

INTOSAI



## *Основополагающие принципы аудита государственного сектора*

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](mailto: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](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

ВВЕДЕНИЕ	4
ЦЕЛЬ И СТАТУС СТАНДАРТОВ ISSAI	5
СИСТЕМА АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	8
Полномочия	8
Аудит государственного сектора и его цели	9
Виды аудита государственного сектора	11
ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	12
Три стороны	13
Предмет проверки, критерии и информация по предмету проверки	13
Виды аудиторских заданий	14
Уверенность и достоверность в аудите государственного сектора	16
Необходимость в уверенности и достоверности	16
Формы подтверждения достоверности	16
Уровни достоверности	17
ПРИНЦИПЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	18
Организационные требования	19
Общие принципы	19
Этика и независимость	19
Профессиональное суждение, надлежащее старание и скептицизм	20
Контроль качества	20
Управление командой аудиторов и их навыки	21
Аудиторский риск	22
Существенность	23
Документация	23
Контакты	24
Принципы, относящиеся к процессу аудита	24
Планирование аудита	24
Проведение аудита	27
Отчетность и контроль реализации результатов аудита	28

## **ВВЕДЕНИЕ**

1. Профессиональные стандарты и руководства важны для надежности, качества и профессионализма аудита государственного сектора. Целью международных стандартов высших органов аудита (ISSAI), разработанных Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), является обеспечение независимого и эффективного аудита высшими органами аудита (ВОА).

2. ISSAI содержат требования к аудиту государственного сектора на организационном (ВОА) уровне, в то время как на уровне проведения отдельных аудиторских проверок их цель – способствовать членам ИНТОСАИ в разработке собственного профессионального подхода в соответствии с их полномочиями, а также национальными нормативными правовыми и иными актами.

3. Система профессиональных стандартов ИНТОСАИ имеет четыре уровня. Уровень 1 содержит основополагающие принципы аудита. Уровень 2 (ISSAI 10-99) устанавливает необходимые условия для надлежащего функционирования и профессионального поведения ВОА с организационной точки зрения: независимость, прозрачность и подотчетность, этические нормы и контроль качества, и распространяются на все аудиторские проверки ВОА. Уровни 3 и 4 отвечают за проведение отдельных аудиторских проверок и включают общепринятые профессиональные принципы, являющиеся основой эффективного и независимого аудита государственных организаций.

4. Основополагающие принципы аудита третьего уровня (ISSAI 100-999) основываются на *ISSAI 1 - Лимской декларации* и ISSAI второго уровня, развивают их и, тем самым, обеспечивают иерархию международных стандартов аудита государственного сектора.

5. Уровень 4 переводит основополагающие принципы аудита в более конкретные и детализированные оперативные руководства, которые

можно использовать на регулярной основе при проведении аудита, а также в качестве стандартов аудита в случае отсутствия соответствующих национальных стандартов. Данный уровень состоит из Общих руководящих принципов по проведению аудита (ISSAI 1000-4999), устанавливающих требования к финансовому аудиту, а также аудиту эффективности и соответствия.

6. *ISSAI 100 - Основопологающие принципы аудита государственного сектора* предоставляет детальную информацию по:

- цели и сфере действия стандартов ISSAI;
- системе аудита государственного сектора;
- элементам аудита государственного сектора;
- принципам, применимым при аудите государственного сектора.

## **ЦЕЛЬ И СТАТУС СТАНДАРТОВ ISSAI**

7. Стандарт ISSAI 100 устанавливает основополагающие принципы, которые применимы ко всем аудиторским заданиям в государственном секторе, независимо от форм или условий их проведения. Стандарты ISSAI 200, 300 и 400 основываются на принципах финансового аудита, аудита эффективности и аудита соответствия, а также обуславливают их дальнейшее развитие. Указанные стандарты должны применяться вместе с принципами, изложенными в ISSAI 100. Принципы никоим образом не имеют приоритет перед национальным законодательством, нормативными или иными регламентирующими актами и не препятствуют проведению БОА аудиторских исследований, проверок или других заданий, специально не регламентированных существующими стандартами ISSAI.

