

НКК11/2009

Внутренний номер: 337500

[Varianta în limba de stat](#)

[Карточка документа](#)



Республика Молдова

СЧЕТНАЯ ПАЛАТА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Nr. 11

от 03.04.2009

об утверждении Стандартов аудита эффективности

Опубликован : 04.02.2011 в Monitorul Oficial Nr. 22-24 статья № : 3

В целях одинакового применения на соответствующем уровне процедур аудита во время осуществления миссий аудита эффективности, имея в виду планирование, исполнение, объективное и последовательное составление отчетности о деятельности организации, программы или аудируемой задачи на основе принципов экономичности, действенности и эффективности согласно ст.7, ст. 15 и ст.16 Закона о Счетной палате № 261-XVI от 5.12.2008, Счетная палата постановляет:

1. Утвердить Стандарты аудита эффективности (прилагаются).
2. Стандарты аудита эффективности, утвержденные настоящим постановлением, должны применяться государственными аудиторами Счетной палаты при осуществлении миссий аудита эффективности.
3. Контроль над обеспечением соблюдения Стандартов аудита эффективности возложить на членов Счетной палаты, руководителей подразделений и группу по мониторингу качества аудита Счетной палаты.
4. Управлению методологии, анализа и контроля довести настоящее постановление до сведения персонала, исполняющего функции аудита.

Председатель
Счетной палаты

Ала ПОПЕСКУ

№ 11. Кишинэу, 3 апреля 2009 г.

Утверждены
Постановлением Счетной палаты
№ 11 от 3 апреля 2009 г.

Стандарты аудита эффективности

Введение

Статья 32 (1) Закона о Счетной палате предусматривает, что «Внешний

государственный аудит проводится в соответствии с законодательством Республики Молдова, внутренними актами, собственными стандартами аудита, утвержденными на основании Международных стандартов аудита (INTOSAI)». В дальнейшем, статья 32 (2) с), которая ссылается на этап отчетности, предусматривает, что «...Согласно типовому положению, государственный аудит, в соответствии со стандартами аудита, завершается составлением отчета аудита».

Настоящие стандарты, разработанные на основании Стандартов аудита Международной организации высших органов аудита (INTOSAI), применяются в рамках миссий аудита эффективности, реализуемых Счетной палатой.

Стандарты аудита INTOSAI базируются на Стандартах аудита 1992 года, разработанных INTOSAI и измененных в 1995 году. Так как они направлены, в значительной мере, на финансовые аудиты, в 2004 году INTOSAI издала Инструкцию по проведению аудита эффективности.

Стандарты аудита эффективности имеют следующую структуру:

- Основные положения
- Основные принципы и общие нормы
- Специальные нормы аудита эффективности
 - о Планирование аудита эффективности
 - о Осуществление аудита эффективности
 - о Составление отчета по результатам аудита эффективности

Информация из настоящих стандартов имеет ссылку на специальный параграф (норма аудита; НА) из Стандартов аудита INTOSAI.

Нормы INTOSAI по аудиту эффективности изложены в разделах, которые содержат процедурные нормы в государственном аудите и нормы по разработке отчетов государственных аудитов. Нормы других разделов Стандартов аудита INTOSAI относятся ко всем типам аудита, за исключением случая, который указывается в четком порядке.

1. Основные положения

Аудит эффективности является новым расширением области применения финансового аудита. Стандарты аудита INTOSAI и стандарты аудита, разработанные некоторыми независимыми странами, содержат рабочие стандарты для аудиторов эффективности. Аудит эффективности еще находится в процессе развития, и постоянно появляются новые концепции и методологии.

Область применения данного аудита расширилась в достаточно короткий период, проявляясь в росте терминов и выражений. В случаях аудита эффективности используются следующие термины:

- Аудит типа «денежная стоимость»
- Аудит четкости
- Аудит менеджмента
- Аудит операционный
- Аудит действенности
- Аудит эффективности
- Аудит, направленный на систему
- Аудит проекта
- Аудит программы
- Оценка программы/эффективности

Согласно Закону о Счетной палате аудит эффективности представляет собой независимую оценку деятельности аудируемого субъекта и/или программы на основе принципов экономичности, действенности и эффективности. Базовыми элементами аудита эффективности являются:

экономичность – минимизация стоимости ресурсов, выделенных для достижения

определенных результатов деятельности, с сохранением соответствующего качества этих результатов;

действенность – отчет между полученными результатами и ресурсами, используемыми для их получения;

эффективность – уровень выполнения задач, запланированных для каждого вида деятельности, и отчет между запланированным эффектом и фактическим результатом соответствующей деятельности.

Таким образом, аудит эффективности в основном основывается на экономичности, действенности и эффективности (в то же время необязательно на всех трех принципах), концентрируется на всех задачах, деятельности, функциях или областях организационной деятельности, использует техники аудита и другие процедуры в соответствии с оцененной деятельностью, завершается составлением отчетов, которые включают рекомендации по повышению эффективности.

2. Основные принципы и общие нормы

2.1. Применение основных принципов, общих и специальных стандартов, принципов и норм по руководству.

В процессе организации и проведения аудита эффективности аудиторы должны применять настоящие стандарты, основные принципы, общие нормы аудита, установленные Законом о Счетной палате, и другие внутренние акты.

