

|  |  |
| --- | --- |
| ИССАИ 5800: | Международные стандарты высших органов аудита (ИССАИ) выпускаются Международной организацией высших органов аудита(ИНТОСАИ). Для получения дополнительной информации см. веб-сайт *www.issai.org* |

*Руководство*

ИНТОСАИ

*Совместный аудит*

**Содержание**

[1 Введение 3](#_Toc468716946)

[1.1 Формат Руководства 3](#_Toc468716947)

[1.2 Цель Руководства 3](#_Toc468716948)

[1.3 Определения 4](#_Toc468716949)

[2 Инициирование процедуры аудита 7](#_Toc468716950)

[2.1 Цель сотрудничества в области аудита 7](#_Toc468716951)

[2.2 Решение об аудиторском сотрудничестве 8](#_Toc468716952)

[2.2.1. Выбор области для аудита 9](#_Toc468716953)

[2.2.2. Выбор ВОА для аудита 9](#_Toc468716954)

[2.2.3. Выбор подходящего типа аудита 10](#_Toc468716955)

[2.3 Конфиденциальность 12](#_Toc468716956)

[2.4 Официальное соглашение о сотрудничестве в области аудита 13](#_Toc468716957)

[3 Последовательность шагов при проведении аудиторской проверки 14](#_Toc468716958)

[3.1 Подготовка к проведению аудита 14](#_Toc468716959)

[3.2 Проведение аудита 19](#_Toc468716960)

[3.3 Отчетность по аудиту 21](#_Toc468716961)

[4 Оценка и дальнейшее сотрудничество в сфере аудита 23](#_Toc468716962)

[4.1 Проверка проведенного аудита 23](#_Toc468716963)

[4.2 Последующая оценка аудиторского сотрудничества 24](#_Toc468716964)

[4.3 Продолжение сотрудничества в сфере аудита 24](#_Toc468716965)

1. Введение

В последние годы сотрудничество между высшими органами аудита существенно расширилось. ИНТОСАИ в значительной степени обеспечило почву для его развития путем проведения конгрессов, встреч, семинаров, деятельности постоянных комитетов и рабочих групп и, в последнее время, путем поддержки инициативы по развитию ИНТОСАИ. Во многих случаях сотрудничество явилось также результатом двусторонних и региональных инициатив, посредством которых высшие органы аудита реализуют на практике девиз ИНТОСАИ, который гласит: «Взаимный обмен опытом приносит пользу всем».

Отдельные вклады всех высших органов аудита в данное Руководство ясно демонстрируют уровень сотрудничества, имеющий место в настоящее время. Этот уровень сотрудничества свидетельствует о том, что высшие органы аудита намерены решать проблемы, связанные с глобальными изменениями, путем выявления и реализации новых способов эффективной организации и управления своими структурами. Настоящее Руководство должно стать вкладом в достижение международным сообществом высших органов аудита цели, которая заключается в том, чтобы играть еще более важную роль в улучшении государственного управления.

* 1. Формат Руководства

Структура настоящего Руководства отражает последовательные этапы аудиторской миссии. В Руководстве рассматриваются этапы подготовки, осуществления и оценки аудиторских практик и содержатся советы и рекомендации для каждого из этих этапов. Соответствующие разъяснения по каждому пункту не подразумевают полного решения всех вопросов, которые могут возникнуть при проведении проверок несколькими высшими органами аудита. В данном Руководстве невозможно, например, принять во внимание все разнообразие национальных правовых систем, в условиях которых должны работать высшие органы аудита. Тем не менее, вполне вероятно, что здесь будут даны ответы на вопросы, являющиеся ключевыми для участников аудиторского сотрудничества[[1]](#footnote-1).

* 1. Цель Руководства

Целью этого Руководства является обеспечение высших органов аудита инструментами для подготовки и осуществления двусторонних и многосторонних проверок и проведения последующей деятельности. Во время совместного планирования таких проверок Руководство должно дать ответы на важные вопросы всех участников, которые должны быть приняты в расчет в качестве предварительного условия для успешного проведения аудита. Этой цели посвящены официальное соглашение по аудиту и перечень критериев. Использование Руководства не может гарантировать, что процедура аудита увенчается успехом для всех участников, но оно может помочь избежать возможных ошибок. Польза, которую может обеспечить Руководство, частично зависит от применения опыта, накопленного высшими органами аудита.

* 1. Определения

Принимая во внимание международную обстановку, в которой будет использоваться настоящее Руководство, представляется разумным начать с определения некоторых понятий, рассматриваемых ниже. Это необходимо для предупреждения возможных недоразумений, которые могут возникнуть при будущем сотрудничестве нескольких высших органов аудита.

*Виды аудиторского сотрудничества[[2]](#footnote-2)*

Аудиторское сотрудничество между двумя или большим числом высших органов аудита можно подразделить на три вида: параллельный, координированный и совместный аудит (см. рис.1).