8. Основопологающие принципы аудита формируют ядро Общих руководящих принципов проведения аудита четвертого уровня системы ISSAI. Эти принципы можно использовать для создания общепринятых стандартов тремя способами:

- как основу, на которой БОА разрабатывают стандарты;

- как основу для принятия системы национальных стандартов;
- как основу для принятия «Общих руководящих принципов аудита» в качестве стандартов.

ВОА могут выбрать между составлением единого стандартизирующего, серии стандартизирующих документов или комбинированием стандартизирующих документов и иных регламентирующих документов.

ВОА должны указать, какие стандарты они применяют при проведении аудиторских проверок, и данная информация должна быть доступна для пользователей отчетов ВОА. В случае, когда стандарты основываются на нескольких источниках сразу – это тоже необходимо указать. ВОА рекомендуется сделать эти данные частью своих отчетов по результатам проверки; однако можно использовать и более обобщенную форму.

9. ВОА может заявить, что разработанные или принятые им стандарты основываются на основополагающих принципах аудита ИНТОСАИ или соответствуют им, только в том случае, если эти стандарты полностью соответствуют принципам ISSAI.

Отчеты о результатах проверки могут включать ссылку на тот факт, что использованные стандарты основывались на стандарте или стандартах ISSAI, относящихся к выполненной аудиторской работе, или соответствовали им. Такую ссылку можно сделать, отметив следующее:

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

Для того, чтобы принять или разработать должным образом стандарты аудита на основе Основополагающих принципов аудита, необходимо понимать текст принципов полностью. Достижению этой цели могут помочь

соответствующие руководящие указания в Общих руководящих принципах по проведению аудита.

10. ВОА могут предпочесть использовать Общие руководящие принципы по проведению аудита как свои официальные стандарты. В таких случаях аудитор должен соблюдать все стандарты ISSAI, относящиеся к аудиторской проверке. Ссылку на применяемые ISSAI можно сделать, отметив следующее:

*...Мы провели наш[у] аудит[ы] согласно Международным стандартам высших органов аудита.*

Для большей прозрачности в данной фразе можно еще больше конкретизировать, какой стандарт или диапазон стандартов ISSAI аудитор посчитал подходящим для применения. Это можно сделать, добавив следующую фразу:

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

11. Международные стандарты аудита (ISA), выпущенные Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), включены в руководства по проведению финансовых проверок (ISSAI 1000-2999). При финансовых аудитах, таким образом, можно делать ссылку или на ISSAI, или на ISA. ISSAI предоставляют дополнительное руководство для государственного сектора (Практические примечания), но аудиторские требования при финансовых проверках остаются теми же. ISA составляют неотъемлемую часть стандартов, и ссылаться исключительно на ISSAI, в которые они включены, нельзя. Если ISSAI или ISA были приняты в качестве стандартов ВОА для финансовых проверок, то отчет аудитора должен включать ссылку на эти стандарты. Это относится в равной мере, как к финансовому аудиту,

так и к иным проверкам, совмещающим методологию других видов аудиторских проверок.

12. Аудиторские проверки можно проводить в соответствии как с Общими руководящими принципами по проведению аудита, 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 ISSAI.

## **СИСТЕМА АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

### *Полномочия*

13. ВОА осуществляет свою функцию по аудиту государственного сектора в рамках конкретного конституционного устройства и в соответствии со своими обязанностями и полномочиями, которые обеспечивают достаточную независимость и свободу действий при исполнении своих обязанностей. Мандат ВОА может определять основные области ответственности ВОА за проведение аудита государственного сектора и предоставлять рекомендации в отношении проведения аудита и исполнения других аудиторских заданий.

14. ВОА могут быть уполномочены выполнять различные аудиторские задания по любым предметам, относящимся к сфере ответственности руководства и лиц, уполномоченных управлять и использовать надлежащим способом государственные средства и активы. Рамки или форма таких заданий, а также отчеты по их результатам варьируются в зависимости от законодательного мандата конкретного ВОА.

15. В ряде стран, ВОА является судом, состоит из судей и обладает властными полномочиями в отношении государственных бухгалтеров и других должностных лиц, обязанными перед ним финансово отчитываться. Таким образом, наблюдается взаимосвязь между судебными полномочиями

ВОА и его характеристикой как аудитора государственного сектора. Судебная функция требует от ВОА гарантировать, что все лица, уполномоченные распоряжаться государственными средствами, предоставляют ему отчетность и, таким образом, остаются под его юрисдикцией.

