

# ISSAI 100

Основополагающие  
принципы аудита  
государственного  
сектора



INTOSAI

Руководства ИНТОСАИ  
издаются Международной  
организацией высших органов  
аудита ИНТОСАИ в рамках  
Системы профессиональной  
документации ИНТОСАИ. Для  
получения дополнительной  
информации посетите сайт  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



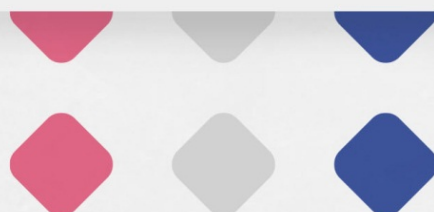
INTOSAI



#### ИНТОСАИ, 2019 год

- 1) В 2001 году настоящий документ был принят как «Основные принципы аудита государственного сектора»
- 2) В 2013 году он был отредактирован и переименован в «Основопологающие принципы аудита государственного сектора»
- 3) В 2019 году в связи с созданием Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP) в документ внесены редакционные изменения

Стандарт ISSAI 100 доступен на всех официальных языках ИНТОСАИ: английском, арабском, испанском, немецком и французском



## **СОДЕРЖАНИЕ**

<b>1. ВВЕДЕНИЕ</b>	<b>4</b>
<b>2. ЗАДАЧА И ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ СТАНДАРТОВ ИНТОСАИ</b>	<b>6</b>
<b>3. РАМОЧНЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА</b>	
Полномочия	9
Аудит государственного сектора и его задачи	10
Виды аудита государственного сектора	12
<b>4. ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА</b>	
Три стороны	14
Предмет, критерии и информация о предмете	15
Виды аудиторских заданий	16
Уверенность и подтверждение достоверности в рамках аудита государственного сектора	17
<b>5. ПРИНЦИПЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА</b>	
Организационные требования	21
Общие принципы	22
Принципы, связанные с процессом аудита	26

# 1

## ВВЕДЕНИЕ

- 1) Профессиональные стандарты и руководства важны для достоверности, качества и профессионализма аудита государственного сектора. Целью стандартов ИНТОСАИ (ISSAI), разработанных Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), является обеспечение независимого и эффективного аудита высшими органами аудита (ВОА).
- 2) Стандарты ИНТОСАИ — это опора для членов ИНТОСАИ в разработке собственного профессионального подхода в соответствии со своими полномочиями и национальными нормативно-правовыми актами.
- 3) Стандарты ИНТОСАИ — это часть Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP). В рамках этой системы в Принципах ИНТОСАИ (INTOSAI-P) содержатся основополагающие и центральные принципы, создающие условия для надлежащей работы ВОА. В международных стандартах ИНТОСАИ отражен процесс проведения аудита, а также в них включены общепризнанные профессиональные принципы, лежащие в основе эффективного и независимого аудита государственного сектора.
- 4) Руководящие материалы ИНТОСАИ (GUIDs) также являются частью Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP). В них содержатся материалы, направленные на оказание ВОА поддержки в повышении организационной эффективности, а также в применении и

внедрении стандартов ИНТОСАИ на практике.

- 5) Стандарт ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» базируется на INTOSAI-P 1 «Лимская декларация» и развивает ее положения, а также является официальной международной системой координат, определяющей аудит государственного сектора. Все стандарты ИНТОСАИ основаны на этих принципах.
  
- 6) В ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» предоставляется подробная информация о:
  - Задаче и области действия стандартов ИНТОСАИ;
  - Рамочных основах аудита государственного сектора;
  - Элементах аудита государственного сектора;
  - Принципах аудита государственного сектора.

# 2

## ЗАДАЧА И ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ СТАНДАРТОВ ИНТОСАИ

- 7) ISSAI 100 устанавливает основополагающие принципы, которые применяются ко всем аудиторским заданиям в государственном секторе независимо от их формы или условий проведения. ISSAI 200, 300 и 400 основываются на принципах, применяемых, соответственно, в финансовом аудите, аудите эффективности и соответствия, а также дополнительно их развивают. Они должны применяться вместе с принципами, изложенными в ISSAI 100. Такие принципы никоим образом не отменяют действия национальных нормативно-правовых актов или полномочий и не препятствуют проведению ВОА расследований, обзоров или других заданий, специально не предусмотренных существующими стандартами ИНТОСАИ.
- 8) ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора», а также вытекающие из них принципы финансового аудита, аудита эффективности и соответствия<sup>1</sup> могут использоваться для принятия официальных стандартов тремя способами:
- как основа для разработки стандартов высшими органами аудита;
  - как основа для принятия согласованных национальных стандартов;
  - как основа для принятия стандартов ИНТОСАИ.

ВОА могут выбирать между составлением одного устанавливающего стандарты документа и серией таких документов или сочетанием устанавливающих стандарты документов и других официальных документов.

1 ISSAI 200, 300 и 400

ВОА должны указать, какие стандарты они применяют при проведении аудитов, и данная информация должна быть доступна пользователям отчетов ВОА. Если стандарты основываются на нескольких источниках одновременно, это также необходимо указать. ВОА рекомендуется сделать такую практику частью своих отчетов о результатах аудита; однако можно использовать и более общую форму коммуникации.

