонала, анализ аудиторской проверки, а также данные аудита отличаются в зависимости от целого ряда факторов, таких как формат аудиторской организации, значимость и сложность проверки, а также опыт персонала.

84. Вся аудиторская работа должна контролироваться старшим сотрудником аудиторской группы по мере проведения аудита, и, в частности, до момента окончательного составления заключения аудиторов. Контроль способствует повышению опытности сотрудников и качества оценки задания по аудиту и должен обеспечивать, чтобы:
- a) Аудиторская проверка проводилась в соответствии с планом аудита;
 - b) Характер, временные рамки и масштаб проводимых процедур соответствовали аудиторским программам;
 - c) Результаты аудиторских процедур и полученные доказательства четко отражались в документации по аудиту, а составленные заключения соответствовали результатам выполненных работ;
 - d) Были проведены необходимые консультации, результаты которых задокументированы и выполнены;
 - e) Полученные доказательства были достаточными и приемлемыми для обоснования наблюдений, выводов и рекомендаций, представленных в отчёте.

Профессиональное суждение и скептицизм

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

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. (ИССАИ 3000, пункт 68)

Руководство

85. Профессиональное суждение - это практическое использование соответствующей подготовки, знаний и опыта с целью принятия информированных решений о порядке действий, который является подходящим в условиях выполнения задания по аудиту. При проведении аудита эффективности, аудиторская группа собирает значительный объем информации, относящейся к аудиту, а также в значительной степени использует профессиональное суждение и проявляет инициативу в отношении соответствующих вопросов.
86. Профессиональное суждение, помимо персонала, непосредственного занятого проведением аудита, может включать сотрудничество с другими заинтересованными лицами, сторонними специалистами, а также руководством объекта аудита.
87. Профессиональное суждение является критически важным элементом, способствующим проведению аудита. Ниже приведены примеры того, в каких случаях необходимо профессиональное суждение в контексте проведения аудита эффективности:
- a) При определении и оценке любых угроз независимости, включая угрозы проявлениям независимости;
 - b) При принятии решения о том, что именно подлежит аудиторской проверке;
 - c) При определении необходимого уровня понимания предмета аудита и сопутствующих обстоятельств;
 - d) При определении целей и задач аудита, вопросов и сферы охвата аудита;
 - e) При определении критериев аудита;
 - f) При определении характера, временных рамок и масштаба аудита;
 - g) При разработке процедур контроля и консультаций, требуемых для проведения аудита, а также порядка предоставления консультаций;

- h) При определении того, какие результаты являются значимыми для составления аудиторского заключения;
 - i) При оценке достаточности и уместности полученных доказательств аудита, а также для принятия решения о том, нужно ли осуществлять дополнительные действия, чтобы получить ответы на вопросы аудита и сделать выводы о выполнении задач аудита;
 - j) При работе над выводами, основанными на полученных в ходе аудита доказательствах и их сравнении с критериями аудита и его задачами; и
 - k) При определении необходимых рекомендаций.
88. Профессиональный скептицизм означает сохранение аудитором профессиональной дистанции между объектом аудита и проявление здравомыслия и критического отношения при оценке достаточности и уместности аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита. Очень важно, чтобы аудитор проявлял профессиональный скептицизм и использовал критический подход, разумно оценивал ситуацию и не ставил во главу угла собственные предпочтения, равно как и предпочтения других. Ниже приведены примеры того, в каких случаях требуется проявлять профессиональный скептицизм в контексте проведения аудита эффективности:
- a) При оценке честности руководства;
 - b) При критическом рассмотрении ответов на запросы и другой информации, полученной от руководства и иных лиц, облеченных руководящими полномочиями;
 - c) При пересмотре оценки степени риска в силу обнаруженных материалов или ввиду наличия в значительной мере противоречивой информации;
 - d) При планировании проведения процедур, достаточных для оценки надежности данных, предназначенных для использования во время проведения аудита; и
 - e) При проявлении настороженности в отношении доказательств, которые противоречат другим доказательствам, полученным в период проведения аудита.
89. Профессиональный скептицизм часто проявляется в ходе различных обсуждений, проводимых с участием аудиторской группы, руководства аудируемого лица, а также представителям его собственника. Ниже приводятся примеры того, как профессиональный скептицизм может быть использован и оценен на каждом из этапов аудита, они помимо прочего, включают следующее:
- a) Оценку аудитором логики суждений аудита, представленных альтернативных мнений и взглядов, и, при необходимости, изменение аудитором варианта собственной интерпретации в ходе проведения аудита, а не просто зависимость от доказательств, которые подкрепляют окончательные выводы, содержащиеся в заключении.
 - b) Критическую оценку аудитором взглядов и предположений руководства, а не простое их принятие.
 - c) Оценку аудитором степени надежности источника документации.
90. Аудитору следует внимательно относиться к различным мнениям и аргументам и рассматривать вопросы с различных точек зрения. Это необходимо для того, чтобы избегать ошибочных суждений или когнитивных искажений. Таким образом, очень важно, чтобы аудитор проявлял профессиональный скептицизм и применял критический подход, разумно оценивал ситуацию и не ставил во главу угла собственные предпочтения, равно как и предпочтения других.