16. ВОА принимает стратегические решения для реализации своих полномочий и требований закона. Такие решения могут относиться к применяемым стандартам, к планированию первоочередности аудиторских заданий и их осуществлению.

### *Аудит государственного сектора и его цели*

17. Средой аудита государственного сектора является такая среда, в которой правительства и другие учреждения государственного сектора отвечают за использование ресурсов, полученных от налогообложения и других источников при оказании услуг гражданам и другим получателям. Данные учреждения подотчетны в вопросах управления и выполнения своей работы, а также использования ресурсов как перед теми, кто предоставляет эти ресурсы, так и перед теми, включая граждан, кто зависит от услуг, предоставленных с использованием этих ресурсов. Аудит государственного сектора способствует созданию подходящих условий и усилению ожиданий того, что учреждения государственного сектора и государственные служащие будут исполнять свои функции эффективно, результативно, согласно этическим нормам, а также соответствующим законам и нормативным актам.

18. В целом, аудит государственного сектора может быть описан как систематический процесс, позволяющий объективно получать и оценивать доказательства для определения того, соответствуют ли информация или существующие условия установленным критериям. Аудит государственного сектора крайне важен, поскольку он предоставляет законодательным и

надзорным органам, должностным лицам и широкой общественности информацию, а также независимые и объективные оценки управления и проведения государственной политики, программ или иных действий.

19. ВОА служат данной цели в качестве важного оплота своих национальных демократических систем и механизмов управления, играя важную роль в улучшении управления государственным сектором благодаря следованию принципам прозрачности, подотчетности, управления и эффективности. *ISSAI 20 - Принципы прозрачности и подотчетности* содержат руководства в этой области.

20. Все аудиты государственного сектора начинаются с определения задач, которые могут отличаться в зависимости от проводимого вида аудита. Однако все аудиты государственного сектора способствуют должному управлению благодаря:

- предоставлению целевым пользователям независимой, объективной и надежной информации, заключений и мнений, основанных на достаточных и надлежащих доказательствах, относящихся к государственным учреждениям;

- усилению подотчетности и прозрачности, поощрению постоянного улучшения и устойчивой уверенности в надлежащем использовании государственных средств и активов, а также эффективности государственного управления.

- повышению результативности тех органов в рамках конституционного устройства, которые осуществляют общий мониторинг и функции, корректирующие правительство, а также ответственных за управление деятельностью, финансируемой из государственных средств;

- созданию стимулов для реформирования путем предоставления знаний, всеобъемлющего анализа и обоснованных рекомендаций по улучшению.

21. В целом, аудиты государственного сектора можно отнести к одной или нескольким категориям трех основных видов аудита: аудиты

финансовой отчетности, аудиты соответствия полномочиям и аудиты эффективности. Задачи любого из указанных аудитов будут определять, какие стандарты следует применять.

### *Виды аудита государственного сектора*

22. Три главных вида аудита государственного сектора определяются следующим образом:

Финансовый аудит имеет основной целью выявить, представляется ли финансовая информация учреждения в соответствии с принятой системой финансовой отчетности и законодательной базой. Это достигается получением достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих аудитору составить мнение относительно отсутствия в финансовой информации существенных искажений по причине мошенничества или ошибок.

Аудит эффективности имеет основной целью выявить, соответствуют ли действия, программы и институты принципам экономии, эффективности и результативности и есть ли дополнительные возможности для их совершенствования. Эффективность оценивается в сравнении с соответствующими критериями, а также анализируются причины отклонения от данных критериев и другие проблемы. Цель – ответить на ключевые вопросы аудиторской проверки и предоставить рекомендации по улучшению.

Аудит соответствия имеет основной целью выявить, соответствует ли конкретный предмет рассмотрения действующим властным полномочиям, определенным в качестве критериев. Аудит соответствия выполняется посредством оценки (во всех существенных аспектах) соответствия деятельности, финансовых операций и информации властным полномочиям, регулирующим деятельность проверяемой организации. Эти властные полномочия включают правила, законы и нормативные акты, бюджетные

резолуции, политику, установленные кодексы, условия соглашения или общие принципы государственного регулирования рационального управления финансами государственного сектора и поведения должностных лиц.