В целях поддержания на должном уровне единого порядка объективного выполнения обязательств, продвижения высокой культуры и обеспечения эффективности в процессе осуществления деятельности путем установления основополагающих принципов и норм профессионального руководства и этического выполнения обязательств при реализации миссии аудита эффективности, сотрудники Счетной палаты должны соблюдать Кодекс этики работника, наделенного полномочиями по контролю/аудиту, утвержденный Постановлением Счетной палаты №46 от 15 июля 2008 г., с последующими изменениями и дополнениями.

2.2. Процедурные нормы.

Процедурные нормы, применяемые при проведении любого типа аудита, в том числе аудита эффективности, предусматривают следующее (НА 3.0.3):

- Аудитор должен запланировать аудит таким образом, чтобы он был осуществлен своевременно, качественно, в экономном порядке, действенно и эффективно.
- Деятельность, реализуемая работником, наделенным полномочиями по аудиту, на каждом уровне и этапе аудита должна быть должным образом проконтролирована, а документация – рассмотрена руководителем аудиторской группы и/или руководителем подразделения, который осуществляет аудит.
- Для определения области применения и охвата аудита аудитор должен изучить и оценить степень уверенности внутреннего контроля.
- Компетентные, релевантные и разумные доказательства должны быть получены для подтверждения заключений и выводов автора об организации, программе, деятельности или аудируемой функции.

2.3. Надзор и проверка.

Надзор является наиболее важным для обеспечения реализации задач аудита и поддержания качества аудиторской деятельности. Вследствие этого надзор и адекватный контроль необходимы во всех случаях, независимо от компетентности каждого аудитора в отдельности (НА 3.2.2).

Надзор должен быть ориентирован как на содержание, так и на метод реализации аудита, что предусматривает следующее:

- Члены аудиторской группы владеют четким и последовательным пониманием плана аудита;

- Аудит осуществляется в соответствии со стандартами и практикой аудита Счетной палаты;
- Должны быть соблюдены план аудита и действия, предусмотренные в нем, за исключением случая, когда руководитель подразделения, ответственного за аудит, вносит изменения;

- Рабочие документы содержат доказательства, которые в должном порядке подтверждают все выводы, рекомендации и заключения;

- Аудитор выполняет установленные аудитом задачи;

- Отчет аудита содержит в адекватной форме выводы, рекомендации аудита (НА 3.2.3).

Аудиторская деятельность должна быть проверена руководством подразделения, которое осуществляет аудиторскую миссию до того, как отчеты аудита будут завершены. Проверка должна быть осуществлена на каждом этапе проведения аудита. Проверка дает аудиту больше, чем уровень опыта и заключений, и должна обеспечить, что:

- Все оценки и выводы основательны и подтверждены компетентными, релевантными и разумными аудиторскими доказательствами, которые служат базой для составления финального отчета аудита;

- Все ошибки, недостатки и необычные вопросы должны быть идентифицированы, документированы в должном порядке и решены надлежащим образом, должны быть предоставлены вниманию членов Счетной палаты, которые ответственны за соответствующую область (подразделение);

- Изменения и необходимые улучшения для реализации последующих аудитов идентифицированы, зарегистрированы и приняты во внимание в последующих планах аудита, а также в деятельности по совершенствованию персонала.

2.4. Соблюдение применяемых законов и положений.

При проведении аудита эффективности должно быть оценено соответствие с применяемыми законами и положениями, когда это необходимо для реализации задач аудита. Аудитор должен осуществлять аудит таким образом, чтобы обеспечить разумное подтверждение об обнаружении незаконностей, которые в значительной мере могут повлиять на задачи аудита. Также аудитор должен быть внимателен к ситуациям или сделкам, которые могут показывать наличие ряда незаконных действий, которые могут косвенно повлиять на результаты аудита (НА 3.4.1).

2.5. Аудиторские доказательства.

Компетентные, релевантные и разумные аудиторские доказательства должны быть получены для подтверждения и выводов автора об организации, программе, деятельности или аудируемой функции (НА 3.5.1).

Констатации, выводы и рекомендации аудита должны базироваться на доказательствах. Но учитывая факт, что аудиторы редко имеют возможность проанализировать всю информацию относительно аудируемого субъекта, важно, чтобы техники сбора и выборки данных были внимательно отобраны. Когда данные из компьютеризированной системы представляют собой важную часть аудита и достоверность данных является решающей для реализации задачи аудита, аудиторы должны убедиться, что данные являются достоверными и релевантными (НА 3.5.2).

Для сбора аудиторских доказательств аудиторы должны хорошо знать такие техники и процедуры, как инспекция, наблюдение, исследование и подтверждение. Высший орган аудита (ВОА) должен обеспечить, чтобы использованные техники были достаточны для выявления в разумном порядке всех значительных ошибок и несоответствий с количественной точки зрения (НА 3.5.3).

При выборе методов и процедур необходимо учитывать качество доказательств. Другими словами, доказательства должны быть адекватными, релевантными и разумными (НА 3.5.4).

Аудиторы должны документировать в должном порядке аудиторские доказательства, в том числе базу и полноту планирования, проведения и констатаций аудита (НА 3.5.5).

Адекватная документация важна по следующим мотивам:

- Подтвердит и обоснует заключения и отчеты аудитора;
- Повысит действенность и эффективность аудита;
- Послужит источником информации для подготовки отчетов или получения ответов на любое исследование аудируемого субъекта или любой другой заинтересованной стороны;
- Послужит доказательством соблюдения аудитором норм аудита;
- Облегчит планирование и надзор;
- Поможет профессиональному развитию аудитора;
- Гарантирует факт, что осуществленные деятельности были реализованы в удовлетворительном порядке;
- Предоставит доказательства реализованной деятельности для последующих отзывов (НА 3.5.6).