* **Миссия параллельного аудита:** Принимается решение провести аналогичные аудиторские проверки. Совместно принимаются единая методология и аудиторский подход. Аудиторская проверка проводится более или менее одновременно двумя или несколькими автономными аудиторскими органами, но отдельной аудиторской группой от каждого органа, ответственной, как правило, только перед своим собственным руководящим органом и лишь в вопросах, входящих в его собственную зону ответственности.

В качестве примера данного вида аудита можно привести аудит, проведенный в период между 2006 г. и 2009 г. 12-ю ВОА, членами ЕВРОСАИ (Болгария, Республика Чехия, Македония, Германия, Румыния, Словакия, Словения, Турция, Испания, Швейцария, Украина и Польша). Все участники подписали соглашение о сотрудничестве и рамочную программу, на основе которых ВОА проводили свои аудиторские исследования. Целью аудита было исполнение выбранных программ/ проведение мероприятий для продвижения найма людей с ограниченными возможностями.

Другая аудиторская проверка была проведена в период между 2008 - 2012 гг., в ходе которой ВОА Республики Чехия и Германии согласились провести параллельные аудиты по двум направлениям - программа размещения заказов ЕС на строительные работы и мероприятий по предупреждению коррупции. Аудиторская команда сконцентрировала внимание на применение закона ЕС по госзакупкам, перенесенного на национальное законодательство и систему предупреждения коррупции в области строительных работ, строительства дорог и/ или транспорта. В ходе аудита также было рассмотрено заключение договоров, не отвечающих требованиям ЕС, в целях предупреждения коррупции.

* **Миссия координированного аудита:** Координированный аудит – это либо совместный аудит с отдельными аудиторскими отчетами собственных руководящих органов высших органов аудита, либо параллельный аудит с единым аудиторским отчетом в дополнение к отдельному национальному отчету.

В качестве примера можно привести координированный аудит, проведенный в период между 2007 - 2008 гг. ВОА Украины, Германии, Нидерландов, Польши, Российской Федерации, Республики Словакия, Швейцарии,

Соединенными Штатами Америки и Европейской счетной палаты в отношении Чернобыльского фонда «Укрытие».

Целью аудита было установления текущей ситуации в юридических, организационных и финансовых вопросах оказания поддержки вывода из эксплуатации Чернобыльской атомной электростанции (ЧАЭС) и превращения разрушенного блока 4 ЧАЭС в экологически безопасную систему путем выполнения плана «Укрытие».

* **Миссия совместного аудита:** Ключевые решения принимаются совместно. Такой аудит проводится одной группой по проведению аудита, состоящей из аудиторов, которые представляют два или большее число автономных аудиторских органов и которые обычно подготавливают единый совместный аудиторский отчет для представления каждому соответствующему руководящему органу.

Примером данного вида аудита, согласно настоящему руководству, для потенциально заинтересованных ВОА в проведении совместного аудита может послужить аудит, проведенный ВОА Нидерландов и Бельгии в период между 2007-2008гг. Оба ВОА подписали соглашение о проведении совместного аудита по проверке качества высшего образования в обеих странах.

Во время совместной проверки они обнаружили, что качество высшего образования как в Нидерландах, так и в Бельгии, находится на высоком уровне. Однако работа контроля качества в обучающих учреждениях может быть улучшено по нескольким параметрам. Спустя пять лет оба ВОА провели повторный аудит с целью проверить, выполняются ли их рекомендации.

*Уровни управления (иерархия)*

При аудиторском сотрудничестве участвующие высшие органы аудита должны выполнять различные функции. Задачи должны быть согласованы в смешанных или национальных группах, должна быть проведена работа на местах, должны быть подготовлены отчеты и приняты решения. Функции выполняются лицами, которые, занимая различное должностное положение в иерархии каждого высшего органа аудита, имеют аналогичные задания. Для целей данного Руководства различные уровни определяются следующим образом:

Задачи и обязанности должны быть распределены в зависимости от участвующих высших органов аудита.

* Первый уровень: высшее руководство, например, генеральный аудитор, (первый) президент и его заместители
* Второй уровень: главы подразделений, департаментов, линейные руководители
* Третий уровень: главы аудиторских подразделений и отделов
* Четвертый уровень: старшие аудиторы/аудиторы
* Пятый уровень: другие сотрудники.

Успешное проведение аудита зависит от степени выполнения обязанностей каждой участвующей стороны, в особенности, высшего руководства (1-ый уровень).

*Комитеты*

При проведении совместных аудитов, необходимо учредить органы/комитеты, в чьи обязанности будет входить принятие решений и наблюдение за всем процессом.