23. ВОА могут исполнять аудиторские проверки или другие задания по любому предмету, имеющему отношение к сфере ответственности руководства или лиц, наделенных полномочиями по использованию государственных ресурсов. Такие задания могут включать в себя отчетность по количественным показателям выработки, результатам деятельности учреждения по предоставлению услуг, отчеты по устойчивому развитию, будущие потребности в ресурсах, соответствие стандартам внутреннего контроля, аудиты проектов в реальном времени или другие вопросы.

ВОА могут также проводить комбинированные проверки, включающие аспекты финансового аудита, аудита эффективности и/или соответствия.

## **ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

24. Аудит государственного сектора крайне необходим при государственном управлении, поскольку в основе управления общественными ресурсами должно быть доверие. Ответственность за управление общественными ресурсами в соответствии с намеченными целями возлагается на учреждение или частное лицо, действующее от имени государства. Аудит государственного сектора укрепляет доверие целевых пользователей, предоставляя информацию, а также независимые и объективные оценки отклонений от принятых стандартов или принципов должного управления.

Все аудиты государственного сектора имеют одни те же базовые элементы: аудитор, ответственная сторона, целевые пользователи (три стороны аудита), критерии оценки объекта проверки и итоговая информация

о нем. 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 целевые потребители. Взаимоотношения между сторонами должны рассматриваться в контексте конкретных конституционных соглашений для каждого вида аудита.

• Аудитор: В аудите государственного сектора роль аудитора выполняет глава ВОА и лица, которым была делегировано полномочие проводить аудиты. Полная ответственность за аудит государственного сектора по-прежнему определяется полномочиями ВОА.

• Ответственная сторона: В аудите государственного сектора, соответствующая ответственность определяется конституционным и законодательным соглашением. Ответственные стороны могут нести ответственность за информацию об объекте проверки, за управление им или за составление рекомендаций. Ответственными сторонами могут выступать как физические лица, так и организации.

• Целевые пользователи: Физические лица, организации или их группы, для которых аудитор готовит отчет о результатах проверки. Целевыми пользователями могут быть законодательные или надзорные органы, те, кто отвечает за государственное управление или за работу с населением.

### *Предмет проверки, критерии и информация по предмету проверки*

26. Предмет проверки относится к информации, условию или действию, которые изучаются или оцениваются по определенным

критериям. Предмет проверки может иметь различные формы и обладать разными характеристиками, в зависимости от задачи аудита. Надлежащий предмет проверки подлежит идентификации и логически согласуемой оценке или оценке по критериям, таким образом, чтобы собрать достаточные и надлежащие доказательства для составления аудиторского мнения или заключения.

27. Критерии являются сравнительными эталонами для оценки предмета аудита. При каждом аудите должны использоваться критерии, соответствующие обстоятельствам. При выборе надлежащего критерия, аудитор учитывает его соответствие и понятность для целевых пользователей, а также целостность, надежность и объективность (нейтральность, всеобщее признание и сопоставимость с критериями, используемыми в аналогичных аудитах). Используемые критерии могут зависеть от целого ряда факторов, включая задачи и вид аудита. Критерии могут быть конкретными или более общими, могут быть взяты из различных источников, включая нормативные правовые акты, правила, стандарты, руководящие принципы и передовые практики. Они должны быть доступны целевым пользователям, чтобы они могли понять, как изучался и оценивался предмет проверки.

28. Информация по предмету проверки содержит конечный результат оценки или измерению этого предмета по критериям. Она может принимать много форм и иметь разные характеристики в зависимости от задач и границ (объема) аудита.

### *Виды аудиторских заданий*

29. Существует два вида аудиторских заданий:

- При аттестационных аудиторских заданиях ответственная сторона оценивает предмет проверки по критериям и представляет информацию по нему аудитору, на основе которой он составляет достаточное и надлежащее

аудиторское доказательство, обеспечивающее обоснованность формирования заключения.

• При аудиторских заданиях прямой отчетности именно аудитор измеряет или оценивает предмет проверки в сравнении с критериями. Аудитор выбирает предмет и критерии, принимая во внимание риск и существенность. Количественный результат оценки предмета по критериям отражается в аудиторском отчете в форме заключений, рекомендаций и мнения. Аудит предмета проверки может также выявить новую информацию, аналитические данные или 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. Аудиты соответствия могут выполняться в форме аттестационного аудиторского задания, либо в форме задания прямой отчетности, или же и в одной, и в другой форме одновременно. Предмет аудита или информация по нему в рамках трех видов аудита, предусмотренных в ISSAI, состоит из следующих элементов:

• *Финансовый аудит:* Предметом финансового аудита являются финансовое положение, деятельность, движение наличных средств или другие элементы, которые выявляются, измеряются и представляются в документах финансовой отчетности. Информация по предмету проверки - это документы финансовой отчетности.

