

INTOSAI



Основополагающие принципы аудита соответствия

КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK

Тел.: +45 3392 8400 • Факс: +45 331 1 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – RECHNUNGSHOF
(Счетная палата Австрийской Республики)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Тел.: ++43 (1) 711 71 • Факс: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

ВВЕДЕНИЕ	5
НАЗНАЧЕНИЕ И СТАТУС ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ПРИНЦИПОВ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	6
СИСТЕМА АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	9
Цель аудита соответствия	9
Характеристика аудита соответствия	10
Различные концепции аудита соответствия	12
Аудит соответствия в сочетании с аудитом финансовой отчетности	13
Аудит соответствия, проводимый отдельно	14
Аудит соответствия в сочетании с аудитом эффективности	14
ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	15
Требования властей и критерии	15
Предмет проверки	17
Три стороны аудита соответствия	17
Достоверность в аудите соответствия	19
ПРИНЦИПЫ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	20
Общие принципы	20
Профессиональное суждение и скептицизм	20

Контроль качества	22
Управление командой аудиторов и навыки	22
Аудиторский риск	23
Существенность	23
Документация	25
Контакты	25
Принципы, относящиеся к процессу аудита	26
Планирование и проработка проведения аудита соответствия	26
Аудиторские доказательства	30
Оценка аудиторских доказательств и формирование заключений	32
Отчетность	33
Осуществление последующей деятельности	35

ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и руководства важны для достоверности, качества и профессионализма аудита государственного сектора. Международные стандарты Высших органов аудита (ISSAI), разрабатываемые Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), предназначены для содействия распространению независимого и эффективного аудита и поддержки членов ИНТОСАИ в развитии собственного профессионального подхода в соответствии со своими полномочиями, национальными нормативными и правовыми актами.

2. *ISSAI 100 - «Основополагающие принципы аудита в государственном секторе»* представляет основополагающие принципы аудита в государственном секторе в целом и определяет сферу применения стандартов ISSAI. *ISSAI 400 - «Основополагающие принципы аудита соответствия»* развивает лежащие в его основе основополагающие принципы ISSAI 100 с учетом специфики контекста аудита соответствия. ISSAI 400 необходимо читать и трактовать вместе с ISSAI 100, который также имеет отношение к аудиту соответствия.

3. Таким образом, ISSAI 400 составляет основу стандартов проведения аудита соответствия с учетом ISSAI. Данный документ содержит подробную информацию относительно:

- Предназначения и сферы применения стандартов ISSAI по аудиту соответствия;
- Норм аудита соответствия и различным способам проведения аудита;
- Элементов аудита соответствия;
- Принципов аудита соответствия

НАЗНАЧЕНИЕ И СТАТУС ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ПРИНЦИПОВ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

4. Предназначением стандарта ISSAI по аудиту соответствия¹ является предоставление полного набора принципов, норм и руководств для проведения аудита соответствия предмета проверки, как его качественных, так и количественных показателей, который широко варьируется в зависимости от объема проверки и может включать перечень различных аудиторских подходов и форматов отчетности.

5. ISSAI 400 обеспечивает Высшим органам аудита (далее – BOA) основу для принятия или разработки стандартов и руководящих принципов по проведению аудита соответствия. Принципы ISSAI 400 можно использовать тремя способами:

- как основу для разработки стандартов;
- как основу для принятия согласованных национальных стандартов;
- как основу для принятия настоящих Руководств по проведению аудита соответствия в качестве официальных стандартов.

6. BOA должны делать ссылку на основополагающие принципы аудита соответствия в аудиторских отчетах, - в отчете аудитора или же при использовании других форматов отчетности, - только если разработанные или принятые BOA стандарты полностью соответствуют принципам ISSAI 400. Принципы ни в коем случае не главенствуют над национальными законами, нормативными актами или полномочиями.

¹ISSAI 400 и ISSAI 4000-4999.

7. ВОА рекомендуется стремиться к полному принятию Руководящих принципов по проведению аудита соответствия (ISSAI 4000-4999) в качестве официальных стандартов, поскольку они разрабатывались так, чтобы отражать наилучшие методы работы. ИНТОСАИ признает, что в некоторых обстоятельствах это может оказаться невозможным из-за отсутствия базовых административных структур или из-за того, что законы или нормативные акты не устанавливают одни и те же принципы проведения аудита соответствия с учетом «Руководящих принципов аудита соответствия».

Если это так, то ВОА могут разработать стандарты на основе основополагающих принципов аудита соответствия или принять национальные стандарты согласно таким принципам.

8. Там, где стандарты аудита ВОА основываются на основополагающих принципах аудита или соответствуют им, ссылку на это в аудиторских отчетах можно делать следующей фразой:

...Мы провели наш[и] аудит[ы] в соответствии со [стандартами], основанными на основополагающих принципах аудита (ISSAI 100-999) Международных стандартов высших органов аудита [или соответствующими им].

9. ВОА в некоторых странах могут предпочесть принять «Руководящие принципы по аудиту соответствия» в качестве официальных стандартов своей работы. В данном случае ссылку можно сделать, отметив следующее:

...Мы провели наш[и] аудит[ы] соответствия согласно Международным стандартам высших органов аудита [для аудита

соответствия].