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен оценивать риск мошенничества при планировании аудита и осознавать возможность мошенничества на протяжении всего процесса аудита. (ИССАИ 3000, пункт 73)

Руководство

91. Мошенничество может быть определено как преднамеренное действие одного лица или нескольких лиц из числа сотрудников, руководства аудируемого лица и представителей его посредника, а также третьих лиц, использующих обман для получения неправомерной или незаконной выгоды, а именно:
- a) злоупотребление доверием,
 - b) присуждение субсидий и грантов по предварительному сговору,
 - c) предложение о заключении контракта или присуждение контракта по предварительному сговору,
 - d) обман,
 - e) бесчестное поведение,
 - f) умышленное введение в заблуждение,
 - g) утаивание с целью обмана,
 - h) незаконные деяния,
 - i) умышленные ложные заявления,
 - j) нарушения,
 - k) откаты,
 - l) взимание тайного комиссионного вознаграждения, и
 - m) воровство.
92. В отличие от ошибки, мошенничество является преднамеренным и обычно предполагает умышленное сокрытие фактов. В мошенничестве могут быть задействованы от одного до нескольких сотрудников объекта аудита или третьих лиц. Первоочередная ответственность за предотвращение и выявление мошенничества возлагается на руководство объекта аудита и представителей его собственника. В сферу ответственности аудитора входит выявление и оценка риска мошенничества в том случае, если степень такого риска является значительной. Аудитору также необходимо определить, какие процедуры аудита он может использовать в ответ на упомянутые риски.
93. Аудитору необходимо проявлять профессиональный скептицизм на этапе планирования и на протяжении всего процесса аудита в силу того, что, как правило, руководство и сотрудники, занимающиеся мошенничеством, предпринимают шаги, чтобы скрыть факт мошенничества от аудитора и от других лиц внутри и вне объекта аудита. При проведении аудита аудитор должен проявлять настороженность и осознавать возможность мошенничества в отношении предмета аудита (например, в отношении контрактов, грантов и субсидий). Если у аудитора возникли подозрения или он обнаружил факт мошенничества, он должен проинформировать об этом вышестоящее начальство и соответствующие органы для принятия дальнейших мер.

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен поддерживать высокий уровень профессионального поведения.
(ИССАИ 3000, пункт 75)