• *Аудит эффективности:* Предмет проверки эффективности определяется задачами аудита и поставленными проверкой вопросами. Предметом могут быть конкретные программы, организации, фонды или определенные действия (вместе с их количественными результатами и финансовыми последствиями), существующие ситуации (включая причины и следствия), а также нефинансовая или финансовая информация о любом из этих элементов. Аудитор изучает и оценивает предмет проверки, чтобы

установить, в каком объеме были выполнены установленные критерии.

• *Аудит соответствия:* Предмет аудита соответствия определяется границей проведения проверки. Это может быть деятельность, финансовые операции или информация. При выполнении аттестационных заданий в рамках аудита соответствия целесообразней сконцентрироваться на информации о предмете проверки, например, на заключении о соответствии, составленном на основании утвержденной и стандартизированной системе отчетности.

### *Уверенность и достоверность в аудите государственного сектора*

#### Необходимость в уверенности и достоверности

31. Целевые пользователи хотят быть уверенными в надежности и адекватности информации, используемой ими в качестве основы при принятии решений. Таким образом, аудиты предоставляют информацию на основе обоснованного и надлежащего доказательства, а аудиторы должны работать с целью снизить или управлять риском ложных выводов. Уровень достоверности, который можно обеспечить целевому пользователю, должен предоставляться прозрачным способом. Однако из-за определенных неизбежных ограничений, аудиты не могут подтверждать абсолютную достоверность.

#### Формы подтверждения достоверности

32. В зависимости от аудита или потребностей пользователей, достоверность может быть изложена двумя способами.

- Посредством мнений и заключений, которые четко определяют уровень достоверности. Это присутствует во всех аттестационных аудиторских заданиях и в некоторых заданиях прямой отчетности.
- Посредством иных форм. В некоторых заданиях прямой

отчетности аудитор не формирует точного заключения относительно достоверности предмета проверки. В таких случаях аудитор предоставляет пользователям необходимую степень достоверности путем подробного объяснения того, как результаты, критерии и заключения были сформированы в обоснованном и рациональном виде и почему такая взаимосвязь результатов и критериев привела к определенному общему заключению или рекомендации.

### Уровни достоверности

33. Подтверждение достоверности может быть разумным (достаточно обоснованным) или ограниченным.

Уровень разумного подтверждения достоверности существенен, но не абсолютен. Аудиторское мнение сформировано однозначно, утверждая, что, по мнению аудитора, предмет проверки отвечает или не отвечает существенным требованиям, а также, при необходимости, информация по предмету проверки составляет правдивый и справедливый взгляд в соответствии с применимыми критериями.

При определении ограниченного уровня достоверности, в аудиторском заключении содержится вывод, основываясь на проведенных действиях, что ничто не привлекло внимание аудитора, что могло бы позволить ему сделать вывод о несоответствии предмета применимым критериям. Проведенные аудитором действия, при аудите с ограниченной достоверностью, ограничены по сравнению с теми, которые проводятся для получения разумного подтверждения достоверности. Ожидается, что исходя из профессионального суждения аудитора, уровень подтверждения достоверности для целевого пользователя будет убедительным. Отчет об ограниченной достоверности свидетельствует о неоднозначности выводов по достоверности.

## ПРИНЦИПЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

34. Принципы, изложенные ниже, являются основополагающими для проведения аудита. Аудит является суммирующим и циклическим процессом. Вместе с тем, для надлежащего изложения, основополагающие принципы сгруппированы по принципам, относящимся к организационным требованиям к ВОА, по общим принципам, которые аудитор должен учитывать до начала аудита и на более чем одном этапе аудита, а также по принципам, которые относятся к конкретным этапам аудиторского процесса.