Данная ссылка может быть включена в отчет о результатах проверки или информация о ней может быть передана ВОА в более общей форме, с обобщенным перечнем аудиторских заданий.

В зависимости от своих полномочий, ВОА могут проводить комбинированные проверки, включающие финансовый аудит, аудит соответствия и/или аудит эффективности. В таких случаях должны соблюдаться стандарты по каждому типу аудита. Приведенный выше текст может быть совмещен с аналогичными ссылками на ISSAI 200 и 300 в отношении руководящих принципов проведения финансового аудита и аудита эффективности.

10. *ISSAI 100 - «Основополагающие принципы аудита в государственном секторе»* предоставляет более подробную информацию о сфере применения Основополагающих принципов ИНТОСАИ.

11. При использовании Общих аудиторских руководств (ISSAI 1000-4999) в качестве официальных стандартов для аудита соответствия, проводимого совместно с аудитом финансовой отчетности, аудиторы государственного сектора не должны выходить за рамки обозначенной сферы применения как Руководств по аудиту соответствия (ISSAI 4000-4999), так и Руководств по финансовому аудиту (ISSAI 1000-2999)².

²В настоящий момент ISSAI 1000-1810.

СИСТЕМА АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

Цель аудита соответствия

12. Аудит соответствия является независимой оценкой соответствия предмета проверки действующим требованиям властей³, определенным в качестве критериев. Аудит соответствия выполняется посредством получения оценки соответствия деятельности, финансовых операций и информации во всех существенных аспектах требованиям властей, регулирующих деятельность проверяемой организации.

13. Целью аудита соответствия в государственном секторе, таким образом, является предоставление ВОА возможности оценки соответствия деятельности учреждений государственного сектора требованиям властей, регулирующих деятельность этих учреждений. Это подразумевает предоставление отчетности о степени соответствия учреждения установленным критериям. Отчетность может быть представлена как в форме краткого стандартного мнения, так и в форме различных заключений, кратких или обширных. Аудит соответствия может быть связан с *правомерностью* (соблюдение официальных критериев, таких как соответствующие законы, нормативные акты и соглашения) или с *правильностью* (соблюдение общих принципов государственного финансового управления и правил поведения государственных служащих). «Правомерность» - это то, на что нацелен аудит соответствия, а «правильность» рассматривается в контексте государственного сектора, где существуют определенные ожидания относительно управления финансами и

³Понятие авторитетных источников определено в пп. 28-29.

поведения должностных лиц. Таким образом, в зависимости от полномочий ВОА, границы проверки могут охватывать аспекты правильности⁴.

14. По результатам аудита соответствия ВОА, имеющие судебные полномочия, могут также выносить судебные решения и назначать санкции в отношении лиц, ответственных за управление государственными средствами. Некоторые ВОА обладают полномочиями предоставлять судебным органам факты, которые могут повлечь уголовную ответственность. В этом контексте, цель аудита соответствия может быть расширена, и аудитор должен принимать во внимание соответствующие конкретные требования при разработке стратегии аудита и планировании, а также на протяжении всего процесса аудита.

Характеристики аудита соответствия

15. Аудит соответствия может охватывать различные предметы проверки и может проводиться для того, чтобы обеспечить разумную (достаточную) либо ограниченную достоверность, используя несколько типов критериев, процедур сбора данных и форматов отчетности. Аудит соответствия может выполняться в форме аттестационного задания, либо в форме задания прямой отчетности, либо в обеих формах одновременно. Аудиторский отчет может быть изложен как в краткой, так и в развернутой форме, а заключения могут предоставляться в двух видах: в виде четкого изложения оценки соответствия или подробных ответов на конкретные аудиторские вопросы.

16. Аудит соответствия часто является неотъемлемой частью полномочий ВОА при аудите государственного сектора. Это объясняется

⁴См. пункт 32.

тем, что законодательные и иные нормативные акты являются основным средством, с помощью которого законодательные органы осуществляют контроль за доходами и расходами, регулируют права граждан и их соблюдение в отношениях с государственным сектором. Органы государственного сектора должны осуществлять эффективное управление государственными средствами. Обязанностью органов государственного сектора и их должностных лиц является обеспечение **прозрачности** своих действий и **подотчетности** перед гражданами в отношении средств, доверенных им, а также обеспечение **надлежащего государственного управления** этими средствами.

17. Аудит соответствия способствует **прозрачности**, обеспечивая предоставление достоверной отчетности в отношении управления средствами и соблюдения прав граждан в соответствии с требованиями властей. Она способствует **подотчетности** посредством предоставления отчетов об отклонении от нарушений требований властей, в результате чего могут быть приняты корректирующие меры или подотчетные лица могут быть привлечены к ответственности за свои действия. Это обеспечивает **надлежащее государственное управление** благодаря выявлению недостатков и отклонений от законов и норм, а также благодаря оценке правильности в случаях недостаточной или ненадлежащей нормативной правовой базы. Мошенничество и коррупция по своей природе противоречат прозрачности, подотчетности и надлежащему государственному управлению. Таким образом, аудит соответствия способствует надлежащему управлению в государственном секторе, посредством учета риска мошенничества в отношении соответствия.