Руководство

94. Большие ожидания, связанные с профессией аудитора, включают выполнение последним всех соответствующих юридических, регламентирующих, и профессиональных обязательств, а также исключение любого поведения, которое могло бы дискредитировать работу аудитора, включая действия, которые могли бы побудить любое непредубежденное третье лицо, получившее соответствующую информацию о нарушении, к тому, чтобы сделать вывод, что работа аудитора является несовершенной с профессиональной точки зрения. Ожидается, что аудитор будет использовать системный подход и проявлять надлежащую осмотрительность на всех этапах аудита. Должную осмотрительность обычно связывают с той степенью осторожности, которую лицо, располагающее обычными познаниями, проявило бы при выполнении порученной ему работы. Это понятие включает разумную осторожность при планировании аудита, сборе и оценке доказательств и представлении результатов, выводов и рекомендаций при составлении аудиторского отчета. Аудиторская группа и ВОА должны проявлять должную осмотрительность и внимание, чтобы соответствовать необходимым требованиям.
95. Законодательные органы и граждане ожидают, что ВОА и аудиторы продемонстрируют высокий уровень компетентности. Это обстоятельство обуславливает необходимость поддерживать уровень личных профессиональных навыков и подготовки, а также быть в курсе изменений в области профессиональных стандартов и применимого законодательства и следовать этим изменениям. Ожидания в отношении того, что аудитор будет работать с должной осмотрительностью, налагают на него обязанность действовать с усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при проведении аудита эффективности. Усердие включает обязанность действовать осмотрительно в ходе выполнения задания по аудиту.
96. Необходимо поддерживать высокий стандарт профессионального поведения в продолжение всего процесса проведения аудита, начиная с выбора темы аудита и его планирования и заканчивая непосредственно выполнением работы. Важно, чтобы аудитор действовал систематически, проявляя в должной мере осмотрительность и объективность. Положительной практикой является использование программ аудита, которые представляют собой подробные планы работы, служащие ориентиром при проведении проверки.

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен стремиться к внедрению инноваций в ходе проведения процесса аудита. (ИССАИ 3000, пункт 77)

Руководство

97. Если аудитор является творческим, гибким и инициативным человеком, он всегда будет иметь преимущество при определении возможностей для разработки инновационных подходов к аудиту, направленных на сбор, толкование и анализ информации. Важно отметить, что разные этапы процесса аудита предоставляют разные уровни инновационных возможностей. На этапе планирования аудитор, возможно, имеет наилучшую возможность для внедрения инноваций, при этом все еще находясь в процессе определения оптимальных подходов и методов, применимых в отношении аудита.
98. В сфере аудита и областях оценки и общественных наук будут развиваться и совершенствоваться методологии, и поэтому могут быть разработаны новые методы и технологии

для сбора доказательств и анализа, которые повысят качество аудита и аудиторской отчетности. По мере того, как под влиянием происходящих изменений БОА будут внедрять новые методы и технологии, аудитору понадобится проницательность и желание опробовать в работе новые техники и методологии. К примеру, можно использовать такие инструменты, как аналитическая обработка данных и добыча данных для выявления тенденций, шаблонов и знаний из больших массивов данных. Использование ускоренной аналитической обработки данных может способствовать осуществлению более фокусированной оценки рисков, более эффективному проведению аудита и формированию более результативной отчетности. Среди других примеров инноваций можно выделить всё более широкое использование электронной рабочей документации и систем управления знаниями для обмена информацией, что может быть полезным для более чем одной аудиторской группы, а также использование дронов для фотографирования (напр., при проведении аудита эффективности в сельском хозяйстве).

99. БОА должны пропагандировать инновационную культуру, и аудиторам надо учиться друг у друга и развивать непредубежденность ума, чтобы действовать по-иному. Иными словами, БОА могут:
- a) Способствовать практическому внедрению инновационных, малозатратных, рациональных и основанных на веб-технологии способов обмена мнениями, документацией и опытом между БОА.
 - b) Поощрять практику совместного проведения аудиторских проверок соответствующих тематик и пропагандировать эксперименты с использованием новых подходов, техник и форм отчетности;
 - c) Подавать пример другим, демонстрируя собственные методы управления и стиль поведения.
 - d) Стремиться к тому, чтобы эти методы управления и стиль поведения оценивались независимыми наблюдателями;
 - e) Осуществлять деятельность, направленную на выработку способности «передавать сообщение» результативным способом; и
 - f) Отслеживать новые методологии оценки.