### Области, охватываемые принципами аудита государственного сектора



## *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 целевыми пользователями.

Аудиторы могут найти руководство по независимости в *ISSAI 10 - Мексиканской декларации о независимости ВОА*. Руководство по ключевым этическим принципам добросовестности, объективности, профессиональной компетенции и надлежащего старания, конфиденциальности и профессионального поведения дано в *ISSAI 30 - Этическом кодексе*.

### Профессиональное суждение, надлежащее старание и скептицизм

**37. Аудиторы должны поддерживать соответствующее профессиональное поведение, применяя профессиональный скептицизм, профессиональное суждение и надлежащее старание на протяжении всего аудита.**

Отношение аудитора должно характеризоваться профессиональным скептицизмом и профессиональным суждением, которые должны применяться при формировании решений о надлежащем порядке действий. Аудиторы должны прилагать надлежащее старание, чтобы обеспечить надлежащее профессиональное поведение.

Профессиональный скептицизм подразумевает, что при оценке достаточности и уместности доказательств, полученных в ходе аудита, аудитор сохраняет профессиональную дистанцию, бдительность и подвергает все сомнению. Он также предусматривает открытость и восприимчивость ко всем взглядам и аргументам. Профессиональное суждение подразумевает применение коллективных знаний, навыков и опыта к аудиторскому процессу. 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 40 - Контроль качества для ВОА*.

### Управление командой аудиторов и их навыки

#### **39. Аудиторы должны владеть или иметь доступ к необходимым навыкам**

Аудиторы 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 применяемых стандартов и законодательства, понимание деятельности аудируемого лица, а также способность к профессиональному суждению 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 проверок, 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 мандатом ВОА и применимым законодательством аудитор может использовать работу внутренних аудиторов, других аудиторов или экспертов. Процедуры аудитора должны предоставлять достаточную базу для использования работы других, и в любых случаях аудитор должен получать доказательство компетенции других аудиторов или экспертов, независимости и качества выполненной работы. Однако ВОА несет единоличную ответственность за любой вывод или отчет по аудиту, который он может сделать по предмету проверки; данная ответственность не уменьшается при использовании им работ, выполненных другими сторонами.

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудита. Однако как внутренний, так и внешний аудит способствуют должному

управлению посредством вклада в прозрачность и подотчетность в использовании 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 консультационно-ревизорских бухгалтерских фирм, которые завершили аудиторскую работу, относящуюся к цели аудита. Должны быть проведены мероприятия, обеспечивающие выполнение любой такой работы в соответствии со стандартами аудита государственного сектора.

Для осуществления аудиторских проверок 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, связанными с возможностью предоставления отчета, не соответствующего обстоятельствам аудита**

Аудиторский риск – это риск того, что отчет о результатах проверки может оказаться ненадлежащим. Аудитор выполняет процедуры по снижению риска или по управлению риском получения ненадлежащих выводов. При этом аудитор должен учитывать тот факт, что присущие всем проверкам внутренние ограничения не позволяют обеспечить абсолютную уверенность относительно состояния предмета проверки.

В случае, когда целью является обеспечение разумной достоверности отчетности, аудитор должен снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня с учетом обстоятельств аудита. Целью аудита может быть формирование заключения с ограниченной достоверностью. При этом,

приемлемый риск несоблюдения критериев значительно выше, чем при аудите с разумной достоверностью. Аудит с ограниченной достоверностью, по профессиональному суждению аудитора, обеспечивает уровень достоверности, достаточный для целевых пользователей.

### Существенность

**41. Аудиторы должны учитывать существенность на протяжении всего процесса аудита.**

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 проверки, 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 подготавливать 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 аудиторской проверки. Она должна фиксировать выполненные процедуры и полученные доказательства, а также подтверждать сообщенные результаты аудиторской проверки. Документация должна быть достаточно подробной, чтобы дать возможность опытному аудитору, не имеющему предварительных знаний о проведенном аудите, 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.