Аудитор должен учитывать факт, что систематизация и содержание рабочих документов отражают уровень его компетенции, опыта и знаний. Рабочие документы должны быть достаточно полными и подробными, чтобы позволить опытному аудитору, который ранее не был задействован в данном аудите, посредством их определить деятельность, реализованную в целях подтверждения выводов аудита (НА 3.5.7).

3. Специальные нормы аудита эффективности

А. Планирование аудита эффективности

Цикл аудита эффективности содержит, в основном, процесс планирования, процесс выполнения, процесс составления отчетности и последующее наблюдение за выполнением рекомендаций аудита.

Процесс планирования часто распределен на несколько этапов. Первым этапом является стратегическое планирование, в рамках которого анализируются потенциальные субъекты и темы. Одновременно с выбором субъекта для аудита эффективности проводится предварительный анализ, который состоит в составлении плана деятельности для основного изучения, с целью сбора информации, чтобы наметить предложения.

Во время основного изучения делается акцент на составление заключительного отчета, который будет рассмотрен Правительством, Парламентом, соответствующими исполнительными и публичными органами. Процесс составления отчета должен быть продолжением формулирования, тестирования и пересмотра идей по поставленной теме, на основе опыта. Такие аспекты, как ожидаемое воздействие и объем аудита должны быть учтены в течение проведения аудита. Своевременное составление отчета может быть оптимизировано путем фиксирования определенной предельной даты для процесса составления отчета.

3.1. Что предполагает стратегическое планирование?

Аудит эффективности должен быть ориентирован на области, в которых проведение независимого внешнего аудита может привести к возрастанию значимости в продвижении экономичности, действенности и эффективности. Пленум Счетной палаты должен внимательно изучить стратегию выбора субъектов для аудитов эффективности, которые будут способствовать установлению и выбору приоритетов.

Стратегическое планирование, которое служит основой для выбора субъектов аудита и возможного предварительного изучения, будет состоять из:

3.1.1. Определения потенциальных областей аудита для стратегического выбора. Их число значительно, а возможности Счетной палаты – ограничены. Поэтому это предполагает внимательное осуществление выбора.

3.1.2. Установление критериев выбора областей для аудиторирования. Основной

критерий выбора должен отражать первоначальный вклад процесса аудита при оценке и улучшении государственного финансового менеджмента в целом и деятельности аудируемых субъектов.

3.1.3. Дополнение значимости. Насколько лучше являются перспективы по реализации полезного аудита, высокого качества и насколько меньше приступали ранее к проведению аудита или контроля в определенной области или субъекте, настолько больше может быть дополнительный объем. Дополнительная значимость должна быть обеспечена знаниями и новыми перспективами.

3.1.4. Учет проблем или важных проблематичных областей. Чем больше риск последствий, касающихся экономичности, действенности и эффективности или публичного доверия, настолько важнее должны быть проблемы. Проблема может считаться важной или материальной, если знания о ней повлияют на пользователя отчета аудита эффективности. Активный мониторинг соответствующей проблемы облегчит выявление областей для аудита.

3.1.5. Идентификация рисков или неопределенностей. Стратегическое планирование может базироваться на анализе рисков, или теоретически, на анализе показателей по существующим или потенциальным проблемам. Факторы, которые могут указывать на повышенные риски (или неопределенности), могут быть следующими:

а) Выделенные суммы или исполненные бюджеты являются существенными или были произведены существенные изменения в использованных суммах.

б) Исследованы традиционные области, подверженные риску (закупки, технологии, проблемы окружающей среды, здоровья и т.д.).

с) Охвачены новые или срочные деятельности, или изменения условий (требований, запросов).

д) Структуры руководства являются сложными и могут появиться неясности по их ответственности.

е) Не существует достоверная, независимая и актуализированная информация относительно действенности и эффективности какой-либо правительственной программы.

В связи с системой годового планирования деятельности Счетной палаты, стратегическое планирование может быть полезным инструментом в установлении приоритетов и выбора потенциальных аудитов для выполнения. В другом контексте это может послужить механизмом выбора тем аудита, как основа для более детального планирования, а также как инструмент для принятия решений по стратегической политике при ориентировании аудита.

3.2. Что предполагает операционное планирование аудита эффективности?

До принятия решения о реализации запланированного аудита инициируется предварительное изучение темы аудита. Целью предварительного изучения является установление, если существуют определенные условия для реализации основного изучения (самого аудита). Если условия действительно существуют, тогда формулируется предложение об аудите одновременно с рабочим планом. В первую очередь, операционное планирование должно быть инструментом ориентирования процесса выполнения. В дополнение, оно представляет историческую информацию, необходимую для знания субъекта. План аудита облегчит, например, подтверждение факта, что обеспечение аудита эффективности является охватывающим и реальным. В нормальных условиях предварительное изучение должно быть произведено в достаточно короткое время.

При составлении ряда предложений по аудиту самыми важными шагами являются:

- Знание субъекта (понимание программы/деятельности аудируемого субъекта);
- Установление специфической проблемы для изучения и задач аудита;
- Определение критериев аудита;

- Развитие области применения и планирования аудита;
- Методологическое планирование;
- Административное планирование;
- Определение обеспечения качества, графика работы и ресурсов аудита эффективности.

Как правило, субъекты устанавливают показатели, критерии получения результатов. В случае, когда аудируемый субъект не устанавливает показатели, критерии, на основе которых оценивается экономичность, действенность и эффективность, аудитор должен их установить, исходя из программ и нормативных положений субъекта, после чего согласует их с субъектом.