18. В зависимости от организационной структуры государственного сектора и полномочий ВОА, аудит соответствия может охватывать все правительственные уровни: центральный, региональный и местный. Аудит

соответствия частных предприятий также возможен, при этом в отношении доходов фокусируясь на налогоплательщиках, а в отношении расходов – на тех, кто участвует в управлении государственной собственностью или государственными услугами, например, через партнерские соглашения или в качестве получателей государственных грантов или субсидий.

19. В ряде стран ВОА является судом, состоящего из судей, с полномочиями в отношении Государственных бухгалтеров и других должностных лиц государственного сектора, которые обязаны предоставлять ему бухгалтерскую отчетность. Судебная функция ВОА подразумевает обеспечение перед ним отчетности лиц, уполномоченных за распоряжение государственными средствами и, в этой связи, подпадание их под его юрисдикцию. Существует важная дополнительная взаимосвязь между судебными полномочиями и характеристикам аудита соответствия. Это может повлечь за собой дополнительные требования к аудиторам, работающим в учреждениях с судебными функциями, например, в суде счетов.

Различные концепции аудита соответствия

20. Аудит соответствия может быть частью комбинированного аудита, который может включать и другие виды аудита. Хотя возможны и другие варианты, аудит соответствия обычно проводится:

- во взаимосвязи с аудитом финансовой отчетности (дополнительные указания содержатся в ISSAI 4200), или
- отдельно от аудита финансовой отчетности (см. ISSAI 4100), или
- в сочетании с аудитом эффективности.

Аудит соответствия во взаимосвязи с аудитом финансовой отчетности

21. Законодательная власть, как элемент общественного демократического процесса, устанавливает приоритеты в отношении доходов и расходов государственного сектора, а также в отношении расчета и распределения расходов и доходов. Основополагающие предпосылки деятельности законодательных органов, а также решений, которые они принимают, являются источником государственной власти в отношении денежных потоков в государственном секторе. Соответствие требованиям этой власти образует более широкую концепцию, в отличие от аудита финансовой отчетности при исполнении бюджета.

22. Аудит соответствия требованиям властей в сочетании с аудитом финансовой отчетности в рамках отчетности о выполнении государственного бюджета часто является важной частью полномочий ВОА.

23. Законы и нормативные акты одинаково важны как при аудите соответствия, так и при аудите финансовой отчетности. Какие законы и правила должны применяться в каждой области, будет зависеть от цели аудита. Аудит соответствия представляет собой независимую оценку того, соответствует ли данный предмет проверки требованиям властей, определенным в качестве критериев; он нацелен на получение достаточных и надлежащих доказательств о соответствии этим критериям. Аудит финансовой отчетности имеет целью удостовериться, была ли подготовлена финансовая отчетность соответствующей организации в соответствии с применимой системой представления финансовой отчетности, и получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства выполнения положений законодательных и нормативных актов, которые оказывают

непосредственное и существенное влияние на финансовую отчетность⁵. В то же время, при аудите финансовой отчетности учитываются только те законы и нормативные акты, которые имеют непосредственное и существенное влияние на финансовую отчетность, а в аудите соответствия любые законы и нормативные акты, имеющие отношение к предмету проверки.

24. Стандарт ISSAI 4200 предоставляет руководства по аудиту соответствия совместно с аудитом финансовой отчетности. Эти руководства должны учитываться совместно с Руководствами по финансовому аудиту (ISSAI 1000-2999).

Аудит соответствия, проводимый отдельно

25. Аудит соответствия можно также планировать, проводить и подготавливать отчетность по нему отдельно от аудита финансовой отчетности и аудита эффективности. Стандарт ISSAI 4100 предоставляет руководства в этой связи. Аудиты соответствия могут проводиться как на регулярной основе, так и ситуационно, как обособленные и четко структурированные аудиты, отдельно по каждому предмету проверки.

Аудит соответствия в сочетании с аудитом эффективности

26. Когда аудит соответствия является частью аудита эффективности, соответствие рассматривается как один из аспектов экономичности, эффективности и результативности. Несотответствие может быть причиной, объяснением или следствием комплекса мероприятий, которые являются предметом аудита эффективности. В комбинированных аудитах такого рода аудиторы должны использовать свое профессиональное

⁵Ср. ISSAI 1250

суждение, чтобы решить, на чем будет сделан акцент - на эффективности или соответствии, и применять ли ISSAI по аудиту эффективности или аудиту соответствия, или и то, и другое.

ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

27. Элементы аудита государственного сектора описаны в ISSAI 100. В этом разделе описаны дополнительные аспекты элементов, имеющих отношение к аудиту соответствия, которые должны быть определены аудитором до начала аудита.

Требования властей и критерии

28. Требования властей являются основным элементом аудита соответствия, так как структура и содержание требований властей составляют критерии аудита, и, следовательно, формируют основу проведения аудита в условиях конкретного конституционного соглашения.

29. Требования властей могут включать правила, законы и нормативные акты, бюджетные резолюции, политику, принятые кодексы, согласованные условия или общие принципы рационального управления финансами государственного сектора и поведения должностных лиц. Большинство требований властей основываются на базовых предпосылках и решениях национальной законодательной власти, но они также могут издаваться и на более низких уровнях организационной структуры государственного сектора.