От каждого высшего органа аудита должен быть назначен представитель в любым комитетах путем подписания стандартного соглашения или составления официального документа во время подготовки аудита

В зависимости от вида совместного аудита ВОА-участники могут учредить следующие комитеты:

* **Координационный комитет**: Это орган, координирующий совместную работу при параллельной или координированной аудиторской проверке. Члены комитета обмениваются мнениями о результатах проверки и договариваются о согласовании дальнейшего подхода. Они обмениваются информацией, необходимой для принятия решений участвующими высшими органами аудита, а также представляют решения этих ответственных лиц в отношении других высших органов аудита. Члены этих комитетов могут быть опытными аудиторами (4-й уровень или выше).

**В ином случае, участвующие ВОА могут выбраться одного из них в качестве Координатора ВОА, который будет ответственен за выполнение программы аудита (например, ориентиры, расписание).**

* **Руководящий комитет (Оргбюро):** Это орган по контролю и руководству деятельностью аудиторской группы в ходе аудиторского сотрудничества. Руководящий комитет принимает все решения об аудиторском сотрудничестве, которые руководители аудита не могут принимать самостоятельно. В то же время, его представители находятся в контакте со своими высшими органами аудита. Члены Руководящего комитета должны иметь полномочия для принятия решений в рамках своих организаций (третий уровень или выше).

*Типы отчетов*

В принципе, существуют две различные формы, в которых высшие органы аудита могут представить отчет о результатах аудиторского сотрудничества.

* **Совместный отчет (совместный аудит):** Участвующие высшие органы аудита составляют совместный отчет, который включает в себя результаты, выводы и рекомендации, разработанные в ходе проверки, и который становится доступным для соответствующих органов управления и национальных институтов. Отчет может быть составлен на одном или нескольких языках.
* **Совместный отчет (координированный аудит):** При необходимости участвующие высшие органы аудита составляют совместный отчет на основе национальных отчетов. Совместный отчет включает в себя все или некоторые из выводов, заключений и рекомендаций, совместно представленных высшими органами аудита. Совместный отчет будет представлен в соответствующие парламентские или руководящие органы – в соответствующих случаях в качестве дополнения к национальным отчетам. Отчет может быть составлен на одном или нескольких языках.
* **Национальный аудиторский отчет (координированный или параллельный аудит)**

Участвующие высшие органы аудита подготавливают отдельные национальные отчеты. Эти отчеты включают в себя результаты, выводы и рекомендации, разработанные национальными аудиторами, дополненные результатами проверок других участвующих высших органов аудита. Отчеты могут иметь полностью идентичную структуру или могут быть идентичны лишь частично. Они доступны для государственных органов своих стран.

1. Инициирование процедуры аудита
   1. Цель сотрудничества в области аудита

Лимская декларация (ст.15) справедливо указывает на то, что международный обмен информацией и опытом является эффективным средством помощи высшим органам аудита в выполнении их задач.

Это подразумевает обмен накопленным опытом, а также подготовку аудиторов и консультации по методам аудита. Хотя уважение к правовым и экономическим основам каждой нации не подлежит сомнению, можно использовать опыт, накопленный другими, в качестве основы для выводов о возможных улучшениях в своей собственной стране и совершенствовании механизмов для осуществления функций аудита в своей стране. Этот подход может также помочь избежать повторения системных ошибок, которые уже были обнаружены другими высшими органами аудита.

Международное сотрудничество способствует подготовке аудиторов, которая становится международным делом и дает аудиторам возможность ознакомиться с новыми методами работы. В то же время, оно предоставляет возможность однозначно и четко определить значение отдельных технических терминов (терминологии) в различных языках.

Высшие органы аудита работали совместно в различных направлениях. Их регулярная работа проводилась в форме параллельных или координированных аудиторских проверок, которые включали в себя обмен информацией. Совместные проверки были менее частыми; такие проверки были проведены в Алжире, на Кипре, в Индонезии[[3]](#footnote-3), Литве, на Мальдивских островах, в Мозамбике, Перу, Словении и Венесуэле.

Сотрудничество в сфере аудита, как правило, необходимо, когда высший орган аудита осуществляет проверку, требующую работы за рубежом. Высшие органы аудита, как правило, не наделены полномочиями осуществлять аудиторскую деятельность за пределами территории своей страны, например, в отношении бенефициаров за рубежом, без согласия другой заинтересованной страны. В некоторых случаях закон разрешает им, с учетом определенных условий, просить помощи у иностранных органов аудита.

* 1. Решение об аудиторском сотрудничестве

Ответы на опросные листы, разосланные Рабочей группой (см. Приложение 1) показывают, что, помимо фундаментального интереса к двустороннему или многостороннему сотрудничеству, существует множество различных глубинных мотивов. Совместные проверки могут способствовать укреплению сотрудничества между высшими органами аудита и усилить неформальные связи.