3.2.1. Знание субъекта (понимание программы/деятельности аудируемого субъекта). Целью этапа планирования является ознакомление с программой/аудируемой деятельностью. Получение необходимых знаний представляет собой процесс продолжения и накопления сбора и оценки информации, которые необходимы для обеспечения аудиторских доказательств на всех этапах аудита. Важно, чтобы аудиторы этой информацией оценили стоимости получения информации и дополнительный объем аудита.

3.2.2. Установление специфической проблемы для изучения и задач аудита.

Начальным шагом является более четкое определение темы или проблем, которые должны быть проаудитированы. Должны быть развиты мотивы и задачи изучения. Этот шаг является важным и предполагает детальное изучение данной области путем изучения соответствующей литературы, документов и статистики, взятия интервью у заинтересованных сторон и у экспертов и т.д., также анализа показателей потенциальной проблемы с различных точек зрения. Существенно, чтобы определения были четкие, необходимо избегать двойственности или неопределенности.

Этот шаг предполагает развитие следующих двух вопросов:

Что? Какой вопрос или проблема аудита должны быть изучены?

Почему? Каковы задачи аудита?

Формулирование основных вопросов аудита представляет очень важный аспект процесса изучения, будучи решающим фактором для результатов аудита. Это может считаться основополагающим вопросом изучения правительственной программы или публичной деятельности, на который аудиторы ищут получение ответа. В результате важно, чтобы он базировался на рациональные и объективные аргументы.

Задачи аудита связаны с мотивами осуществления аудита и должны быть установлены в начале процесса исполнения, для выявления проблем, которые должны быть проаудитированы и отражены в отчете. При определении задач, аудиторская группа должна принять во внимание роль и ответственности Счетной палаты, а также и ожидаемое воздействие аудита, определенное в стратегическом плане аудита. Задачи аудита и область его применения связаны между собой и должны быть вместе изучены. Область применения аудита должна быть обсуждена изначально с аудируемым субъектом. Важным критерием определения задач аудита может быть вклад аудитора при достижении эффективности в области аудита. Возможным инструментом при определении этого вклада является составление выводов, ожидаемых гражданским обществом, Парламентом, Правительством, аудируемым субъектом.

3.2.3. Определение критериев аудита.

Критерии аудита имеют значение для ориентирования оценки (помогая аудитору ответить на такие вопросы, как «Из каких мотивов можно оценить реальный образ действий?», «Что просить или что ждать?», «Какие результаты должны быть получены – и каким образом?» - в рамках программы/деятельности?). Критерии аудита являются стандартами, используемыми для определения, если программа/деятельность

соответствует или превышает ожидаемое. Критерии можно найти или вывести из нормативных или законодательных актов, специальных стандартов, норм, внутреннего и внешнего опыта, хороших практик и т.д.

Основные концепции экономичности, действенности и эффективности должны быть интерпретированы в соотношении с анализируемой областью, полученные критерии могут варьировать от одного аудита к другому. При определении критериев аудита, аудитор должен обеспечить их релевантность, разумность и реальность. В завершение, каждый критерий должен быть разработан в форме вопросов. Эти вопросы имеют реальный характер и предназначены для описания или оценки практической ситуации, которая должна быть проаудитирована.

3.2.4. Определение области планирования и применения аудита.

Область применения определяет лимиты аудита. Она ссылается на специфические вопросы, которые должны быть адресованы во время изучения, которое должно быть осуществлено, и на характер исследования.

Область применения аудита определена ответами на следующие вопросы:

- *Что?* Какие специфические вопросы или гипотезы должны быть изучены?
- Какой вид изучения будет адекватным?
- *Кто?* Кто являются основными вовлеченными лицами и аудируемыми субъектами?
- *Где?* Имеются лимиты о числе мест, которые должны быть охвачены?
- *Когда?* Имеются лимиты относительно периода времени, которое должно быть

использовано?

Одновременно с определением мотивов и задач аудита, также и основного вопроса аудита или проблем, которые должны быть изучены, важно определить и специфические вопросы, на которые надо получить ответы, или гипотезы, которые будут изучены. Это сформирует базу выбора методов сбора данных. Аудитор также должен определить характер аудита: какой вид изучения необходим для учета вопросов?

Реализация определенной деятельности в территории предполагает скорее процесс дальнейшего обучения, чем простой процесс сбора данных. Может появиться необходимость изменения вопросов (или гипотез) по мере того, как аудитор становится более информированным в течение аудита. Во время этапа планирования, целью является систематическая концентрация внимания на работах, которые аудиторы должны знать, месте и порядке, в котором они должны получить информацию.

Для определения области применения и охвата аудита аудитор должен изучить и оценить уровень достоверности внутреннего контроля (НА 3.3.1).

При проведении аудита эффективности, изучение и оценка внутренних контролей осуществляется на основе ряда контролей, которые поддерживают деятельность аудируемого субъекта в условиях экономичности, действенности и эффективности, обеспечивая прикрепление к политикам менеджмента и представляя своевременную и достоверную финансовую и административную информацию (НА 3.3.2).

Необходимость аудиторирования является важным требованием в процессе операционного планирования. Это определяет тему соответствия для основного изучения. Проблема должна быть возможна для аудита и заслуживает быть подверженной аудиту для включения в область применения аудита. В дальнейшем должна существовать достоверная и объективная информация и разумные шансы для получения этой информации.