30. Так как требования властей многочисленны, их положения могут противоречить друг другу и толковаться по-разному. Более того, требования

властей более низкого уровня могут не учитывать требования или ограничения правоприменительного акта, в случае чего возникают пробелы в законодательстве. Итак, для того, чтобы оценить соответствие требованиям властей в государственном секторе, необходимо достаточно хорошо знать структуру и содержание самих этих требований. Это имеет особое значение, когда необходимо определить критерии аудита, так как требования властей могут возникнуть во время аудита, как при определении границ проверки, так и при формировании его результатов.

31. Критериями являются эталоны (сравнительные показатели), используемые для последовательной и разумной оценки или измерения предмета проверки. Аудитор определяет критерии на основе соответствующих требований властей. Для их применения, критерии аудита соответствия должны быть актуальными, надежными, полными, объективными, понятными, сопоставимыми, приемлемыми и доступными. Если не существует системы подходящих критериев, любое заключение может быть субъективно интерпретировано и неправильно истолковано.

32. Аудит соответствия обычно включает оценку соблюдения формальных критериев, таких как правовые и нормативные акты, выпущенные в рамках основы законодательства, и другие соответствующие законы, правила и соглашения, в том числе, бюджетное право (*правомерность*). В случаях, где формальные критерии отсутствуют или имеются явные недостатки в законодательстве, касающиеся их применения, в ходе аудита можно также изучить соблюдение общих правил эффективного финансового управления и поведения государственных служащих (*правильность*). Подходящие критерии имеют важное значение, как для аудита, в котором акцент делается на правомерности, так и для аудитов, концентрирующихся на правильности. Подходящими критериями для аудита соответствия в контексте правильности являются или общепринятые

принципы, или же национальные и международные передовые примеры из практики. В некоторых случаях они могут быть неcodифицированными, неявными или дублирующими принципы права.

Предмет проверки

33. Предмет проверки в аудите соответствия определяется границами проверки. Это могут быть деятельность, финансовые операции или информация. При выполнении аттестационных заданий на проведение аудита соответствия необходимо проверить информацию о предмете проверки, например, заключение о соответствии, составленное по правилам стандартизированной системы отчетности.

34. Предмет проверки зависит от полномочий ВOA, соответствующих требований властей и рамок аудита. И так, содержание и рамки предмета проверки в аудите соответствия могут значительно отличаться. Предмет проверки может быть как общим, так и специфическим. Некоторые виды предметов проверки имеют количественный характер и легко измеримы (например, платежи, которые не соответствуют определенным условиям), в то время как другие - качественные и в силу этого оценка их более субъективна (например, поведение и соблюдение процедурных требований).

Три стороны аудита соответствия

35. Аудит соответствия основывается на трехсторонних отношениях, в которых **аудитор** стремится получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для вынесения заключения, цель

которого – повышение степени доверия со стороны **целевых пользователей**, которые не являются **ответственной стороной**, в отношении измерения или оценки предмета проверки, выполненных на основе критериев.

36. В аудите соответствия ответственность *аудитора* заключается в определении элементов аудита, оценке соответствия определенного предмета установленным критериям и подготовке отчета по результатам аудита соответствия.

37. *Ответственная сторона* представляет собой исполнительную ветвь власти и/или нижестоящих по иерархии должностных лиц и учреждения государственного сектора, отвечающие за управление государственными фондами и осуществление полномочий под контролем законодательной власти. Ответственная сторона аудита соответствия отвечает за предмет проверки.

38. *Целевыми пользователями* являются отдельные лица, организации или их группы, для которых аудитор готовит отчет о результатах аудита. При аудите соответствия к пользователям обычно относятся и законодательные органы в качестве представителей лиц, которые являются конечными пользователями отчетов о результатах аудита соответствия. Законодательный орган принимает решения и определяет приоритеты, касающиеся порядка исчисления, цели расходов государственного сектора и его доходов. Первичным пользователем аудита соответствия зачастую является организация, которая издала требования, признанные в качестве критериев.

39. Отношения между тремя сторонами следует рассматривать в контексте каждого аудита и они могут варьироваться при выполнении заданий прямой отчетности и аттестационных заданий. Определение трех

сторон может также меняться в зависимости от задействованных объектов государственного сектора.

Достоверность в аудите соответствия

40. Аудитор выполняет процедуры по снижению или управлению риском предоставления неправильных выводов, признавая, что, в связи с внутренними ограничениями, присущими любой проверке, аудит никогда не может обеспечить абсолютную уверенность относительно предмета проверки. Информация об этом должна быть прозрачна. В большинстве случаев аудит соответствия не охватывает все элементы предмета проверки, а опирается на качественную или количественную выборку.

41. Аудит соответствия, направленный на подтверждение достоверности, способствует укреплению доверия целевых пользователей к информации, представленной аудитором или другой стороной. В аудите соответствия существует **два уровня достоверности: разумная (достаточная) достоверность**, которая означает, что, по мнению аудитора, предмет проверки соответствует или не соответствует, во всех существенных аспектах, указанным критериям; и **ограниченная достоверность**, которая означает, что аудитор не выявил никаких признаков того, что заставило бы его сделать вывод, что предмет проверки не соответствует критериям. Как при выполнении аттестационного задания, так и при задании прямой отчетности возможны как достаточная, так и ограниченная достоверность.