Сотрудничество между высшими органами аудита это не пустая трата времени, а необходимая мера для поддержания их эффективности, так как оно способствует сопоставительному анализу показателей и развитию передовой практики во всех учреждениях[[4]](#footnote-4). Такое сотрудничество служит развитию и укреплению общих профессиональных знаний аудиторов государственного сектора. В качестве мотива часто упоминается обмен опытом, знаниями и методологией в сфере интересов высших органов аудита. Высшие органы аудита желают рассмотреть свои существующие практики и сравнить их с международной практикой и стандартами. В некоторых случаях эти знания необходимы для уже применяемых аудиторских практик. Рабочая группа ИНТОСАИ по экологическому аудиту отметила следующие основные задачи:

* поддержка высших органов аудита в развитии понимания конкретных проблем, связанных с экологическим аудитом;
* содействие обмену информацией и опытом в этой области;
* публикация методических указаний и другой информации, полезной для высших органов аудита (т.е. рекомендации по методам экологического аудита).[[5]](#footnote-5)

Сегодня главная причина, вероятно, заключается в необходимости выработки решений в рамках международных форматов, например, вопросов охраны окружающей среды, сбора налогов, вопросов уголовного преследования и борьбы с международной преступностью. Для многих высших органов аудита стремление выработать общие решения проблем на международном уровне является решающим фактором в их желании действовать совместно. В ряде случаев сотрудничество направлено на развитие общей политики высших органов аудита, прежде всего, на защиту окружающей среды.

Часто аудиторское сотрудничество относится также к программам, в которых участвуют несколько стран, например, аудит финансовой помощи для укрепления сельского хозяйства и региональной инфраструктуры или донорских средств. Например, аудит фонда по ликвидации последствий цунами заинтересовал многие высшие органы аудита из за огромных денежных сумм, переданных странами донорами странам, пострадавшим от цунами. Поэтому необходимо иметь убедительный отчет, прозрачный и понятный для стран доноров, которые привлекали пожертвования простых людей. Для страны донора, однако, было более эффективным привлекать местных аудиторов в свои высшие органы аудита, чтобы они лучше понимали реальное положение жертв цунами. Для аудиторских проверок решающими критериями являются прозрачность, надлежащее использование, отчетность и проверка этих программ.

В случае других вопросов международного масштаба, таких как таможенное администрирование и иммиграция, отмывание денег, торговля людьми или многосторонние соглашений об обороне, аудиторские проверки отдельного высшего органа аудита в пределах своих национальных границ не имеют особого смысла.[[6]](#footnote-6) Таким образом, для ВОА довольно разумно проводить совместные аудты.

* + 1. Выбор области для аудита

Во многих случаях сотрудничество будет мотивировано тем, что такие вопросы трансграничного сотрудничества, как загрязнение окружающей среды, видимый и невидимый импорт и экспорт, направление денежных потоков, определенные налоги или таможенные пошлины, можно проверить только путем межгосударственного сотрудничества. Помимо названных сфер, аудиту могут быть подвергнуты определенные соглашения и/или сделки, заключенные при участии более чем одной страны, например, государственные гранты для отдельных отраслей экономики (в энергетическом секторе или сельскохозяйственном секторе). Анализ ответов в опросном листе указал на ряд интересных областей аудита, которые могут быть разделены на несколько частично перекрывающихся областей аудита(см Приложение 2)

* + 1. Выбор ВОА для аудита

Выбор подходящих участников аудита часто напрямую зависит от темы аудита.

* В случае проведения аудиторских проверок в области окружающей среды и экологических фондов участники отбираются из тех стран, которые принадлежат к данной географической области (например, страны, граничащие с озером или морем, лесом или национальным парком) или страны, которые являются участниками учитываемых соглашений (например, Хельсинкской конвенции). В случае экологического аудита значительный интерес представляет участие высших органов аудита стран, которые оказывают особое влияние на окружающую среду. Что касается проверок средств из фондов помощи для облегчения последствий стихийных бедствий, то здесь должны участвовать высшие органы аудита как стран доноров, так и стран получателей средств.
* Если речь идет об аудите определенных строений (мосты, автодороги), то в аудите участвуют органы аудита стран, в которых находится такой объект строительства.
* Проверки, связанные с международными коммерческими сделками по определенным товарам/услугам, а также с сопутствующими налогами и таможенными пошлинами, будут осуществляться в сотрудничестве с высшими органами аудита тех стран, которые наиболее заинтересованы в проведении подобных операций. То же самое относится к перемещению через границу обыкновенных и опасных отходов. Для подобных проверок участники также, как правило, выбираются из числа заинтересованных стран.
* Помимо региональных факторов, сотрудничество с несколькими высшими органами аудита может иметь смысл, если они или их страны имеют схожие интересы. Аудиторское сотрудничество может осуществляться в сфере экономической эффективности кредитов, предоставленных международными организациями отдельным странам получателям.
* Помимо прочего, есть особый интерес в участии высших органов аудита тех стран, которые имеют специальный опыт после проведения проверки в соответствующей области, располагают опытными экспертами из числа сотрудников или часто используют методы аудита, в которых заинтересованы другие органы аудита. Особенно это относится к проверкам, которые проводятся, в первую очередь, в учебных целях. Еще одним участником аудита, который следует рассмотреть, может быть высший орган аудита страны, которая (возможно) усовершенствовала передовую практику в данной области, хотя соответствующий высший орган аудита официально еще не провел соответствующую проверку. В этом случае наиболее привлекательным вариантом является совместный (параллельный) аудит, который включает в себя обмен данными и результатами.
  + 1. Выбор подходящего типа аудита

Сотрудничество в сфере аудита между высшими органами аудита не новость; оно постоянно расширяется и может принимать самые разнообразные формы.