- 9) ВОА может заявить, что разработанные или принятые им стандарты основываются на принципах ИНТОСАИ или соответствуют им только в том случае, если стандарты полностью отвечают всем значимым принципам ISSAI 100, 200, 300 и 400.

Отчеты о результатах аудита могут включать ссылку на то, что использованные стандарты основывались на стандарте или стандартах ИНТОСАИ, относящихся к выполненной аудиторской работе, или соответствовали им. Обозначить это можно следующим образом:

*... Мы провели наш аудит [аудиты] согласно [стандартам], основанным на ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» или [соответствующим ему] [а также принципам ISSAI 200 «Принципы финансового аудита»/ ISSAI 300 «Принципы аудита эффективности» / ISSAI 400 «Принципы аудита соответствия»] в рамках международных стандартов ИНТОСАИ.*

Для того, чтобы должным образом принять или разработать стандарты аудита на основе этих принципов аудита, необходимо понимание всех принципов в целом. С этой целью может быть полезным рассмотреть соответствующие стандарты финансового аудита (ISSAI 2000-2899), стандарты аудита эффективности (ISSAI 3000-3899) и соответствия (ISSAI 4000-4899).

- 10) ВОА могут предпочесть использовать стандарты ИНТОСАИ в качестве собственных официальных стандартов. В таких случаях аудитор должен соблюдать все относящиеся к аудиту стандарты ИНТОСАИ. Ссылку на применяемые стандарты ИНТОСАИ можно сделать следующим образом:

*...Мы провели наш аудит[ы] в соответствии с международными стандартами ИНТОСАИ (ISSAI).*

Для большей прозрачности можно дополнительно конкретизировать, какие стандарты ИНТОСАИ 2000–4899 аудитор посчитал необходимым применить. Это можно сделать, добавив следующую фразу:

*Аудит[ы] основывался[ись] на стандарте[ах] ISSAI xxx [номер и название ISSAI или диапазона ISSAI].*

- 11) Международные стандарты аудита, выпущенные Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), включены в руководства по финансовому аудиту (ISSAI 2000-2899). Следовательно, в случае финансового аудита есть возможность сослаться или на стандарты ИНТОСАИ, или на Международные стандарты аудита (ISA). В стандартах ИНТОСАИ могут содержаться дополнительные руководящие материалы по применению в государственном секторе, но требования к аудитору при финансовом аудите остаются неизменными. Международные стандарты аудита представляют собой неделимый комплекс стандартов, и отдельных ссылок на стандарты ИНТОСАИ, в которые они включены, может не быть. Если стандарты ИНТОСАИ или Международные стандарты аудита были приняты в качестве стандартов ВОА для финансовых аудитов, то отчет аудитора должен включать ссылку на эти стандарты. Это относится в равной мере к финансовым аудитам, проводимым совместно с другими видами аудита.
- 12) Аудиты можно проводить в соответствии как со стандартами ИНТОСАИ, так и со стандартами из других источников, при условии, что это не вызовет противоречий. В таких случаях ссылку необходимо делать и на эти стандарты, и на стандарты ИНТОСАИ.



# 3

## РАМОЧНЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

### Полномочия

- 13) ВOA осуществляет свою функцию по аудиту государственного сектора в рамках конкретного конституционного устройства и в силу своих полномочий и мандата, которые обеспечивают достаточную независимость и свободу действий при исполнении своих обязанностей. Полномочия ВOA могут определять основные области ответственности ВOA за проведение аудита государственного сектора и предоставлять рекомендации в отношении проведения аудита и исполнения других аудиторских заданий.
- 14) ВOA могут получать полномочия на выполнение многих видов аудиторских заданий по любому важному предмету, относящемуся к сфере ответственности руководства и уполномоченных лиц, а также к надлежащему использованию государственных средств и активов. Границы или форма таких заданий, а также отчеты об их результатах варьируются в зависимости от законодательных полномочий конкретного ВOA.

- 15) В ряде стран ВОА имеет вид суда, в состав которого входят судьи, и обладает полномочиями в отношении бухгалтеров и других должностных лиц государственного сектора, которые обязаны предоставлять ему бухгалтерскую отчетность. Существует важная взаимосвязь между судебными полномочиями и характеристиками аудита государственного сектора. Судебная функция требует от ВОА обеспечения того, чтобы лица, уполномоченные на распоряжение государственными средствами, отчитывались перед ним и, в этой связи, попадали под его юрисдикцию.
- 16) ВОА может принимать стратегические решения, чтобы выполнять требования в рамках своих полномочий, а также другие законодательные требования. Такие решения могут включать выбор применимых стандартов аудита, аудиторских заданий к выполнению и расстановку приоритетов.

## АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА И ЕГО ЗАДАЧИ

- 17) Среда аудита государственного сектора — это такая среда, в которой правительства и другие учреждения государственного сектора отвечают за использование ресурсов, полученных от налогов и других источников в сфере предоставления услуг гражданам и другим лицам. Данные учреждения подотчетны в вопросах управления и эффективности, а также использования ресурсов как перед теми, кто предоставляет ресурсы, так и перед теми, включая граждан, кто зависит от услуг, предоставленных с использованием данных ресурсов. Аудит государственного сектора способствует созданию подходящих условий и укреплению уверенности в том, что учреждения государственного сектора и государственные служащие будут исполнять свои функции эффективно, результативно, в соответствии с этическими нормами, применимыми законами и нормативными актами.
- 18) В целом, аудит государственного сектора может быть описан как систематический процесс, позволяющий объективно получать и оценивать доказательства для определения соответствия информации или существующих условий установленным критериям. Аудит

государственного сектора крайне важен, поскольку он предоставляет законодательным и надзорным органам, уполномоченным лицам и широкой общественности информацию, а также независимые и объективные оценки в отношении управления и эффективности правительственной стратегии, программ или операций.

- 19) ВOA служат данной цели в качестве важных элементов своих национальных демократических систем и механизмов управления, играя значительную роль в совершенствовании управления государственным сектором благодаря акценту на принципы прозрачности, подотчетности, управления и эффективности. В ISSAI P-20 «Принципы прозрачности и подотчетности» содержатся соответствующие центральные принципы.
- 20) Все аудиты государственного сектора начинаются с задач, которые могут варьироваться в зависимости от вида проводимого аудита. Однако все аудиты государственного сектора способствуют осуществлению надлежащего управления благодаря:
- предоставлению предполагаемым пользователям независимой, объективной и надежной информации, заключений и мнений, основанных на достаточных и надлежащих доказательствах, относящихся к государственным учреждениям;
  - повышению подотчетности и прозрачности, поощрению постоянных улучшений и укреплению доверия к надлежащему использованию государственных средств и активов, а также эффективности государственного управления;
  - повышению результативности тех органов в рамках конституционного устройства, которые осуществляют общий мониторинг и меры по исправлению недочетов в рамках правительства, а также ответственных за управление деятельностью, финансируемой из государственных средств;
  - созданию стимулов для реформирования путем предоставления знаний, осуществления всеобъемлющего анализа и составления обоснованных рекомендаций по нововведениям.
- 21) В целом, аудиты государственного сектора можно выделить в одну из трех главных категорий или несколько категорий: аудиты финансовых отчетов, аудиты соответствия полномочиям и аудиты эффективности. Цели любого из указанных аудитов будут определять, какие стандарты

необходимо применять.

## Виды аудита государственного сектора

- 22) Три главных вида аудита государственного сектора определяются следующим образом:

Основная цель финансового аудита — выявить, представляется ли финансовая информация учреждения в соответствии с принятой системой финансовой отчетности и законодательной базой. Такая цель достигается получением достаточных и соответствующих аудиторских доказательств, позволяющих аудитору выразить мнение относительно того, есть ли в финансовой информации существенные искажения в результате мошенничества или ошибки.

Основная цель аудита эффективности — выявить, соответствуют ли оперативные меры, программы и органы принципам экономии, эффективности и результативности и есть ли потенциал для преобразований. Эффективность исследуется в сравнении с соответствующими критериями; анализируются причины отклонения от данных критериев или другие проблемы. Цель — ответить на ключевые вопросы аудиторской проверки и предоставить рекомендации по улучшению.

Основная цель аудита соответствия — выявить, соответствует ли конкретный предмет действующим требованиям властей, определенным в качестве критериев. Аудит соответствия выполняется посредством оценки того, соответствуют ли деятельность, финансовые сделки и информация во всех существенных аспектах требованиям властей, регулирующим деятельность объекта аудита. Авторитетные источники могут включать правила, законы и нормативные акты, бюджетные решения, стратегии, принятые кодексы, утвержденные условия или основные принципы качественного финансового управления в государственном секторе и поведения официальных лиц государственного сектора.

- 23) ВОА могут осуществлять аудиты или другие задания по любому предмету, имеющему отношение к сфере ответственности руководства или уполномоченных лиц, а также к надлежащему использованию государственных ресурсов. Такие задания могут включать в себя отчетность по количественным промежуточным результатам и итогам

деятельности учреждения в области предоставления услуг, отчетности по устойчивому развитию, будущим потребностям в ресурсах, соблюдению стандартов внутреннего контроля, аудиту проектов в реальном времени или другим вопросам. ВОА могут также проводить совмещенные аудиты, включающие аспекты финансового аудита, аудита эффективности и/или соответствия.

# 4

## ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

- 24) Аудит государственного сектора — это неотъемлемая часть государственного управления, поскольку управление общественными ресурсами основывается на доверии. Ответственность за управление общественными ресурсами в соответствии с намеченными целями возлагается на учреждение или лицо, выступающее от имени общественности. Аудит государственного сектора укрепляет доверие предполагаемых пользователей, предоставляя информацию, а также независимые и объективные оценки отклонений от принятых стандартов или принципов надлежащего управления.

Все аудиты государственного сектора имеют одни те же базовые элементы: аудитор, ответственная сторона, предполагаемые пользователи (три стороны аудита), критерии оценки предмета и полученная информация о предмете. Их можно выделить в два разных вида аудиторского задания: аттестационные задания и задания прямой отчетности.

### Три стороны

- 25) В аудитах государственного сектора участвуют, как минимум, три отдельные стороны: аудитор, ответственная сторона и

предполагаемые пользователи. Для каждого вида аудита взаимоотношения между сторонами должны рассматриваться в контексте конкретных конституционных положений.