3.2.5. Методологическое планирование.

Методологическое планирование предполагает различные деятельности. Например, важно делать разницу между программой аудита (необходимый для сбора данных тип исследований) и техниками сбора данных. Аудиты эффективности могут основываться на техниках, варьируемых на сборе данных, используемых часто в социальных науках, таких

как: изучение, интервью, наблюдение и ознакомление с письменными документами. Целью является освоение самых лучших практик, а практические мотивы, какими будут имеющиеся данные, могут лимитировать выбор методов, так как аудиторы часто могут быть вынуждены согласовывать второе оптимальное решение. Основным правилом является пожелание, чтобы выбор методов делался в гибком и прагматичном порядке.

Аудитор должен быть заинтересован в действенности и достоверности методов, которые должны быть использованы для сбора и анализа данных.

- Действенность: методы должны оценивать то, что необходимо.
- Достоверность: констатации должны оставаться последовательными, если изучение осуществляется повторно в этой среде.

3.2.6. Административное планирование.

Будет выбрана аудиторская группа и руководитель группы с требованием составления плана работы. Важно установить график работы и необходимые ресурсы. Релевантные факторы являются порядком, в котором организован аудит, число персонала и предусматриваемый срок завершения. Бюджет времени и график работы должны быть документированы. Должен быть осуществлен мониторинг прогресса, зарегистрированного в отчете с этими задачами.

Деятельность, реализованная аудиторским персоналом на каждом уровне и этапе аудита, должна быть проконтролирована должным образом во время аудита, а материалы должны быть пересмотрены опытным членом аудиторской группы (НА 3.2.1).

3.2.7. Определение обеспечения качества, графика работы и ресурсов аудита эффективности.

Процедуры контроля качества должны планироваться для подтверждения, что все аудиты осуществляются в соответствии со стандартами и релевантными политиками.

Руководитель аудиторской группы (менеджер аудита) ответственен за ежедневное руководство аудитом, в том числе детальное планирование, реализацию аудита, надзор за персоналом, отчет перед руководством управления, членами Счетной палаты, а также и составление отчета аудита. В случае осуществления ряда более сложных аудитов эффективности, руководство Счетной палаты может назначить координационный совет, который будет руководить аудиторской группой и осуществлять мониторинг проведения аудита. Основная ответственность за организацию аудита и представление отчета на заседание Пленума Счетной палаты возложена на руководство подразделения, осуществляющего аудит.

В. Осуществление аудита эффективности

3.3. Нормы и инструкции по осуществлению аудита эффективности

3.3.1. Что представляет собой основной процесс изучения?

Целью основного изучения является выполнение плана работы, осуществления аудита и подготовки качественного отчета аудита. Аудит эффективности не состоит из серии четко определенных мер, операций и процессов, которые осуществляются отдельно и последовательно. На практике процессы развиваются последовательно, взаимодействуя друг с другом, осуществляются одновременно, способствуя углубленному развитию методов и повышению их сложности.

Должен быть соблюден план работы (ресурсы, время и качество), а аудит осуществлен в соответствии с решениями и релевантными стандартами.

На этапе проведения аудита эффективности должны быть оценены показатели эффективности, которые были идентифицированы на этапе планирования аудита.

3.3.2. Что необходимо проанализировать при сборе данных?

При сборе и документировании данных значительную важность занимает качество, так как аудит эффективности открыт для рассуждений.

Аудиторы должны подходить творчески, гибко и внимательно при сборе доказательств.

Является насущным факт, что аудиторы критически и объективно принимают представленную информацию. В то же время они должны быть восприимчивы к мнениям и аргументам других, способными рассматривать работы с различных перспектив и придерживаться открытого и объективного отношения к различным мнениям и аргументам. В противном случае, аудиторы могут потерять самые лучшие аргументы.

Если данные, обработанные компьютером, имеют существенную важность для констатаций аудита, могут быть приняты меры по дополнительному поиску для получения достаточных, компетентных и релевантных доказательств, а также, что данные подлинные и достоверные. Дополнительно, когда оценка надежности информационной системы представляет основную задачу аудита, аудиторы должны пересмотреть основные контроли и о применении системы. При этом, во время основного изучения аудиторы могут войти в пользование восприимчивой информацией (например, мнений руководства или политики). Вследствие этого они должны гарантировать анонимность и не раскрывать мнения лиц.

Результаты работы и анализа на территории, вместе с работой над документами по планированию аудита, должны быть документированы, подшиты в дела и снабжены взаимными разъяснениями для того, чтобы позволить менеджеру аудита рассмотреть проведенную работу и сделать выводы. Учет работы должен быть документирован. Для обеспечения разумной базы для констатаций и выводов необходимо получить достаточные, компетентные и релевантные доказательства.

В случае, когда для аудиторирования субъекта необходимо собрать аудиторские доказательства от другого субъекта в целях формирования основного заключения/выводов, аудитор должен проверить ситуации на соответствующем субъекте, с составлением информационной справки, которую представит ему и послужит основанием для завершения финального отчета аудита.

3.3.3. Что представляют собой аудиторские доказательства и констатации аудита?

Аудиторские доказательства могут быть классифицированы как: физические, документированные, из свидетельских показаний или аналитические. Инспектирование или прямое наблюдение за лицами, собственностью или событиями представляют собой физические доказательства. Документированные доказательства состоят из писем, договоров, бухгалтерских регистраций, накладных и информации для руководства об эффективности. Доказательства из свидетельских показаний получают путем интервью или вопросников. Аналитические доказательства включают расчеты, сравнения, распределение информации на разделы и рациональные аргументы. Доказательства должны быть достаточными, компетентными и релевантными.