Обычно различают следующие формы:

* Консультирование: ограничивается обменом информацией;
* Взаимная поддержка: аудит, основанный на результатах проверок, разработанных другими высшими органами аудита и не дублирующий их;
* Гармонизация: аудиты, в ходе которых применяются схожие или одинаковые методы и подходы;
* Совместный аудит: аудиторская группа включает в себя отдельных аудиторов из нескольких высших органов аудита. В некоторых странах существуют юридические барьеры, препятствующие совместному аудиту, поскольку отсутствуют юридические полномочия для ведения аудиторской деятельности за пределами национальной территории.[[7]](#footnote-7)

Хотя консультации и взаимная поддержка в значительной степени осуществляются неофициально, координированные и параллельные аудиты (на основе гармонизации) требуют тщательной подготовки и согласования. Тем не менее, во многих случаях участники не имеют взаимных юридических обязательств, и сотрудничество осуществляется добровольно.[[8]](#footnote-8)

Различают параллельный (синхронный) аудит, координированный аудит и совместный аудит (см. пункт 1.3 выше). Эти формы сотрудничества часто могут нечетко отличаться друг от друга (см. рисунок 1 ниже). Степень сотрудничества изменяется вдоль континуума от параллельных аудитов к совместным проверкам. Решение о том, какой тип аудиторского сотрудничества осуществляется на самом деле, не важно, пока высшие органы аудита придерживаются того же мнения по всем соответствующим пунктам. Проверки, которые полностью отвечают описанию концепции совместного аудита, редки, а в ряде случаев[[9]](#footnote-9) являются предметом особых требований.

**Характеристики совместных аудитов**

**Рисунок 1**

| **ТИП АУДИТА** | | | | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Параллельный аудит** | **Координированный аудит** | | **Совместный аудит** |
| **Команда** | Национальные аудиторские группы | Национальные аудиторские группы | Команда по совместному аудиту | Команда по совместному аудиту |
| **Цели** | схожие/(частично) одинаковые | схожие/(частично) одинаковые | одинаковые | одинаковые |
| **Сфера применения** | схожий | схожие/ (частично) одинаковые | одинаковые | одинаковые |
| **Методология** | схожий | схожие/ (частично) одинаковые | одинаковые | одинаковые |
| **Проведение** | почти одновременное | одновременное |  |  |
| **Доклад** | Национальные аудиторские отчеты | Национальные аудиторские отчеты | Отчет по совместному аудиту | Отчет по совместному аудиту |
| **Оценка** | Национальные аудиторские группы | Национальные аудиторские группы | Команда по совместному аудиту | Команда по совместному аудиту |

Во многих случаях несколько высших органов аудита проводят аудиторские проверки смешанного типа, так как они отвечают критериям более чем одной категории аудиторского сотрудничества. В большинстве случаев такие проверки являются видами координированного аудита, включающего элементы консультации и взаимной поддержки.

* 1. Конфиденциальность

Сотрудничество с высшими органами аудита других стран обязательно предполагает обмен информацией. Как правило, результаты аудита могут передаваться другим органам аудита только в случаях, когда это разрешается соответствующим законодательством.

В силу этого, обмен информацией должен происходить между высшими органами аудита, которые работают над совместным проектом и которым результаты аудиторских исследований нужны для участия в этом проекте. В случае многосторонних аудитов может иметь смысл ограничить передачу определенной информации доведением ее до сведения лишь одного высшего органа аудита, который осуществляет координирующую функцию.

ВОА могут рассмотреть возможность передачи информации только как необходимость в следующих случаях:

* Партнерским учреждениям достаточно предоставить краткую информацию. Как правило, нет необходимости предоставлять партнерским учреждениям полные аудиторские отчеты, которые адресованы национальным органам (например, парламенту или правительству).
* В тех случаях, когда была достигнута договоренность о передаче данных и это необходимо для осуществления аудиторского сотрудничества, персональные данные должны быть обезличены.
* Некоторые секретные сведения не могут быть отправлены по электронной или обычной почте, не будучи предварительно зашифрованными.
* Проверяемый орган или другие заинтересованные стороны[[10]](#footnote-10) имеют право быть выслушанными, прежде чем результаты аудита будут направлены в другие органы, в том числе, в другие высшие органы аудита.
* Сотрудничающие высшие органы аудита должны договориться о том, что информация может предоставляться третьим лицам только с согласия того высшего органа аудита, который является источником данных (см. Типовое соглашение по аудиту, Статья 15).