- Аудитор: в аудите государственного сектора роль аудитора выполняет руководитель ВОА и лица, на которых была возложена задача по проведению аудитов. Сфера общей ответственности за аудит государственного сектора по-прежнему определяется полномочиями ВОА.
- Ответственная сторона: в аудите государственного сектора соответствующие полномочия определяется конституционным и законодательным устройством. Ответственные стороны могут нести ответственность за информацию о предмете, управление предметом или работу с рекомендациями. Они могут быть физическими лицами или организациями.
- Предполагаемые пользователи: физические лица, организации или их группы, для которых аудитор готовит отчет о результатах аудита. Целевыми пользователями могут быть законодательные или надзорные органы, уполномоченные лица или широкая общественность.

## Предмет, критерии и информация о предмете

- 26) Предмет относится к информации, условиям или действиям, которые измеряются или оцениваются в сравнении с определенными критериями. Он может принимать много форм и иметь разные характеристики в зависимости от задачи аудита. Надлежащий предмет подлежит выявлению и систематической оценки или измерению в соответствии с критериями, и, таким образом, он может быть использован для сбора достаточных и соответствующих аудиторских доказательств в поддержку аудиторского мнения или заключения.
- 27) Критерии — это эталон для предмета проверки. Для каждого аудита должны использоваться критерии, применимые к обстоятельствам данной проверки. При определении надлежащего характера критериев аудитор рассматривает их актуальность и понятность для

предполагаемых пользователей, а также их полноту, надежность и объективность (нейтральность, общепризнанность и сравнимость с критериями, используемыми в схожих аудитах). Используемые критерии могут зависеть от целого ряда факторов, включая цели и вид аудита. Критерии могут быть конкретными или более общими, могут быть взяты из различных источников, включая нормативно-законодательные акты, стандарты, рациональные принципы и передовые практики. Они должны быть представлены предполагаемым пользователям, чтобы последние могли понять, как оценивался и измерялся предмет.

- 28) Информация по предмету аудита относится к итоговой оценке или измерению предмета проверки по критериям. Она может принимать много форм и иметь разные характеристики в зависимости от задачи и содержания аудита.

## Виды аудиторских заданий

- 29) Существует два вида аудиторских заданий:
- При аттестационных аудиторских заданиях ответственная сторона измеряет предмет в сравнении с критериями и предоставляет информацию по предмету, на основе которой аудитор затем собирает достаточные и соответствующие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумную основу для формирования заключения.
  - При аудиторских заданиях прямой отчетности именно аудитор измеряет или оценивает предмет в сравнении с критериями. Аудитор выбирает предмет и критерии, принимая во внимание риск и существенность. Итоговые измерения предмета по критериям приводятся в отчете о результатах аудита в форме выводов, заключений, рекомендаций или мнения. В рамках аудита предмета может также быть получена новая информация, проведен анализ или сделаны аналитические выводы.
- 30) Финансовые аудиты всегда являются аттестационными аудиторскими заданиями, поскольку они основываются на предоставляемой ответственной стороной финансовой информации. Аудиты эффективности обычно являются аудиторскими заданиями прямой отчетности. Аудит соответствия может представлять собой или



аттестационное задание, или задание прямой отчётности, или и то, и другое одновременно. Предмет или информацию по предмету в трех видах аудита, предусмотренных стандартами ИНТОСАИ составляет следующее:

- а) *Финансовый аудит*: Предметом финансового аудита является финансовое положение, эффективность, движение наличных средств или другие элементы, которые отражаются, измеряются и представляются в финансовых отчетах. Информация по предмету проверки — это финансовые отчеты.
- б) *Аудит эффективности*: Предмет аудита эффективности определяется задачами и вопросами аудита. Предметом могут быть конкретные программы, организации, фонды или определенные действия (вместе с их промежуточными результатами и итогами, а также финансовым воздействием и иными последствиями), существующие ситуации (включая причины и последствия), а также нефинансовая или финансовая информация о любом из этих элементов. Аудитор измеряет и оценивает предмет проверки, чтобы выяснить, насколько установленные критерии были или не были выполнены.
- в) *Аудит соответствия*: Предмет аудита при аудите соответствия определяется охватом аудита. Это может быть деятельность, финансовые операции или информация. При выполнении аттестационных заданий на соответствие необходимо сделать акцент на информации о предмете аудита, например, декларации о соответствии, составленной по правилам стандартной системы отчетности.

## УВЕРЕННОСТЬ И ПОДТВЕРЖДЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ В РАМКАХ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

### Потребность в уверенности и подтверждении достоверности

- 31) Предполагаемые пользователи хотели бы быть уверены в надежности и актуальности информации, когда используют ее в качестве основы при принятии решений. Поэтому аудиты предоставляют информацию на основе достаточных и соответствующих доказательств, а аудиторы должны выполнять процедуры с целью снижения риска составления

ненадлежащих заключений, а также управления им. Уровень подтверждения достоверности, который можно обеспечить предполагаемому пользователю, должен быть ясно указан. Однако из-за присущих аудитам системных ограничений достоверность никогда не может быть абсолютной.