Констатации аудита являются специфическими доказательствами, собранными аудитором для реализации задач аудита, могут ответить на вопросы аудита и проверить изложенные гипотезы. Выводы являются утверждениями, сделанными аудитором из этих констатаций, а рекомендации – планами действий, предложенными аудиторами, связанными с задачами аудита. Констатации аудита содержат следующие элементы: критерии (что должно быть), условие (что есть), эффект (каковы последствия, которые наблюдались, также и разумное и логическое воздействие в будущем) и причина (почему существуют отклонения от норм или критериев), когда обнаруживаются проблемы. Вместе с тем не всегда в аудите необходимы все четыре элемента (например, элемент «критерии» не всегда конкретно отмечен в решении проблемы).

Сразу же с определением констатаций аудита осуществляются две дополнительные формы оценки: оценка значимости констатаций и определение причин (повышенной эффективности или отсутствие эффективности, если находится ниже ожидаемого уровня).

3.3.4. Что важно в анализе данных и формулировании выводов?

Большинство аудитов влекут за собой такой тип анализа, чтобы понять или объяснить,

что наблюдалось.

Завершающий этап в анализе данных связан с объединением результатов, полученных из различных типов источников. Не существует универсального метода для этого, однако очень важно, чтобы аудитор работал систематично и внимательно при интерпретации собранных данных и аргументов.

Если даются рекомендации, они должны быть аргументированы в логическом порядке, основанном на знаниях. Причина констатаций формирует базу для рекомендаций и может быть не связана с субъектом, подвергнутому аудиту, в данном случае рекомендация должна быть направлена за пределы аудируемого субъекта. Важно обеспечить, чтобы рекомендации были практичными, приводили к увеличению объема и подходили к решению задач аудита. В некоторых случаях важно представить аргументы за и против различных альтернативных предложений.

Перед утверждением Пленумом Счетной палаты Отчета аудита эффективности, вовлеченный/е аудируемый/е субъект/ы всегда должен иметь возможность изучить его содержание. Проект отчета представляет первый шанс для аудируемого субъекта увидеть полный контекст констатаций, выводов и рекомендаций аудита в письменной форме. Если ответы представляют новую информацию, аудитор должен их оценить и быть склонным изменить проект отчета, с условием соблюдения обычных стандартов относительно доказательств. Устные или письменные ответы должны быть наиболее возможно документированы. Финальный отчет должен быть уравновешенным и справедливым.

С. Составление отчета аудита эффективности

3.4. Нормы и инструкции для разработки отчета аудита эффективности

При аудите эффективности аудитор отчитывается в экономном и эффективном получении и использовании ресурсов и действенности реализации задач аудита. Отчеты могут значительно варьировать в зависимости от области применения и их содержания, включая, например, факт, если ресурсы были использованы в разумном порядке, комментируя воздействие политик и программ и рекомендуя изменения по улучшению (НА 4.0.4).

Отчет должен включать все важные случаи несоблюдения норм, релевантные для задач аудита.

Форма и содержание отчетов аудита эффективности основывается на следующих основных принципах:

- **Заголовок** – Отчету должен предшествовать заголовок или соответствующее название, которое поможет читателю различать декларации и информации, подготовленные другими. Заголовок отчета должен исходить из его содержания и может отличаться от заголовка, включенного в Программу аудиторской деятельности или первоначального.

- **Подпись и дата** – Отчет должен быть подписан соответствующим образом. Включение даты указывает читателю, что аудитор проанализировал эффект фактов и сделок до соответствующей даты.

- **Задачи и область применения** – Отчет должен включать ссылки на задачи и область применения аудита. Эта информация устанавливает цель и лимиты аудита.

- **Полнота** – Заключение субъекта могут быть приложены и опубликованы вместе с полным отчетом или по случаю в форме обобщения с комментариями аудитора. На полноту отчета аудита могут повлиять случаи, когда аудиторы располагают определенной информацией, которая по мотивам национального интереса не может быть свободно разглашена. В этом случае Пленум Счетной палаты имеет право включить конфиденциальные материалы в отдельный отчет, который останется неопубликованным.

- **Получатель** – Отчет должен установить лиц, которым он адресуется, исходя из

сформулированных констатаций и рекомендаций. Это может быть необязательным в случае, если получатель указан в Постановлении Счетной палаты по отчету аудита.

- **Установление анализируемой области** - Отчет должен установить соответствующую область, используя информацию о названии аудируемого субъекта, периоде и аудируемой области.

- **Юридическая база** - Отчет должен указывать на стандарты или практики аудита, используемые при осуществлении аудита, подтверждая читателю, что аудит был проведен в соответствии с основными согласованными процедурами.

Аудит эффективности имеет различный характер и открыт для рассуждений и интерпретаций, применяется выборочно и может быть осуществлен скорее за период нескольких лет, чем за финансовый период. Как следствие, отчеты аудита эффективности различаются и содержат больше анализа и подтверждающих аргументов (НА 4.0.21).

Отчет аудита эффективности должен четко устанавливать задачи и область применения аудита, может включать критику (например, если в публичных интересах или по мотивам публичной ответственности были выявлены случаи расточительства, излишних или неэффективных расходов) или может не содержать существенную критику, однако предоставляет в независимом порядке информации, рекомендации или обеспечение экономичности, действенности и эффективности (НА 4.0.22).