Обращение с конкретными видами данных обычно регулируется регламентом. В связи с широким объемом полномочий высшие органы аудита, как правило, несут ответственность за обеспечение того, чтобы в отношении полученных документов и информации сохранялась конфиденциальность, а также за соблюдение конкретных положений о секретности.

В некоторых странах сбор конфиденциальных данных органами государственной власти регулируется правилами конфиденциальности. К конфиденциальным данным, в первую очередь, относятся личные данные, т.е. данные, которые позволяют сделать выводы о личных обстоятельствах соответствующих граждан или юридических лиц. Тем более, передача другим органам собранных данных может являться нарушением права на неприкосновенность частной жизни. Таким образом, данные, как правило, всегда обезличиваются перед передачей или даже публикацией таковых. В тех случаях, когда установление личности по данным невозможно, передача данных не может считаться нарушением права на неприкосновенность частной жизни.

Некоторые группы лиц связаны особыми правилами сохранения профессиональной тайны (например, сотрудники службы медицинской и психологической экспертизы, юристы в связи с предоставлением рекомендаций для своих клиентов). Те, кто в ходе своей аудиторской деятельности получает информацию, в отношении которой действуют правила сохранения профессиональной тайны, отчасти имеют те же обязанности по сохранению тайны и, в случае неисполнения таковых, сталкиваются с теми же штрафными санкциями, что и другие специалисты.

Кроме общих обязательств по сохранению государственной и профессиональной тайны, существуют и особые обязательства сохранения конфиденциальности. Во многих странах они относятся к данным, передающимся по почте или посредством телекоммуникаций, налоговой информации и данным, связанным с вопросами социального обеспечения и благосостояния. Кроме того, существует большое количество других правовых норм, касающихся конфиденциальности, например, право на тайну сторон административного разбирательства или аналогичные права в соответствии с коммерческим правом.

* 1. Официальное соглашение о сотрудничестве в области аудита

В зависимости от выбранного режима и вида сотрудничества в области аудита, существует широкий спектр открытых вопросов, по которым должно быть достигнуто соглашение (возможно, обязывающее) между участвующими высшими органами аудита до начала аудиторского сотрудничества (см. Приложение 4 Типовое соглашение по аудиту). Цель состоит в том, чтобы предотвратить любые задержки в проведении аудиторской проверки с помощью открытого обсуждения всех основных вопросов всеми участниками еще до начала такой проверки. Четкие правила, соблюдать которые высшие органы аудита обязались при подписании соглашения по аудиту, будут особенно полезны для оперативного принятия решений по организационным вопросам. При составлении соглашения всегда нужно уделять внимание обеспечению независимости в связи с проведением аудита и сбором аудиторских доказательств.

1. Последовательность шагов при проведении аудиторской проверки

После того, как до подписания официального соглашения по аудиту будут предприняты предварительные шаги, все достигнутые договоренности следует воплотить на практике. Полноценное общение между всеми участниками является залогом успеха аудиторского сотрудничества.[[11]](#footnote-11)

* 1. Подготовка к проведению аудита

В ходе подготовки к проведению аудита стороны должны достичь договоренностей (по возможности, официальных) в отношении аудита. В частности, речь идет о формировании одной или нескольких групп по проведению аудита, о проведении необходимого обучения, поиска и обмена информацией об общенациональных существенных рисках, связанных с областью и целями проведения совместного аудита, анализом уже доступных результатов аудиторских исследований и проектов плана аудита, в том числе методов, которые будут применяться, и расписания [[12]](#footnote-12).

*Аудиторская(ие) группа(ы)*

Что касается выбора участвующих аудиторов, то здесь могут применяться различные подходы в зависимости от формы выбранного аудита.

**Рисунок 2**

|  |  |
| --- | --- |
| **Параллельный аудит** | **Совместный аудит** |
| * Выбор членов национальных аудиторских групп. | * Выбор соответствующих членов участвующих высших органов аудита (4-й уровень или выше) |
| * Назначение ответственных руководителей национальных групп | * Назначение руководителей, ответственных за управление группами (3-й уровень или выше) |
| * Обмен информацией об аудиторских группах среди участвующих высших органов аудита | * Освобождение членов/аудиторов, выбранных для участия в совместном аудите, от других обязанностей |
| * Совместное координационное совещание лиц, ответственных за аудиторские группы | * Первый обмен информацией между членами аудиторских групп |
| * Учреждение координационного комитета | * Совместное подготовительное совещание аудиторской группы |
|  | * Учреждение оргбюро |

В случае совместных проверок целесообразно назначить членов аудиторской группы уже в официальном соглашении по аудиту. Член, который будет ответственно представлять каждый участвующий высший орган аудита в аудиторской группе, должен быть назначен на ранней стадии. Участвующие аудиторы должны отвечать требованиям, в особенности, по языковым навыкам, что должно обсуждаться и решаться участвующими высшими органами аудита на своевременной основе.