### **Формы подтверждения достоверности**

- 32) В зависимости от потребностей аудита и пользователей, достоверность может быть обозначена двумя способами:
- Через мнения и заключения, которые в явной форме обозначают уровень достоверности. Это относится ко всем аттестационным аудиторским заданиям и некоторым заданиям прямой отчетности.
  - Другими формами. В некоторых заданиях прямой отчетности аудитор не заявляет в явной форме о достоверности по предмету аудита. В таких случаях аудитор обеспечивает пользователям необходимую степень доверия, объясняя в явной форме, как выводы, критерии и заключения были сбалансированно и рационально разработаны и почему комбинации выводов и критериев привели к определенному общему заключению или определенной рекомендации.

### **Уровни подтверждения достоверности**

- 33) Уверенность может быть разумной или ограниченной.

Разумная уверенность является высокой, но не абсолютной. Аудиторское заключение выражается в положительной форме, указывающей, что, по мнению аудитора, предмет аудита является удовлетворяющим или неудовлетворяющим во всех существенных отношениях либо, где это применимо, информация по предмету предоставляет правдивую и справедливую картину в соответствии с применимыми критериями.

При ограниченной уверенности в аудиторском заключении указывается, что, основываясь на проведенных процедурах, аудитор не узнал ни о чем, что могло бы заставить его прийти к выводу о несоответствии предмета применимым критериям. Процедуры, выполненные в аудите с ограниченной уверенностью, ограничены по сравнению с тем, что необходимо для разумной уверенности, но, согласно профессиональному суждению аудитора, ожидается, что уровень

уверенности будет достаточным для предполагаемого пользователя. Отчет с ограниченной уверенностью передает ограниченный характер гарантируемой уверенности.

## 5

## ПРИНЦИПЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

- 34) Изложенные ниже принципы являются основополагающими для проведения аудита. Аудит является накопительным и циклическим процессом. Однако для наглядности основополагающие принципы сгруппированы по отношению к организационным требованиям ВОА, общим принципам, которые аудитор должен учитывать до начала и на более чем одном этапе аудита, а также по отношению к конкретным этапам аудиторского процесса.

Области, охватываемые принципами аудита государственного сектора

ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ			
Этика и независимость	Профессиональное суждение, надлежащая осмотрительность и скептицизм	Контроль качества	Управление группой аудиторов и навыки
Аудиторский риск	Существенность	Документация	Обмен информацией

## ПРИНЦИПЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА

Планирование аудита	Проведение аудита	Отчетность и дальнейшая деятельность
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Установить условия аудита</li> <li>• Добиться понимания</li> <li>• Провести оценку риска или анализ проблемы</li> <li>• Выявить риски мошенничества</li> <li>• Разработать план аудита</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Провести запланированные аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств</li> <li>● Оценить аудиторское доказательство и сделать заключения</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Подготовить отчет на основе сделанных заключений</li> <li>• Последующая деятельность по указанным в отчете вопросам в случае необходимости</li> </ul>

### Организационные требования

#### 35) ВОА должны устанавливать и поддерживать соответствующие процедуры в сфере этики и контроля качества

Каждый ВОА должен устанавливать и поддерживать процедуры в сфере этики и контроля качества на организационном уровне, которые бы предоставили ему разумные гарантии того, что ВОА и его персонал соответствуют профессиональным стандартам и применимым этическим, юридическим и нормативно-законодательным требованиям. ISSAI 30 «Этический кодекс» и ISSAI 40 «Контроль качества для ВОА» содержат руководящие указания в этой сфере. Существование таких процедур на уровне ВОА является необходимым условием для применения или разработки национальных стандартов на основе основополагающих принципов аудита.

## ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ

### Этика и независимость

- 36) **Аудиторы должны выполнять соответствующие этические требования и быть независимыми.** Этические принципы должны быть органичной частью профессионального поведения аудитора. ВОА должны проводить политику, учитывающую этические требования и подчеркивающую необходимость их выполнения каждым аудитором. Аудиторы должны оставаться независимыми, чтобы их отчеты были беспристрастными и считались таковыми предполагаемыми пользователями.

Аудиторы могут найти руководство по независимости в ISSAI P-10 «Мексиканская декларация о независимости ВОА». Ключевые этические принципы добросовестности, независимости, объективности, компетентности, профессиональному поведению, конфиденциальности и прозрачности, а также соответствующие требования и руководство по применению представлены в ISSAI 30 «Этический кодекс».

### Профессиональное суждение, надлежащая осмотрительность и скептицизм

- 37) **Аудиторы должны выполнять требования соответствующего профессионального поведения, проявляя профессиональный скептицизм, профессиональное суждение и надлежащую осмотрительность на протяжении всего аудита.** Отношение аудитора должно характеризоваться профессиональным скептицизмом и профессиональным суждением, которые должны использоваться при принятии решений о надлежащем порядке действий. Аудиторы должны проявлять надлежащую осмотрительность, чтобы обеспечить соответствующее профессиональное поведение.

Профессиональный скептицизм подразумевает, что при оценке достаточности и уместности доказательств, полученных в ходе аудита, аудитор сохраняет профессиональную отстраненность, бдительность и подвергает все сомнению. Он также предусматривает открытость и восприимчивость ко всем взглядам и аргументам. Профессиональное суждение подразумевает применение в процессе аудита коллективных знаний, навыков и опыта. Должное старание подразумевает, что

аудитор должен тщательно планировать и проводить аудиты. Аудиторам следует избегать поведения, которое может дискредитировать их работу.