#### Контакты

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

Важно, чтобы объект аудита был в курсе дела по всем вопросам, относящимся к аудиторской проверке. Это ключевое условие создания конструктивных рабочих взаимоотношений. Контакты должны включать в себя получение информации, относящейся к аудиторской проверке, и предоставление руководству и высшему руководству 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, относящиеся к процессу аудита*

#### Планирование аудита

**44. Аудиторы должны гарантировать четкую формулировку условий аудита.**

Проверки могут проводиться в соответствии с требованием закона, на

основе запросов законодательного или надзорного органа, инициированы ВOA или проведены по обычному соглашению с объектом аудита. Во всех случаях аудитор, руководство аудиторского ведомства, руководство объекта аудита, должностные лица, связанные с государственным управлением и, при необходимости, другие стороны должны достичь официального взаимопонимания по условиям аудита, а также по своей роли и сферам ответственности. Важная информация может включать в себя определение предмета, границ аудита и целей аудита, условий по доступу к данным, отчет по результатам проверки, процесс проведения аудита, данные по контактными лицам, а также роль и ответственность различных сторон, затронутых в рамках данного задания.

**45. Аудиторы должны понимать суть объекта аудита или аудируемой программы.**

Сюда входит понимание соответствующих целей, действий, нормативной базы, внутреннего контроля, финансовых и иных систем, а также бизнес-процессов и изучение потенциальных источников аудиторского доказательства. Данные можно получить из регулярных контактов с руководством, должностными лицами и другими соответствующими заинтересованными сторонами. Это может подразумевать консультации экспертов и изучение документов (включая ранее проведенные исследования и другие источники) с целью более широкого понимания предмета проверки и его контекста.

**46. Аудиторы должны проводить оценку рисков или анализ проблем, при необходимости пересматривая их результаты в зависимости от результатов 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 проверки. Следует рассматривать как общие, так и конкретные риски. Это достигается через процедуры, которые обеспечивают

понимание объекта или программы, а также окружающей ее среды, включая соответствующий внутренний контроль. Аудитор должен оценить реакцию руководства на выявленные риски, включая принятые меры и внедрение инструментов внутреннего контроля. При анализе проблем аудитор должен рассмотреть действующие индикаторы проблем или отклонений от должного или ожидаемого процесса. Это включает изучение различных индикаторов проблем для определения задач аудита. Идентификация рисков и их воздействие на аудит должны учитываться на протяжении всего процесса аудита.

**47. Аудиторы должны определять и оценивать риски мошенничества, возникающие в рамках задач аудита.**

Аудиторы должны направлять запросы и совершать процедуры для определения и ответной реакции на риски мошенничества, возникающие в рамках задач аудита. Они должны сохранять профессиональный скептицизм и быть бдительными в ходе проведения аудита к возможным фактам мошенничества.

**48. Аудиторы должны планировать свою работу для эффективного и результативного проведения аудита.**

Планирование конкретного аудита включает стратегические и оперативные аспекты.

Стратегическое планирование должно определять границы аудита, цели и подход. Задачи относятся к тому, что предполагается достичь в результате аудита. Границы относятся к предмету и критериям, которые аудиторы будут использовать для оценки и составления отчета о предмете проверки, и непосредственно относятся к целям. Подход описывает суть и объемы процедур, которые будут использованы для сбора аудиторского доказательства. Аудит должен планироваться для снижения аудиторского риска до приемлемого низкого уровня.

Оперативное планирование подразумевает установление графика аудита и определение характера, срока и рамок процедур проверки. При

планировании, аудиторы формируют аудиторские группы и определяют необходимость в дополнительных ресурсах, например, в привлечении узкоспециализированных экспертов.

Планирование проверок должно отвечать значительным изменениям в обстоятельствах и условиях. Это повторяющийся процесс, происходящий в течение всего аудита.

### Проведение аудита

**49. Аудиторы должны проводить процедуры проверки, обеспечивающие достаточное соответствующее аудиторское доказательство в подтверждение отчета о результатах проверки.**

Решения аудитора о характере, сроке и рамках процедур проверки влияют на доказательство, которое нужно получить. Выбор процедур зависит от оценки рисков и анализа проблем.

Аудиторское доказательство - это любая информация, используемая аудитором для определения соответствия предмета применимым критериям. Доказательство может принимать много форм, 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 инспектирование, наблюдение, расследование, подтверждение, повторный расчет, повторное выполнение, аналитические процедуры и/или другие исследовательские методы.

Доказательство должно быть достаточным (количественно), для того чтобы убедить знающего человека в разумности полученных фактов, и надлежащим (качественно), т.е. относящимся к делу, достоверным и надежным. Оценка аудитором доказательства должна быть объективной, справедливой и сбалансированной. Предварительные результаты должны быть сообщены объекту аудита и обсуждены для подтверждения их аргументированности.