После того, как участвующие высшие органы аудита сформируют совместную аудиторскую группу, ее членам необходимо обеспечить возможность вносить разумный вклад в работу группы в течение длительного периода времени. Помимо формальных требований, которые должны быть выполнены для обеспечения этого, аудиторов необходимо почти полностью освободить от другой аудиторской работы. Такие меры могут эффективно способствовать предотвращению возможных конфликтов, возникающих в связи с параллельными обязательствами по выполнению различных заданий, что, в частности, может поставить под угрозу соблюдение оговоренного графика проведения совместного аудита.

Весьма ценным может быть также привлечение сторонних экспертов. Эксперты могут быть из одной или нескольких стран из числа участвующих, и они могут оказывать поддержку в проведении аудита в интересах всех участников. Подбор таких экспетор может быть согласован участвующими ВОА в начале проведения аудита.

*Руководящие органы и органы, принимающие решения*

Структура руководящих органов и органов, принимающих решения, может разниться в зависимости от формы выбранного аудита:

**Рисунок 3**

| ***Параллельный аудит*** | **Совместный аудит** |
| --- | --- |
| * Руководство национальными аудиторскими группами должны взять на себя национальные высшие органы аудита | * Руководитель/руководители аудиторской группы будет/будут назначаться совместно всеми участвующими высшими органами аудита |
| * Принятие решений по национальному аудиту также возлагается на национальные высшие органы аудита | * Решения по поводу аудита будут приниматься руководителем/руководителями аудиторской группы в рамках его/их полномочий |
| * Аудиты должны координироваться общим органом (координационным советом) | * Управление аудитом совместным органом (оргбюро) |
| * В тех случаях, когда необходимо принять совместные решения по отдельным вопросам, они будут приниматься лицами, ответственными за принятие решений в соответствующих национальных высших органах аудита (при необходимости) | * Решения по поводу совместного аудита, выходящие за рамки полномочий, которыми наделен(ы) руководитель(и) аудита, будут приниматься оргбюро, в котором будут представлены все высшие органы аудита |

Что касается параллельного аудита, то в большинстве случаев создание совместных руководящих и принимающих решения органов не потребуется. Так как ответственность за национальные аудиты несет каждый национальный ВОА, будет необходим только координационный орган. В его задачи будут входить обеспечение обмена необходимой информацией и координация проведения национальных аудитов.

И, напротив, для проведения совместных аудитов требуется единое руководство. Руководитель(руководители), назначенный(ые) для ведения совместных действий, будет(ут) сам(и) нести ответственность за осуществление своих функций в рамках полномочий, которыми он(они) будет(ут) наделен(ы). Должно быть учреждено совместное оргбюро, состоящее из представителей всех высших органов аудита, с целью принятия решений, выходящих за рамки полномочий руководителей. Эти представители должны иметь необходимые полномочия по принятию решений, с тем чтобы в значительной степени иметь возможность принимать решения без дополнительных координационных механизмов в рамках своих соответствующих национальных органов. В случае невыполнения этого требования будет существовать опасность того, что координационные процедуры в рамках национальных высших органов аудита окажут значительное влияние на развитие совместного аудита.

Если предполагается подготовка совместного отчета по результатам координированного аудита, желательно создать общий комитет для разработки и координации данного отчета. В этом случае национальные представители этого комитета должны также иметь необходимые полномочия по принятию решений для достижения окончательного соглашения по результатам аудиторского исследования, выводам и рекомендациям совместного отчета.

*Подготовительные встречи/учебные мероприятия*

Рекомендуется проводить совместные встречи участников до начала проведение аудита (ов). Их цель обмен мнениями по теме, содержанию и последующим этапам планируемого(ых) аудита(ов). Такое заседание представляет собой форум для участников, позволяющий обсудить извлеченные уроки, выделить национальные особенности и передать друг другу соответствующие знания, необходимые для проведения аудита. В случае совместного аудита такое предварительное заседание предоставляет членам аудиторской группы возможность познакомиться друг с другом. В случае параллельных аудитов встречаться должны, по крайней мере, члены координационного комитета (если таковые имеются).

Кроме того, может быть полезным проведение совместных учебных мероприятий в рамках подготовки к аудиторскому сотрудничеству. Семинары и тренинги для участвующих аудиторов могут способствовать тому, что они начнут проверку с одинаковым уровнем знаний. В этой связи возможно, стоит привлечь внешних экспертов из международных организаций или учебных заведений, которые уже занимаются темой аудита, затрагивая многие международные аспекты.

*Проведение предварительных (национальных) исследований*

Могут быть полезны национальные правовые и другие положения, позволяющие проводить предварительные исследования до начала аудита. Основная цель такого предварительного исследования заключается в генерировании основных результатов аудита с помощью изучения материала, например, в Интернете или в библиотеках.

В этой связи ВОА могут определить и обменяться информацией касательно национальных значимых рисков, связанных с областью и целями совместной проверки.