### Контроль качества

#### **38) Аудиторы должны проводить аудит в соответствии с профессиональными стандартами контроля качества**

Политика и процедуры ВОА в области контроля качества должны соответствовать профессиональным стандартам с целью обеспечения проведения аудиторских проверок на постоянно высоком уровне. Процедуры контроля качества должны касаться таких вопросов, как управление, экспертиза, надзор за аудиторским процессом и необходимость в консультациях для принятия решений по сложным или спорным вопросам. Аудиторы могут найти дополнительное руководство в ISSAI 140 «Контроль качества для ВОА».

### Управление аудиторской группой и навыки

#### **39) Аудиторы должны владеть необходимыми навыками или иметь к ним доступ**

Члены аудиторской команды должны в совокупности обладать знаниями, навыками и опытом, необходимыми для успешного осуществления аудита. Это включает в себя понимание и практический опыт работы с конкретным типом аудита, знание применимых стандартов и законодательства, понимание деятельности объекта аудита, а также способность к вынесению профессионального суждения и соответствующий опыт. Общим для всех аудитов является необходимость набирать персонал с необходимой квалификацией, повышение квалификации и обучение персонала, подготовка руководств и других письменных указаний и инструкций, касающихся проведения аудита, а также выделение ресурсов, достаточных для проведения аудита. Аудиторы должны поддерживать свою профессиональную компетентность путем постоянного профессионального развития.

Где это уместно или необходимо, а также в соответствии с полномочиями ВОА и применимым законодательством аудитор может использовать работу внутренних аудиторов, других аудиторов или

экспертов. Процедуры аудитора должны предоставлять достаточную базу для использования работы других лиц, и в любых случаях аудитор должен получать доказательство компетентности других аудиторов или экспертов, независимости и качества выполненной ими работы. Однако ВОА несет единоличную ответственность за любой вывод или отчет по аудиту, который он может сделать по предмету аудита; данная ответственность не уменьшается при использовании им работ, выполненных другими сторонами.

Задачи внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудита. Однако как внутренний, так и внешний аудит способствуют должному управлению через вклад в прозрачность и подотчетность за использование государственных ресурсов, а также экономичности, эффективности и результативности государственного управления. Благодаря этому существует возможность координации, сотрудничества и устранения дублирования в работе.

Некоторые ВОА используют работу других аудиторов на государственном, областном, региональном, районном или местном уровнях или аудиторских бухгалтерских фирм, которые закончили аудиторскую деятельность, относящуюся к задаче аудита. Должны быть проведены мероприятия, обеспечивающие выполнение любой такой работы в соответствии со стандартами аудита государственного сектора.

Для проведения аудитов могут потребоваться знания специальных техник, методов или навыки, не доступные в пределах ВОА. В таких случаях можно использовать экспертов для предоставления знаний или выполнения конкретных заданий или иных целей.

#### Аудиторский риск

#### **40) Аудиторы должны управлять рисками предоставления отчета, который является ненадлежащим для обстоятельств аудита.**

Аудиторский риск — это риск того, что отчет о результатах аудита может оказаться ненадлежащим. Аудитор выполняет процедуры по сокращению или управлению риском достижения ненадлежащих выводов, признавая, что присущие всем аудитам внутренние ограничения означают, что аудит никогда не может обеспечить абсолютную уверенность относительно состояния предмета аудита.



В случае, когда целью является обеспечение разумной уверенности, аудитор должен снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня с учетом обстоятельств аудита. Аудит может преследовать также цель обеспечения ограниченной уверенности. В этом случае приемлемый риск того, что критерии не соблюдены, выше, чем при аудите с разумной уверенностью. Аудит с ограниченной гарантией обеспечивает уровень уверенности, который по профессиональному суждению аудитора будет убедительным для предполагаемых пользователей.

### Существенность

#### **41) Аудиторы должны учитывать вопросы существенности в ходе всего аудиторского процесса**

Существенность важна для всех аудитов. Информацию можно считать существенной, если знание ее может повлиять на решения предполагаемых пользователей. Определение существенности является предметом профессионального суждения и зависит от интерпретации аудитором потребностей пользователей. Суждение может относиться к отдельному вопросу или совокупности вопросов. Существенность часто рассматривается в контексте ценности, но она имеет также и другие качественные и количественные аспекты. По характеристикам, присущим вопросу или совокупности вопросов, можно судить о существенности информации. Информация также может быть существенной в контексте определенных обстоятельств.

Соображения существенности влияют на решения, относящиеся к характеру, сроку и рамкам процедур аудита, а также оценке результатов аудита. Соображения могут включать в себя беспокоящие заинтересованные стороны вопросы, общественные интересы, нормативные требования и последствия для общества.