Контроль качества

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

БОА должны создавать и поддерживать систему гарантии качества, которой аудитор должен соответствовать, чтобы обеспечить выполнение всех требований, акцентируя внимание на приемлемости, сбалансированности и беспристрастности аудиторских отчетов, которые повышают ценность аудита и отвечают на ключевые вопросы аудита. (ИССАИ 3000, пункт 79)

Руководство

Контроль качества (при проведении аудита)

100. Система контроля качества включает политики и процедуры, предназначенные для обеспечения разумной уверенности БОА в том, что и сам высший орган аудита, и его персонал, соответствуют требованиям профессиональных стандартов и применимым законодательным и нормативным требованиям. Цель состоит в том, чтобы обеспечить проведение аудитов на стабильно высоком уровне. Процедуры контроля качества имеют отношение к таким аспектам, как управление, контроль и проверка процесса аудита, а

также необходимость в консультировании для того, чтобы принимать решение по сложным или оспариваемым вопросам.

101. Необходимо, чтобы система контроля качества (КК) была разработана для соответствия полномочиям ВОА и обстоятельствам, а также учитывала риски в этих обстоятельствах относительно качества. Для того, чтобы система контроля качества была результативной, она должна стать частью стратегии, культуры, политик и процедур ВОА. Таким образом, качество закладывается как составная часть проведения аудита и составления отчетности, но не становится дополнительным процессом после того, как подготовлен отчет (см. п. Обеспечение качества ниже). Совершенствование системы контроля качества требует проведения непрерывного мониторинга и приверженности принципу постоянного совершенствования.
102. Процедуры КК должны стать неотъемлемой частью каждого проводимого аудита качества для минимизации риска ошибок и обеспечения последовательности при проведении проверок. Такие процедуры должны документироваться и включать, например, различные шаги, предпринимаемые в ходе проведения аудита, кроме того, необходимо осуществлять проверки (такие как проверка управленческой деятельности, независимый внешний контроль качества аудита, контроль работы над проектом и редакционный обзор окончательных вариантов отчетов). Возможно, для ВОА будет полезно вначале четко определить характеристики в отношении документа, который именуется высококачественным аудиторским заключением.
103. Ключевым аспектом любого аудита эффективности является официальное и неофициальное консультирование, которое проводится в аудиторских группах, между аудиторскими группами, а также с участием внутренних и внешних специалистов. Консультирование в ходе выполнения задания, обеспечивающего уверенность, имеет важное значение, поскольку оно помогает повысить качество и способствует использованию профессионального суждения, а также снижает риск ошибки. Консультирование помогает делать обоснованные выводы, и это обеспечивает приемлемость, беспристрастность и сбалансированность аудиторского отчета и повышает его ценность. Положительной практикой является документирование проводимых ключевых консультаций, характера полученных консультаций и способа, с помощью которого аудиторская группа применяет консультацию на практике.
104. Ключевым компонентом КК является Проверяющий качества выполнения задания (ПКВЗ). ПКВЗ является лицом, независимым по отношению к аудиторской группе, которое осуществляет объективную оценку значимым обстоятельствам, включая выявленные риски, и значимым суждениям, высказанным участниками аудиторской группы, а также выводам, к которым пришли участники группы при составлении аудиторского отчета. Положительной практикой является назначение ПКВЗ при проведении аудиторских проверок с высокой степенью риска, как это определено ВОА.
105. Для ВОА трудно самостоятельно разрабатывать результативные процедуры контроля качества, которые могли бы гарантировать составление высококачественных отчетов по аудиту эффективности всей организации. С учетом вышеизложенного, важно разработать такие процедуры на ведомственном уровне. Также для аудитора важно быть - и оставаться - компетентным и мотивированным, а также доступным для обратной связи со стороны службы контроля качества. Таким образом, для процедур контроля необходимо обеспечить дополнительную поддержку, в частности, организовать производственное обучение на рабочем месте и разработать методические указания для аудиторской группы.
106. См. ИССАИ 40 в качестве дополнительного руководства по контролю качества.