ПРИНЦИПЫ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

42. Аудит соответствия является систематическим процессом объективного получения и оценки аудиторских доказательств соответствия или несоответствия данного предмета проверки требованиям властей, определенным в качестве критериев. Принципы, изложенные ниже, являются основополагающими для проведения аудита соответствия. Природа аудита подразумевает постоянство и накопление, но для наглядности этот раздел разделен на принципы, которые аудитор должен учитывать до начала аудита, неоднократно во время проведения аудита (общие принципы) и те, которые касаются этапов самого процесса аудита.

Общие принципы

Профессиональное суждение и скептицизм

43. **При планировании и проведении аудита аудитор должен сохранять профессиональный скептицизм и способность к профессиональному суждению на протяжении всего процесса аудита.** Термины «профессиональный скептицизм» и «профессиональное суждение» актуальны при формулировке требований в отношении решений о надлежащем порядке действий. Они выражают отношение аудитора, которое включает в себя умение правильно ставить вопросы.

Аудитор должен использовать профессиональное суждение на всех этапах аудиторского процесса. Это понятие охватывает использование соответствующего обучения, знаний и опыта в контексте стандартов проведения аудита, так чтобы это обеспечивало принятие обоснованных

решений о надлежащем порядке действий в обстоятельствах аудита.

Профессиональный скептицизм является основополагающим аспектом всех аудиторских проверок. Аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая, что при определенных обстоятельствах предмет проверки может не соответствовать критериям. Профессиональный скептицизм подразумевает, что аудитор критически оценивает достаточность и уместность доказательств, полученных в ходе аудита.

Профессиональное суждение и скептицизм используются на протяжении всего процесса аудита с целью оценки элементов аудита, предмета проверки, подходящих критериев, рамок аудита, рисков, существенности и аудиторских процедур, которые применяются в ответ на определенные риски. Эти два понятия также используются для оценки доказательств и в случаях несоответствия при составлении отчетности и определении формы, содержания и частоты обмена информацией на протяжении всего аудита. Особыми условиями поддержания профессионального суждения и профессионального скептицизма в аудите соответствия являются способность анализировать структуру и содержание требований власти, использующихся в качестве основы для определения подходящих критериев или пробелов в законодательстве, в том случае, если законы и нормативные акты полностью или частично отсутствуют, и применять профессиональные аудиторские понятия при проверке известных и неизвестных объектов. Аудитор должен быть способен оценивать разнообразные виды аудиторских доказательств по их источнику и отношения к области аудита и предмету проверки, а также оценивать достаточность и уместность всех доказательств, полученных в ходе аудита.

Контроль качества

44. Аудиторы несут ответственность за качество аудита в целом.

Аудитор несет ответственность за выполнение аудита и должен осуществлять процедуры контроля качества в течение всего процесса аудита. Такие процедуры должны быть направлены на обеспечение того, чтобы аудит соответствовал применимым стандартам и чтобы аудиторские отчет, заключение или мнение были уместны в конкретных обстоятельствах.

Управление командой аудиторов и навыки

45. Аудиторы должны иметь доступ к необходимым навыкам.

Люди в аудиторской команде должны в совокупности обладать знаниями, навыками и опытом, необходимыми для успешного осуществления аудита. К этому следует отнести понимание и практический опыт работы с конкретным типом аудита, знание применимых стандартов и требований власти, понимание деятельности аудируемого лица, а также способность к профессиональному суждению и соответствующий опыт. Общим для всех аудитов является необходимость набирать персонал с необходимой квалификацией, повышать квалификацию персонала и обучать персонал, подготавливать руководства и другие письменные указания и инструкции, касающиеся проведения проверок, а также выделять ресурсы, достаточные для проведения аудита. Аудиторы должны поддерживать свою профессиональную компетентность путем постоянного профессионального развития.

Для осуществления аудиторских проверок могут потребоваться знания специальных техник, методов или навыки, отсутствующие у ВОА. Роль внешних экспертов может быть различна: например, они могут

поделиться знаниями или провести конкретную работу. Аудиторы должны оценивать, обладает ли эксперт необходимой компетентностью, способностями и объективностью, и определить, соответствует ли работа эксперта целям аудита.

Аудиторский риск

46. Аудиторы должны учитывать аудиторский риск на протяжении всего процесса аудита. Аудиторские проверки должны проводиться таким образом, чтобы была возможность управлять рисками или снижать их до приемлемого уровня. Аудиторским риском считается риск того, что аудиторский отчет – или, точнее, аудиторское заключение или мнение – будут не соответствовать обстоятельства аудита. Учет аудиторского риска имеет существенное значение при выполнении как аттестационных заданий, так и заданий прямой отчетности. Аудитор должен учитывать три различных аспекта аудиторского риска – неотъемлемый риск, риск системы контроля и риск необнаружения – в отношении предмета проверки и формата отчетности (обладает ли предмет проверки количественными или качественными характеристиками, и должен ли аудиторский отчет включать мнение или заключение). Относительная значимость этих аспектов аудиторского риска зависит от характера предмета проверки и от того, должен ли аудит обеспечить разумную или ограниченную достоверность, а также от того, осуществляется ли аттестационное задание или задание прямой отчетности.