### Документация

#### **42) Аудиторы должны готовить аудиторскую документацию так, чтобы она была достаточно детализирована для четкого понимания выполненной работы, полученных доказательств и сделанных выводов**

Аудиторская документация должна включать в себя стратегию и план аудита. Она должна фиксировать выполненные процедуры и

полученные доказательства, а также подтверждать сообщенные результаты аудита. Документация должна быть достаточно подробной, чтобы дать возможность опытному аудитору, не имеющему отношения к проведенному аудиту, понять характер, срок, объем, результаты выполненных процедур, аудиторские доказательства, полученные для подкрепления аудиторского заключения и рекомендаций, аргументацию по всем существенным вопросам, требовавшим вынесения профессионального суждения, и соответствующие заключения.

### Обмен информация

#### 43) **Аудиторы должны поддерживать активную коммуникацию на протяжении всего процесса аудита**

Важно, чтобы объект аудита знал о всех вопросах, относящихся к аудиту. Это ключевое условие установления конструктивных рабочих взаимоотношений. Контакты должны включать в себя получение относящейся к аудиту информации и предоставление руководству и уполномоченным лицам своевременных наблюдений и результатов в ходе выполнения задания. Аудитор должен также нести ответственность за доведение сведений по соответствующим вопросам до других заинтересованных лиц, например, законодательных и надзорных органов.

## Принципы, связанные с процессом аудита

### Планирование аудита

#### 44) **Аудиторы должны четко обозначать условия аудита**

Аудиты могут требоваться по закону, быть запрошены законодательным или надзорным органом, инициированы ВОА или проведены по простому соглашению с объектом аудита. Во всех случаях аудитор, руководство объекта аудита и уполномоченные лица и, при необходимости, другие стороны должны достичь общего формального понимания условий аудита, а также своих соответствующих функций и сфер ответственности. Важная информация может включать в себя предмет, охват и задачи аудита, доступ к данным, отчет по результатам

аудита, процесс проведения аудита, контактные лица, а также функции и сферы ответственности различных сторон данного задания.

**45) Аудиторы должны понять характер объекта аудита / аудируемой программы**

Сюда входит понимание значимых целей, действий, нормативной среды, внутреннего контроля, финансовых и других систем, а также рабочих процессов и исследование потенциальных источников аудиторского доказательства. Знание может быть получено по итогам регулярных контактов с руководством, высшим руководством и другими соответствующими заинтересованными сторонами. Это может подразумевать консультации экспертов и изучение документов (включая ранние исследования и другие источники) с целью более широкого понимания предмета аудита и его контекста.

**46) Аудиторы должны проводить оценку рисков или анализировать проблемы, при необходимости пересматривая их результаты на основании выводов по результатам аудита**

Характер идентифицированных рисков варьируется в зависимости от цели аудита. Аудитор должен рассматривать и оценивать риск различных видов недостатков, отклонений или искажений, которые могут возникнуть в отношении предмета аудита. Следует рассматривать как общие, так и конкретные риски. С этой целью можно использовать процедуры, служащие для обеспечения понимания объекта или программы, а также среды, включая соответствующий внутренний контроль. Аудитор должен оценивать реакцию руководства на выявленные риски, включая ее осуществление и планирование внутреннего контроля по управлению ими. При анализе проблем аудитор должен рассматривать реальные проявления проблем или отклонений от должного или ожидаемого. Данный процесс заключается в изучении различных проявлений проблем для определения задач аудита. Идентификация рисков и их воздействия на аудит должна проводиться на протяжении всего процесса аудита.

**47) Аудиторы должны идентифицировать и оценивать риски мошенничества, значимые для задач аудита.**

Аудиторы должны наводить справки и осуществлять процедуры для выявления значимых для задач аудита рисков мошенничества и

реагирования на них. Аудиторы должны сохранять профессиональный скептицизм и бдительность на случай мошенничества в ходе проведения аудита.

**48) Аудиторы должны планировать свою работу таким образом, чтобы аудит проводился эффективно и результативно.**

Планирование для конкретного аудита включает в себя стратегические и оперативные аспекты.

На стратегическом уровне планирование должно определять охват аудита, задачи и подход. Задачи относятся к тому, что предполагается достичь в результате аудита. Охват относится к предмету и критериям, которые аудиторы будут использовать для оценки и составления отчета о предмете аудита, и охват относится непосредственно к задачам. Подход описывает характер и рамки процедур, которые будут использованы для сбора аудиторских доказательств. Аудит должен планироваться с тем, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

На рабочем уровне планирование подразумевает установление графика аудита и определение характера, срока и границ процедур проверки. При планировании аудиторы должны назначать членов своих групп по мере необходимости и определять другие ресурсы, которые могут быть востребованы, например, экспертов по предмету.

Процесс планирования аудита должно быстро адаптироваться к значительным изменениям в обстоятельствах и условиях. Это циклический процесс, осуществляющийся в течение всего аудита.

Проведение аудита

**49) Аудиторы должны проводить процедуры аудита, обеспечивающие достаточные соответствующие аудиторские доказательства в подтверждение отчета о результатах аудита**

Решения аудитора о характере, сроке и границах процедур аудита определяют доказательства, которые нужно получить. Выбор процедур зависит от оценки рисков и анализа проблем.