В обычном порядке аудитор не должен составлять основное заключение относительно соблюдения аудируемым субъектом экономичности, действенности и эффективности в таком же порядке, в котором делается заключение относительно финансовых отчетов. Если тип аудита позволяет выполнять эту работу по специфическим областям деятельности определенного субъекта, аудитор должен представить отчет с описанием обстоятельств и формулированием вывода, а не стандартного отчета. Если аудит лимитируется на изучении о существовании достаточных контролей для обеспечения экономичности, действенности и эффективности, аудитор может составить более общее заключение (НА 4.0.23).

Аудиторы должны знать, что их рассуждения приемлемы к действиям, которые следуют из уже принятых менеджерских решений. Вследствие этого, эти рассуждения должны быть сделаны со вниманием, а отчет должен показывать характер и объем имеющейся информации в разумных пределах (или которая должна иметься) аудируемого субъекта во время принятия решения. Определив четко область применения, задачи и констатации аудита, отчет демонстрирует читателям, что аудитор честный. Порядочность предполагает представление недостатков или критических констатаций в таком порядке, таким образом одобряя корректировки и улучшая системы в рамках аудируемого субъекта. Вследствие этого факты относятся к аудируемому субъекту в основном для подтверждения, что они являются полными, точными и представлены правильно в отчете аудита. Также может быть необходимым включение ответов аудируемого субъекта на подходящие вопросы, которые могут быть в текстовой форме, в форме итога, особенно если Счетная палата представляет ему собственное мнение или рекомендации (НА 4.0.24).

Отчет аудита эффективности не должен концентрироваться только на критике действий прошлого, но должен быть и конструктивным. Выводы и рекомендации аудита представляют важный аспект аудита. В основном рекомендации предлагают скорее необходимые улучшения, чем порядок их получения, так как иногда существуют обстоятельства, которые подтверждают названную рекомендацию (например, для корректировки недостатка в законе, обуславливая административные улучшения) (НА 4.0.25).

В отчете аудита эффективности, как правило, ссылки на регламентирующую базу делаются без указания полного названия нормативно-законодательных актов, которые

включают № ..., число ..., утверждено ..., опубликовано в Официальном мониторе РМ № ... Эти моменты включаются в рабочие документы аудитора.

При формулировании и последующем наблюдении за рекомендациями аудитор должен придерживаться объективности и независимости, таким образом концентрируясь на том, что выявленные недостатки были откорректированы, и нет, если были приняты специальные рекомендации (НА 4.0.26).

В случае аудита эффективности это рассуждение будет более субъективно, так как отчет не ссылается напрямую на финансовые отчеты или другое. Вследствие этого аудитор может констатировать, что материальность сама по себе или в контексте является более важной мотивировкой, чем материальность через объем (НА 4.0.29).

3.4.1. Что требуется для разработки ряда достоверных отчетов?

Отчет аудита должен быть достоверным и содержать задачи, область применения, методологию и использованные ресурсы, а также констатации, выводы и рекомендации аудита. Отчет должен быть полным, точным, объективным, убедительным, как можно более четким и кратким, если анализируемая область позволяет (НА 4.0.8. и 4.0.24).

3.4.1.1. Сложность – Отчет должен содержать всю информацию и аргументы, необходимые для реализации задач аудита, продвижения адекватного и корректного понимания отраженных в отчете проблем и условий, а также для соблюдения требований к содержанию отчета. Важно, чтобы пункты отправки аудита и использованные методы, а также важный материал – источник и выводы были описаны в финальном отчете аудита. Отношения между задачами, критериями, констатациями и выводами аудита должны быть сложными, четкими и возможными для проверки. Если требуется предложение рекомендаций, необходимо осуществить правильную связь между анализом (или выводами) и рекомендациями. В пределах задач аудита аудиторы должны отчитаться о всех значительных случаях несоблюдения норм и злоупотреблений, выявленных во время или в связи с аудитом (НА 4.0.87 и 4.0.88).

3.4.1.2. Точность – Представленные аудиторские доказательства должны быть достоверными и содержательными, чтобы констатации были правильными. Необходимость точности базируется на необходимости убедить читателей в том, что отраженное в отчете является достоверным. Допущенная неточность в отчете бросает тень двусмысленности на подлинность всего отчета и может отвлечь внимание от существа отчета. Высокий стандарт точности требует эффективную систему обеспечения качества. Представленные доказательства должны демонстрировать правильность и разумный характер представленных в отчете вопросов. Правильное представление означает точное описание области применения и методологии аудита, а также представление констатаций и выводов в порядке, соответствующем области применения аудита (НА 4.0.23 и 4.0.24).

3.4.1.3. Объективность – Представление отчета должно быть равноценно содержанию и порядку выражения. Достоверность отчета будет значительно повышена, если он будет представлять доказательства в беспристрастной манере. Отчет должен быть верным, не приводить к ошибкам и представлять результаты аудита в перспективе. Это предполагает беспристрастное представление результатов аудита и уклонение от тенденции завышения или установления слишком большого акцента на неудовлетворительной эффективности. Интерпретации должны базироваться на хороших знаниях и понимании фактов и условий. Необходимо избегать одностороннего представления. Даже если аудит по своему содержанию концентрируется на недостатках, будет желательно, чтобы отчеты аудита эффективности содержали как положительные, так и отрицательные констатации и оценки (НА 4.0.7 и 4.0.23).