Существенность

47. Аудиторы должны учитывать существенность на протяжении всего процесса аудита.

Определение существенности является предметом профессионального суждения и зависит от интерпретации аудитором потребностей пользователей. Информацию можно считать существенной, если знание ее может повлиять на решения предполагаемых пользователей. Суждение может относиться к отдельному вопросу или к 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.

Как было сказано выше, существенность в аудите соответствия имеет как количественные, так и качественные аспекты, хотя качественные аспекты обычно играют большую роль в государственном секторе. Существенность следует рассматривать для целей планирования, оценки полученных доказательств и отчетности. Важным для определения существенности является рассмотрение вероятности влияния сообщений о соответствии или несоответствии (потенциальном или подтвержденном) на решения предполагаемых пользователей. К факторам, которые необходимо учесть в рамках оценки этого суждения, относятся законодательные требования, общественный интерес или ожидания, конкретные сферы законодательства, запросы и значительное финансирование. Вопросы с уровнем значимости меньшими, чем общее определение существенности, например, мошенничество, также могут быть существенными. Оценка существенности требует всестороннего профессионального суждения со стороны аудитора и связана с рамками аудита.

Документация

48. Аудиторы должны подготавливать достаточную аудиторскую документацию.

Документация должна быть подготовлена в соответствующее время и должна обеспечить четкое понимание используемых критериев, рамок аудита, сформированных суждений, полученных доказательств и сделанных выводов. Документация должна быть достаточно подробной, чтобы дать возможность опытному аудитору, не имеющему опыта проведения аудита, понять из аудиторской документации следующее: взаимоотношения между предметом проверки, критериями, рамками аудита, оценкой рисков, стратегией и планом аудита и характером, сроками и объемом, а также результатами выполняемых процедур; аудиторские доказательства, полученные для обоснования аудиторского заключения, а также возможность фиксировать аргументацию по всем существенным вопросам, которые требуют вынесения профессионального суждения и соответствующих заключений. Аудитор должен подготавливать соответствующую аудиторскую документацию до выпуска аудиторского отчета, при этом документация должна храниться в течение соответствующего периода.

Контакты

49. Аудиторы должны поддерживать эффективное взаимодействие на протяжении всего процесса аудита.

Взаимодействие должно происходить на всех этапах: до начала аудита, во время начального планирования, в процессе самого аудита и на этапе подготовки отчета. Любые значительные сложности, возникающие в процессе аудита, а также факты существенного несоответствия требованиям

немедленно доводятся до сведения руководства соответствующего уровня, либо до высших должностных лиц. Аудитор также должен информировать ответственную сторону о критериях аудита.

Принципы, относящиеся к процессу аудита

Планирование и проработка проведения аудита соответствия

Рамки аудита

50. Аудиторы должны определить рамки аудита.

Если рамки аудита не закреплены полномочиями ВОА, то решение по этому вопросу должно приниматься аудитором. Рамки аудита - это четкое разъяснение того, на чем будет сосредоточен аудит, каковы масштабы и объем аудита в контексте соответствия предмета проверки определенным критериям. Рамки аудита зависят от существенности и риска; они определяют, какие требования властей или их часть будут учитываться. В целом аудиторский процесс должен планироваться таким образом, чтобы охватить весь объем аудита.

Предмет проверки и критерии

51. Аудиторы должны определить предмет проверки и соответствующие критерии.

Определение предмета проверки и критериев является одним из первых шагов аудита соответствия. Предмет проверки и критерии могут устанавливаться законом или полномочиями ВОА. Также они могут определяться аудитором. Подготовка информации о соответствии предмета проверки критериям и ее представление ответственной стороной также могут быть существенны при выполнении аттестационных аудиторских заданий.

Предметы проверки могут быть различны и по форме, и по характеристикам. При определении предмета проверки аудитор должен использовать профессиональное суждение и профессиональный скептицизм, проанализировать проверяемую организацию и оценить существенность и риск.

Необходимо, чтобы предмет проверки можно было определить и оценить исходя из подходящих критериев. Он должен обладать такими характеристиками, которые позволили бы осуществлять сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в поддержку аудиторского отчета, заключения или мнения.

Аудитор должен определить приемлемые критерии в качестве основы для оценки аудиторских доказательств, обработки результатов аудита и составления заключений. Эти критерии, по мере необходимости, должны быть доступны для целевых пользователей и иных лиц. Они также должны быть переданы ответственной стороне.

Понимание деятельности проверяемого объекта

52. Аудиторы должны иметь представление о проверяемой организации в контексте определенных авторитетных источников.

Аудит соответствия может охватывать все уровни исполнительной власти и включать в себя различные административные уровни, формы проверяемых организаций и их сочетания. Поэтому аудитор должен быть знаком со структурой и деятельностью проверяемого объекта, а также с его процедурами обеспечения соответствия. Аудитор будет использовать эти знания для определения существенности и оценки риска несоответствия.