Аудитор должен выполнять все требования, относящиеся к конфиденциальности.

#### **50. Аудиторы должны оценивать аудиторское доказательство и делать заключения**

После завершения процедуры проверки аудитор изучает документацию, чтобы определить, был ли предмет проверки достаточно и надлежащим образом проверен. Перед тем как сделать заключения, аудитор пересматривает первоначальную оценку риска и существенности в свете собранных доказательств и определяет, нужно ли проводить дополнительные процедуры проверки.

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

На основе результатов аудиту необходимо полагаться на профессиональное суждение при выработке заключения о предмете проверки или информации о предмете.

#### Отчетность и контроль реализации результатов аудита

#### **51. Аудиторы должны составлять отчет на основе сделанных заключений**

Процесс аудита предусматривает подготовку отчета для доведения результатов аудита до сведения заинтересованных сторон, других ответственных за государственное управление и общественности. Также преследуется цель способствовать последующей деятельности и проведению корректирующего мероприятия. В некоторых ВОА, как, например, в судах счетов с судебными полномочиями, это может включать вынесение юридически обязывающих отчетов или судебных решений.

Отчеты должны быть понятными и полными, в них не должно быть расплывчатости или двусмысленности. Они должны быть объективными и

справедливыми, включающими только информацию, подтверждаемую достаточным и соответствующим аудиторским доказательством, и обеспечивающими представление результатов в перспективе и контексте.

Форма и содержание отчета зависят от характера аудита, целевых пользователей, применимых стандартов и юридических требований. Мандат ВOA и другие относящиеся к делу законы и нормативные акты могут конкретизировать формат и формулировки отчетов, которые можно составлять в коротком или полном виде.

*Развернутые отчеты* детально описывают границы аудита, результаты аудиторских исследований и заключения, включая потенциальные последствия и конструктивные рекомендации, позволяющие исправить замечания.

*Краткие отчеты* имеют более сжатую форму и, как правило, более стандартизированный формат.

#### Аттестационные аудиторские задания

При аттестационных аудиторских заданиях отчет о результатах проверки может выражать мнение о том, свободна ли информация о предмете во всех существенных отношениях от искажений и/или соответствует ли предмет проверки во всех существенных отношениях установленным критериям. При выполнении аттестационного задания отчет обычно называется «Отчет Аудитора».

#### Задания прямой отчетности

При заданиях прямой отчетности в отчете о результатах проверки необходимо указать цели аудита и описать, как они достигались в ходе аудита. Он включает результаты 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 по содержанию аудита.

Отчет о результатах проверки должен объяснять, как полученное доказательство было использовано и почему были сделаны именно такие

заклучения. Благодаря этому будет обеспечена необходимая степень уверенности целевых пользователей в представленных в нем данных.

### Мнение

Когда мнение по результатам проверки используется для передачи определенного уровня достоверности, оно должно быть составлено в стандартизированном формате. Мнение может быть немодифицированным или модифицированным. Немодифицированное мнение вносится при получении ограниченной или разумной достоверности. Модифицированное мнение может быть:

- *Условно положительное (с оговорками)* – когда аудитор возражает против полученных доказательств или не имеет возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по определенным вопросам предмета проверки, которые являются или могли быть существенными, но не всеобъемлющими.

- *Отрицательное* – когда аудитор, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что отклонения или искажения, отдельно или в совокупности, существенны и всеобъемлющим.

- *Отказное* – когда аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство из-за неопределенности или ограничения рамок аудита, что является как существенным, так и всеобъемлющим.

В случае, если мнение модифицировано, основания должны быть объективно оценены за счет четкого пояснения, со ссылкой на применимые критерии, характер и объемов модификации. В зависимости от вида аудита, рекомендации по исправлению замечаний и любым составляющим недостаткам внутреннего контроля можно также включить в отчет.

### Контроль реализации результатов аудита

ВОА участвуют в мониторинге действий, предпринятых ответственной стороной в ответ на вопросы, поставленные в отчете о результате проверки. Последующая деятельность сосредоточена на том, принял ли во внимание

объект аудита рекомендации, включая последствия. Недостаточные или неудовлетворительные действия объекта аудита могут потребовать от ВОА дополнительного отчета.