3.4.1.4. Выразительность – Результаты аудита должны соответствовать задачам аудита, констатации должны быть представлены в убедительном порядке, а выводы и рекомендации в логическом и аналитическом порядке исходить из представленных

фактов и аргументов. Факты должны быть представлены отдельно от заключений. Используемый язык не должен быть пристрастным или внушающим, а представленные информации должны быть достаточны для убеждения читателей распознать подлинность констатаций, разумный характер выводов и полученной выгоды в результате внедрения рекомендаций. Должны быть представлены различные мнения и аргументы (НА 4.0.7 и 4.0.24).

3.4.1.5. Четкость - Отчет должен быть легким для чтения и понимания (как более ясным, по мере как позволяет анализируемая область). Технические термины и незнакомые аббревиатуры должны быть объяснены. Логическая организация материала, точность в представлении фактов и формулировании выводов являются значительными для четкости. Хотя констатации должны быть представлены в четком порядке, аудиторы не должны упустить факт, что одной из их задач является убедительность, работу можно реализовать, только избегая языка, который порождает оборонительное и противоположное отношение (НА 4.0.7 и 4.0.8).

3.4.1.6. Краткость – Отчет не должен быть больше, чем необходимо для передачи и подтверждения содержания. Краткие отчеты имеют шансы более верно получить лучшие результаты. Отчеты аудита эффективности написаны не только для обладающих специальными знаниями, а также для тех, кто нуждается в получении большей информации для понимания задач. Более охватывающий отчет может предоставить читателю лучшее понимание базы для сформулированных выводов, таким образом увеличивая ценность и достоверность аудиторского отчета. В более широком смысле всеобъемлющие отчеты могут укрепить возможности АИС открыто и прозрачно обслужить интересы граждан (НА 4.0.4).

3.4.2. Что представляет собой хороший и полезный отчет аудита эффективности?

Хорошие отчеты аудита эффективности должны приносить пользу заинтересованным лицам и реализовать установленные задачи. Они должны содержать доступную, краткую и актуальную информацию, которую Правительство, Парламент, аудируемый субъект и другие заинтересованные стороны могут использовать для повышения экономичности, действенности и эффективности в публичном секторе. Отчет должен способствовать повышению знаний и адекватному улучшению. Хорошие отчеты аудита эффективности должны быть хорошо структурированы и направлены на читателя, а их язык не должен быть двойственен. Они должны представлять констатации в объективном и точном порядке (НА 4.0.7). Для этого необходимо, чтобы:

- Констатации и выводы были представлены отдельно;
- Факты изложены и интерпретированы нейтральными терминами;
- Отчет представлял перспективу и различные точки зрения;
- Были включены все релевантные констатации, аргументы и доказательства;
- Отчеты должны быть конструктивными и представлять позитивные выводы.

В широком смысле – и для вывода – качество аудита эффективности может быть оценено посредством ряда специфических критериев, в том числе через:

3.4.2.1. Материальность, релевантность и объективность – обговоренные задачи должны быть значительными. Представленные задачи должны быть релевантными для субъекта, вопрос или проблема аудита – проанализированы. Объективность может быть определена как «беспристрастность, равновесие и нейтральность». При принятии решений об области применения, аудиторских доказательствах, важности наблюдений и выводов аудитор должен придерживаться точки зрения беспристрастного и объективного подхода. Планирование аудита должно обеспечить равенство и справедливость выбора деятельности для исследования и представления в отчете. На констатации должны повлиять полученные доказательства и систематизированные в соответствии с релевантными стандартами аудита. Факты не должны быть ликвидированы, а аудитор не

должен преувеличивать незначительные недостатки. Объяснения – особенно со стороны аудируемого субъекта – должны быть всегда запрошены и критически оценены (НА 1.0.9, 2.2.40, 3.5.4, 4.0.7, 4.0.24 и 4.0.26).

3.4.2.2. Надежность, подлинность и последовательность – пользователи должны полагаться на надежность и подлинность представленных в отчете результатов. Методы сбора данных должны быть действенны и достоверны. Аудит должен быть запланирован таким образом, чтобы выводы исходили из констатаций и анализа и базировались на проверенных фактах и другой информации из различных источников. Все документы процесса должны характеризоваться в перспективе хорошо уравновешенными заключениями (НА 2.2.36, 2.2.39, 3.2.3, 3.4.5, 3.5.2, 4.0.8, 4.0.22 и 4.0.25).

3.4.2.3. Транспарентность, полезность и своевременность – отчет аудита публикуется в Официальном мониторе РМ, на странице WEB Счетной палаты и/или может быть издан в форме брошюры (за исключением случая, когда законодательство предусматривает другое). Отчет должен представлять собой доступную, краткую и своевременную информацию, которую Правительство, Парламент и аудируемые субъекты могут использовать для улучшения порядка функционирования. Представленные информации должны приносить дополнительную ценность. Вопросы аудита должны получить ответ. Аспекты, в части которых ВОА ждет принятия мер, а также кто выполнит это, должны быть четко определены. В настоящий момент необходимо, чтобы отчет был представлен своевременно, чтобы информации были предоставлены руководству аудируемых субъектов, Правительству, Парламенту и другим заинтересованным сторонам для надлежащего использования (НА 2.2.10, 2.2.11, 3.1.1, 4.0.4, 4.0.5, 4.0.7, 4.0.8, 4.0.21 и 4.0.22).

D. Рассмотрение Отчета аудита Пленумом Счетной палаты.

На дату, зафиксированную председателем Счетной палаты, Отчет аудита рассматривается Пленумом Счетной палаты в порядке, установленном действующими нормативными актами.