53. Аудиторы должны иметь представление о контрольной среде и соответствующих средствах контроля и определить, могут ли они обеспечить соответствие.

Понимание аудируемого лица и/или предмета проверки, имеющего отношение к рамкам аудита, зависит от знания аудитором контрольной среды. Контрольная среда является культурой честности и этического поведения, которая обеспечивает основу системы внутреннего контроля для соответствия требованиям властей. В контексте аудита соответствия особое значение имеет контрольная среда, которая сосредотачивается на достижении соответствия.

Для того, чтобы понимать деятельность объекта проверки или предмет проверки, аудитору также необходимо понимать систему внутреннего контроля. Конкретная форма контроля, которую аудитор будет проверять, зависит от предмета проверки, характера и рамок аудита. Предмет проверки может носить количественный или качественный характер, и аудитор должен сосредотачиваться на количественных или качественных показателях внутреннего контроля или их сочетании, в зависимости от рамок аудита. При оценке внутреннего контроля аудитор принимает во внимание риск того, что механизмы внутреннего контроля не смогут предотвратить или выявить существенные случаи несоответствия. Аудитор должен определить, соответствуют ли механизмы внутреннего контроля контрольной среде и обеспечивают ли они соответствие авторитетным источникам во всех существенных аспектах.

Оценка риска

54. Аудитор должен проводить оценку риска для выявления рисков несоответствия.

Аудитор должен провести оценку риска с учетом критериев, охвата аудита и характеристик аудируемого лица, с тем чтобы определить характер, сроки и объем аудиторских процедур, которые должны быть выполнены. При этом аудитор должен предусмотреть риск того, что предмет проверки не будет соответствовать критериям. Несоответствие может возникнуть вследствие мошенничества, ошибки, свойств, присущих предмету проверки и/или обстоятельств аудита. Определение рисков несоответствия и их потенциального воздействия на аудиторские процедуры должно проводиться на протяжении всего процесса аудита. При оценке рисков аудитор должен рассмотреть любые известные ему случаи несоответствия на предмет их существенности.

Риск мошенничества

55. Аудиторы должны учитывать риск мошенничества.

Если аудитор сталкивается с фактами несоответствия, которые могут указывать на признаки мошенничества, он должен действовать с надлежащей степенью профессионализма и осторожности, чтобы не создать препятствий возможным будущим проверкам или расследованиям.

Мошенничество в сфере аудита соответствия, в основном, имеет отношение к злоупотреблению государственной властью, а также к фальсифицированной отчетности о соответствии. Случаи несоответствия авторитетным источникам могут представлять собой намеренное злоупотребление государственной властью с целью получения неправомерной выгоды. Исполнение государственной власти включает в себя принятие решений, отказ от принятия таковых, подготовительные

работы, консультации, обработку информации и другие действия, связанные с государственной службой. Неправомерная выгода - это преимущества неэкономического или экономического характера, полученные в результате преднамеренного действия одним или несколькими лицами из числа руководства, высших должностных лиц, сотрудников или третьих лиц.

Несмотря на то, что выявление фактов мошенничества не является основной целью аудита соответствия, аудиторы должны включать факторы риска мошенничества в свои оценки риска и внимательно следить за проявлением признаков мошенничества при выполнении своей работы.

Стратегия аудита и план аудита

56. Аудиторы должны разрабатывать стратегию аудита и план аудита.

Планирование аудита должно включать обсуждение членами аудиторской группы, проводимое с целью разработки общей стратегии аудита и плана аудита. Цель стратегии аудита - это разработка эффективного механизма реагирования на риск несоответствия. Она должна включать рассмотрение запланированных действий в ответ на конкретные риски путем разработки плана аудита. Как стратегия аудита, так и план аудита должны быть оформлены в письменном виде. Планирование - это не отдельный этап аудита, а непрерывный и циклический процесс.

Аудиторские доказательства

57. Аудиторы должны собирать аудиторские доказательства в достаточном объеме и надлежащего характера для охвата объемов аудита.

Аудиторы должны собирать аудиторские доказательства в

достаточном объеме и надлежащего характера, чтобы обеспечить основу для вынесения заключения или мнения. **Достаточность** является мерой количества доказательств, в то время как **надлежащий характер** относится к качеству доказательств – их актуальности, достоверности и надежности. Количество необходимых доказательств зависит от риска существенного искажения информации по предмету проверки (чем больше риск, тем, вероятнее будет необходимо собрать больше доказательств) и от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше доказательств может потребоваться). Следовательно, достаточность и уместность доказательств взаимосвязаны. Тем не менее, просто получение большего количества доказательств не компенсирует их ненадлежащее качество. Достоверность доказательств зависит от их источника и характера, а также от конкретных обстоятельств, в которых они были получены. Аудитор должен учитывать как актуальность, так и достоверность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, и соблюдать конфиденциальность всех аудиторских доказательств и полученной информации.

Аудиторские процедуры должны быть оправданными в данных обстоятельствах аудита и служить цели получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Характер и источники необходимых аудиторских доказательств определяются критериями, предметом проверки и рамками аудита. Предмет проверки может носить количественный или качественный характер, и аудитор должен сосредотачиваться на количественных или качественных аудиторских доказательствах или их сочетании, в зависимости от объемов аудита. Таким образом, аудит соответствия включает в себя разнообразные процедуры сбора доказательств как количественного, так и качественного характера.