Аудиторское доказательство — это любая информация, используемая

аудитором для определения соответствия предмета применимым критериям. Доказательства могут принимать различные формы, например, электронные или бумажные записи о транзакциях, письменная или электронная переписка с внешними источниками, наблюдения аудитора, а также устные или письменные показания объекта аудита. Способы получения аудиторского доказательства могут включать проверки, наблюдения, расследования, подтверждение, повторные расчеты, повторное выполнение, аналитические процедуры и/или другие исследовательские методы. Доказательства должны быть достаточными (количественно), для того чтобы убедить обладающего соответствующими знаниями человека в разумности полученных фактов, и надлежащими (качественно), т.е. актуальными, достоверными и надежными. Оценка доказательств аудитором должна быть объективной, справедливой и сбалансированной. Предварительные выводы необходимо передать объекту аудита и обсудить для подтверждения их верности.

Аудитор должен выполнять все требования, относящиеся к конфиденциальности.

**50) Аудиторы должны оценивать аудиторские доказательства и выносить заключения**

После завершения процедуры аудита аудитор изучает документацию, чтобы определить, был ли аудит предмета осуществлен достаточным и надлежащим образом. Перед тем как вынести заключения, аудитор пересматривает первоначальную оценку риска и существенности в свете собранных доказательств и определяет, нужно ли проводить дополнительные процедуры аудита.

Аудитору необходимо оценить аудиторское доказательство с целью получения результатов аудита. При оценке аудиторского доказательства и существенности результатов аудита аудитор должен принять во внимание как количественные, так и качественные факторы.

На основе выводов аудитору необходимо вынести профессиональное суждение при выработке заключения о предмете аудита или информации о предмете.

Отчетность и дальнейшая деятельность

**51) Аудиторы должны составлять отчет на основе сделанных заключений**

Процесс аудита предусматривает подготовку отчета для доведения результатов аудита до сведения заинтересованных сторон, других уполномоченных лиц и общественности. Кроме того, цель заключается также в том, чтобы облегчить проведение последующей деятельности и мер по исправлению выявленных недочетов. В некоторых ВОА, в частности в счетных судах с судебными полномочиями, сюда может входить выпуск юридически обязывающих отчетов или судебных постановлений.

Отчеты должны быть понятными и полными, в них не должно быть расплывчатости или двусмысленности. Они должны быть объективными и справедливыми, включающими только информацию, подтверждаемую достаточными и соответствующими аудиторскими доказательствами, а также обеспечивать представление выводов в перспективе и контексте.

Форма и содержание отчета зависят от характера аудита, предполагаемых пользователей, применимых стандартов и юридических требований. Полномочия ВОА и другие профильные законы и нормативные акты могут конкретизировать формат и формулировки отчетов, которые можно составлять в короткой или полной форме.

*Длинные отчеты* детально описывают охват аудита, выводы и заключения, включая потенциальные последствия и конструктивные рекомендации, позволяющие исправить замечания.

*Короткие отчеты* имеют более сжатую форму и, как правило, более стандартный формат.

» **Аттестационные задания**

При аттестационных аудиторских заданиях в отчете о результатах аудита может быть выражено мнение о том, отсутствуют ли в информации о предмете во всех существенных отношениях искажения и/или соответствует ли предмет проверки во всех существенных отношениях установленным критериям. В рамках аттестационного задания отчет обычно называется «Отчет аудитора».

» **Прямые задания**

При прямых аудиторских заданиях в отчете о результатах аудита необходимо указать задачи аудита и описать, как они достигались в ходе аудита. Он включает в себя выводы и заключения по предмету и может также включать рекомендации. Дополнительная информация о критериях, методологии и источниках данных может также предоставляться, при этом должны быть описаны любые ограничения охвата аудита.

Отчет о результатах аудита должен объяснять, как полученные доказательства были использованы и почему были сделаны именно такие заключения. Благодаря этому для предполагаемых пользователей будет обеспечена достаточная степень уверенности.

» Мнение

Когда мнение по результатам аудита используется для обеспечения определенного уровня уверенности, оно должно быть составлено в стандартном формате. Мнение может быть немодифицированным или модифицированным. Немодифицированное мнение используется при обеспечении ограниченной или разумной уверенности. Модифицированное мнение может быть:

- *Квалифицированным (за исключением)* — аудитор не согласен с доказательствами или не может получить достаточные надлежащие доказательства по некоторым аспектам предмета, которые являются или могут быть существенными, но не всеобъемлющими;
- *Отрицательным* — аудитор, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, приходит к заключению о том, что отклонения или искажения, отдельно или в совокупности, существенны и всеобъемлющи;
- *Отказным* — аудитор не имеет возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства из-за неопределенности или ограниченности охвата, являющихся и существенными, и всеобъемлющими.

Если мнение модифицировано, основания должны быть представлены в контексте и четко разъяснены со ссылкой на применимые критерии, характер и масштаб замечаний. В зависимости от вида аудита рекомендации по исправлению выявленных недостатков и любым дополнительным недостаткам внутреннего контроля можно также включить в отчет.

» Дальнейшая деятельность

ВОА участвуют в мониторинге действий, предпринятых ответственной стороной в ответ на вопросы, поставленные в отчете по результатам аудита. Дальнейшая деятельность фокусируется на том, рассмотрел ли надлежащим образом объект аудита поднятые вопросы, включая любые более широкие последствия. Недостаточные или неудовлетворительные действия объекта аудита могут потребовать от ВОА продолжения работы по отчету.