Обеспечение качества (по окончании аудита)

107. Процесс обеспечения качества (ОК) позволяет осуществлять независимую оценку аудиторских проверок после их окончания на основе единообразных принципов и по конкретным критериям. Главной целью процесса ОК является мониторинг системы контроля качества ВОА в соответствии с проектом и оценка того, задействованы ли соответствующие формы контроля, и применяются ли они должным образом. Задействование процесса ОК, описанного выше, было бы шагом первым, который контролировал бы процесс ОК, и ВОА может разработать собственные критерии на основе собственных конкретных обстоятельств, с примерными вопросами, основанными на критериях, включая следующие:
- а) Насколько ясно описан в отчете контекст, в котором проводится проверка в исследуемой области?
 - б) Насколько хорошо структурирован и написан отчет, содержится ли в нем результативный сводный отчет?
 - с) Насколько ясно изложена мотивировка сферы охвата?
 - д) Ясно ли изложена методология аудита?
 - е) Насколько сбалансированными, логичными, последовательными были результаты, выводы и рекомендации, содержащиеся в отчете, и в какой степени они подтверждались приведенными доказательствами?
 - ф) Насколько успешным стал аудит в плане сделанных выводов в сопоставлении с задачами, а также в плане получения полезной информации, которая может способствовать повышению качества общественных услуг?
 - г) В каком объеме имеется достаточная документация по компетенциям группы, проведенным процедурам аудита, свидетельствам, подтверждающим результаты, проведенным консультациям, использованию полученных отзывов и контролю?
108. Независимо осуществлять ОК могут старшие члены группы по проведению аудита эффективности (без вмешательства в проведение аудита) или сторонние специалисты. Независимый внешний контроль качества аудита, проводимый сотрудниками других национальных ВОА, может также подойти для этой цели. Преимуществом независимого внешнего контроля качества аудита является то, что участники четко понимают роль и обязанности ВОА, и в то же самое время они сохраняют дистанцию в отношении ВОА, чтобы обеспечить независимость оценки. Использование внешнего ОК дает возможность ВОА показать свою подотчетность перед заинтересованными лицами, при этом главным для ВОА является повышение качества аудиторских проверок, процесса проведения аудита и системы контроля качества. ВОА может использовать результаты надзора за ОК посредством распространения передового опыта по составлению аудиторских отчетов внутри своей организации в интересах всех аудиторов. Если выясняется, что аудиторские отчеты по результатам проведения аудита эффективности необходимо качественно улучшить, члены старшего руководящего персонала должны оценить систему ОК и выявить, какие средства контроля необходимо улучшить для составления аудиторских отчетов по результатам аудита эффективности, которые соответствовали бы нормам ВОА, и провести работу с аудиторскими группами с целью анализа полученного опыта и возможностей для обучения, наставничества и проведения тренингов в конкретных областях.

Существенность

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен учитывать существенность на всех этапах процесса аудита, включая финансовые, социальные и политические аспекты предмета аудита, с целью обеспечения как можно большей добавленной ценности. (ИССАИ 3000, пункт 83)