При аудите соответствия аудитору часто требуется объединить и

сравнить доказательства из различных источников для того, чтобы удовлетворить требования достаточности и уместности.

Оценка аудиторских доказательств и формирование заключений

58. Аудиторы должны оценить, получены ли достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и составить правильное заключение.

После завершения аудита аудитор анализирует аудиторские доказательства для того, чтобы вынести заключение или выразить свое мнение. Аудитор должен оценить, являются ли полученные доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы снизить риск аудита до приемлемо низкого уровня. Процесс оценки предполагает рассмотрение доказательств, которые как подкрепляют, так и противоречат аудиторскому отчету, заключению или мнению относительно соответствия или несоответствия. Он также включает оценку существенности. После оценки того, являются ли доказательства достаточными и надлежащими для подтверждения достоверности финансовой отчетности, аудитор решает как лучше сформировать заключение, опираясь на полученные доказательства.

Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, или если есть сомнения в отношении достоверности информации, которая будет использоваться в качестве доказательств, аудитор должен определить, как изменить или доработать аудиторские процедуры, чтобы решить этот вопрос, и рассмотреть последствия, если таковые возможны, для других аспектов аудита.

После завершения аудита аудитор изучает документацию, чтобы

определить, был ли предмет проверки достаточно и надлежащим образом изучен. Аудитор должен также определить, являются ли оценка рисков и начальное определение существенности правильными в свете собранных доказательств или их нужно пересмотреть.

Отчетность

59. Аудиторы должны подготовить отчет, основанный на принципах полноты, объективности, своевременности и с учетом противоречивых точек зрения.

Принцип полноты требует от аудитора перед выпуском отчета рассмотреть все соответствующие аудиторские доказательства. Принцип объективности требует от аудитора применять профессиональное суждение и скептицизм, чтобы обеспечить фактическую достоверность всех отчетов, а также соответствующее и сбалансированное представление всех результатов и выводов. Принцип своевременности предполагает подготовку отчета в установленный срок. Принцип учета противоречивых точек зрения подразумевает проверку точности фактов вместе с проверяемой организацией и внесение при возможности комментариев ответственных должностных лиц. Эти принципы должны соблюдаться как в отношении формы, так и в отношении содержания аудиторского отчета о соответствии.

Формы отчетности могут определяться законодательством или полномочиями ВОА. Тем не менее, аудиторский отчет обычно содержит заключение, основанное на проведенной аудиторской работе. Отчет, в случае необходимости, может также представить конструктивные и практические рекомендации по улучшению работы.

При выполнении задания по аудиту соответствия отчет обычно называется «Отчет аудитора».

Отчетность может быть представлена как в форме краткого стандартного мнения, так и в форме различных заключений, кратких или развернутых. Как бы то ни было, необходимо, чтобы отчет был полным, точным, объективным, убедительным и настолько ясным и сжатым, насколько это позволяет предмет аудита. Все ограничения рамок аудита должны быть описаны. Отчет должен четко указывать на актуальность используемых критериев и уровень достоверности отчетности, которую они подтверждают.

Заключение может иметь форму четкого письменного заключения о соответствии, часто в дополнение к заключению о финансовой отчетности. Оно также может быть выражено в форме более развернутого ответа на конкретные аудиторские вопросы. В то время, как при аттестационных заданиях обычно составляется заключение, при заданиях прямой отчетности часто практикуется представление ответов на конкретные вопросы. Когда составляется мнение, аудитор должен обозначить, является ли оно немодифицированным, либо оно было модифицировано на основе оценки существенности и распространенности. Выражение мнения обычно требует более детальной аудиторской стратегии и подхода.

Отчеты по аудиту соответствия обычно включают следующие элементы (хотя не обязательно, что в таком же порядке):

- 1 Название
- 2 Адресат
- 3 Границы аудита, включая охватываемый проверкой период времени
- 4 Определение или описание предмета проверки
- 5 Обозначенные критерии
- 6 Перечисление использованных при выполнении работы

аудиторских стандартов

- 7 Общий обзор выполненной работы
- 8 Данные, полученные в результате исследования
- 9 Выводы
- 10 Ответы проверяемой организации (если имеются)
- 11 Рекомендации (если имеются)
- 12 Дата отчета
- 13 Подпись

Последующая деятельность

60. Если необходимо, аудиторы должны осуществлять последующую деятельность при обнаружении несоответствия.

Последующая деятельность облегчает эффективное осуществление корректирующих действий и является источником полезной информации для проверяемого объекта, пользователей аудиторского отчета и аудитора (в целях будущего планирования аудита). Необходимость последующей деятельности о ранее обнаруженных фактах несоответствия, о которых сообщалось ранее, может быть различной в зависимости от характера предмета проверки, выявленного несоответствия и конкретных обстоятельств аудита. В некоторых ВОА, в том числе в судах счетов, последующая деятельность может включать издание юридически обязательных отчетов или вынесение судебных решений. Если аудит проводится на регулярной основе, процедуры последующей деятельности могут являться частью оценки рисков в следующем году.