Руководство

109. Существенность - это относительная важность вопроса в контексте, в котором он рассматривается, и она может изменять решения пользователей отчета, таких как законодательные или исполнительные органы, или влиять на эти решения. Существенность может рассматриваться в контексте количественных и качественных факторов, таких как относительная величина, характер и влияние на предмет аудита, а также интересы, выражаемые предполагаемыми пользователями или получателями. Помимо денежной ценности, существенность включает вопросы социально-политического значения, соблюдения законодательных норм, прозрачности, управления и подотчетности. Степень существенности может меняться со временем, и она может зависеть от точки зрения предполагаемых пользователей и ответственных лиц.
110. Качественные факторы могут включать следующие вопросы:
- a) Является ли вывод результатом преднамеренного действия (мошенничества), или действие не является преднамеренным.
 - b) Является ли конкретный аспект программы или объекта аудита существенным с точки зрения характера, доступности и уязвимости программы или объекта аудита.
 - c) Наносится ли ущерб здоровью или безопасности граждан.
 - d) Имеет ли вывод отношение к прозрачности или подотчетности.
111. Рассмотрение вопроса о существенности является значимым в отношении всех аспектов проведения аудита эффективности. Таким образом, аудитору необходимо рассматривать существенность при выборе тем аудита, при определении целей и задач аудита, вопросов и сферы охвата, критериев, оценки доказательств, при документировании результатов и при представлении выводов и рекомендаций.
112. Результаты считаются существенными, если они, каждый в отдельности или все в совокупности, как ожидается, смогут оказать влияние на принятие соответствующих решений предполагаемыми пользователями на основе аудиторского отчета. Мнение аудитора о существенности соотносится с его профессиональным суждением. На формирование такого мнения оказывает влияние степень понимания аудитором общих информационных потребностей предполагаемых пользователей.
113. Количественные факторы относятся к масштабам полученных результатов аудиторской проверки, которые выражаются в числовом виде. Аудитору необходимо учитывать суммарное влияние результатов проверки, которые по отдельности являются незначительными.

Документация

Требования в соответствии со стандартом ИССАИ 3000:

Аудитор должен оформлять аудит достаточно полно и подробно. (ИССАИ 3000, пункт 86)

Руководство

114. Аудитору необходимо сохранять все документы, накопленные и обработанные в период проведения аудита. Примерами записей, которые аудитор обычно вносит в документы в ходе проведения большинства аудиторских проверок эффективности, являются (a) подробности плана аудита и методологии, (b) результаты сбора данных и анализа, (c) обмен информацией и обратная связь с объектом аудита, (d) пересмотр в порядке надзора и иные меры обеспечения контроля качества. При этом, однако, конкретные обстоятельства проведения аудита эффективности будут определять конкретную цель и особенности аудита. Имеются в виду предметные сообщения по электронной почте, присылаемые официальному лицу объекта аудита либо внешней организации, или сообщения, присылаемые этим лицом, которые касаются аудита и являются значимыми для составления отчета. В документации указывается, кто проводил работу в период аудита, а также дата, в которую такая работа была закончена. Документация по аудиторской проверке должна быть достаточной для того, чтобы опытный аудитор, в прошлом не имевший отношения к аудиту данного объекта, смог понять и оценить следующее:
 - a) Характер, сроки и объем проделанной работы;
 - b) Наблюдения аудита, а также собранные аудиторские доказательства; и
 - c) Существенные обстоятельства, которые возникли в ходе проведения аудита (например, изменения в сфере охвата аудита или в подходе к аудиту, решения, имеющие отношение к новому фактору риска, выявленному в ходе проведения аудита, действия, предпринятые в результате возникновения противоречий между объектом аудита и аудиторской группой), выводы, сделанные по результатам аудита, и существенные профессиональные суждения, использованные для этих выводов.
115. Если в ходе проведения аудита эффективности аудитор получает персональные данные или информацию, последний обязан позаботиться о ее надлежащей защите. Характер и степень закрытости информации являются основными факторами, которые определяют надлежащий уровень ее защиты.
116. При определении характера и объема документации для конкретной области аудита или процедурного шага аудитору в целом необходимо иметь больше документации в тех случаях, когда:
 - a) степень риска является высокой (риска, связанного с проведением аудита, или с тем, что результат является существенным, секретным или оспоримым);
 - b) для проведения работы по анализу результатов необходима более серьезная оценка; и
 - c) доказательства являются более существенными (например, доказательства имеют решающее значение для вывода о том, выполнены ли задачи аудита).
117. Рекомендуется, чтобы при работе с документацией применялась система, позволяющая сопоставлять аудиторский отчет с рабочими документами.
118. Аудитору необходимо применять надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности и безопасного хранения рабочих документов. Кроме того, аудитор должен хранить рабочие документы в течение периода времени, необходимого для соответствия требованиям юридического, регулятивного, административного и профессионального характера в отношении хранения записей, а также для проведения последующей деятельности по окончании аудита.