Источниками информации в процессе определения подобных рисков включают, но не ограничиваются, следующие:

* Документы по бюджету проверяемого;
* Внутренние руководства и инструкции по эксплуатации;
* Результаты предыдущих аудиторских исследований;
* Отчеты по внутреннему аудиту;
* Обсуждения с национальными органами управления и ключевыми заинтересованными сторонами;
* Данные системы информации по вопросам управления.

*Компиляция результатов предыдущих (национальных) аудитов*

Компиляция и анализ результатов предыдущих аудитов, исследующих схожую тему, являются соответствующей подготовкой для проведения совместного аудита. Результаты предыдущих проверок и рекомендации, разработанные на их основе, могут указывать на возможные подходы к проведению совместного аудита. Тем не менее, необходимо учитывать, в какой степени соответствующие ситуации в разных странах подходят для проведения международного обзора.

*План аудита в общих чертах (включая график проведения мероприятий)*

Самым важным элементом подготовки к проведению аудита является составление общего плана аудита. В зависимости от формы аудита, требования к содержанию, структуре и подходу могут разниться.

**Рисунок 4**

|  |  |
| --- | --- |
| **Параллельный аудит** | **Совместный аудит** |
| * Общий план национального аудита с сопоставимым содержанием, возможно, на базе общей модели | * Единый общий план аудита |
| * Возможны отклонения/корректировки на основании соответствующей национальной нормативно правовой базы | * Принятие во внимание национальных правовых рамок, регулирующих работу участвующих высших органов аудита |
| * Общий план аудита должен быть одобрен уполномоченными лицами соответствующего национального ВОА, ответственными за принятие решений | * Одобрение всеми участвующими высшими органами аудита |

Как правило, общий план аудита не является неотъемлемой частью официального соглашения по аудиту между высшими органами аудита. Поэтому в случае совместного аудита он должен быть одобрен, по крайней мере, на уровне оргбюро, если только в применимых случаях в соответствии с национальными правовыми нормами право одобрения не сохраняется за лицами, ответственными за принятие решений, входящих в состав участвующих высших органов аудита. Если это так, то на координацию должно отводиться достаточно времени.

*График/ План действий*

Планирование и составление графика аудита(ов) является необходимой составляющей общего плана аудита. Если аудит на основан на официальном соглашении по аудиту между участвующими высшими органами аудита, то вполне вероятно, что ключевые моменты, такие как основные этапы работы, время/форма завершения каждого этапа, уже были изложены в этом соглашении. Степень точности и необходимость соблюдать график также будет зависеть от формы аудита.

**Рисунок 5**

|  |  |
| --- | --- |
| **Параллельный аудит** | **Совместный аудит** |
| * Системный график, охватывающий основные общие ориентиры, например, даты начала и окончания национального аудита, даты отчетности о результатах аудита и т.д. | * Подробный график с учетом последовательности этапов совместного аудита |
| * Общий график с большим запасом времени | * Выделение времени для различных этапов аудита, особенно, для необходимой координации работы в рамках участвующих высших органов аудита. |
| * Признание графика всеми участвующими высшими органами аудита | * Одобрение участвующими высшими органами аудита (оргбюро) |
| * Графики проведения национальных аудитов с учетом вышеперечисленных ориентиров |  |

В случае параллельных аудитов график, таким образом, просто устанавливает рамки проведения высшими органами аудита собственных проверок, за которые они несут полную ответственность. Изменения в национальных аудитах могут повлиять на согласованный график, но это не обязательно.

* 1. Проведение аудита

При проведении совместного аудита проявляются некоторые специфические черты сотрудничества и координации между участвующими высшими органами аудита. При проведении совместного аудита или ряда национальных проверок соблюдается обычная последовательность шагов аудита. В случае совместного аудита за принятие решений, мониторинг и руководство отвечает не отдельный ВОА, а руководитель(и) аудита или оргбюро[[13]](#footnote-13).

Мониторинг соблюдения графика и хода аудита

Степень привлечения ВОА участников к мониторингу соблюдения графика и хода аудита зависит от выбранной формы аудита.

**Рисунок 6**

|  |  |
| --- | --- |
| **Параллельный аудит** | **Совместный аудит** |
| * Руководство национальными аудитами является обязанностью каждого участвующего высшего органа аудита | * Руководство проведением совместного аудита является обязанностью руководителя(ей) аудита/оргбюро |
| * Все участники должны быть информированы о любых значительных отклонениях от графика в ходе проведения национальных аудитов | * Высшие органы аудита привлекаются только по мере необходимости и по инициативе оргбюро |
| * Корректировка графиков после координации между высшими органами аудита (в соответствующих случаях координационным комитетом) | * Корректировка графика руководящим комитетом |

В целом, параллельные аудиты подразумевают, что высшие органы аудита выполняют основные руководящие функции независимо друг от друга, в то время как в случае совместного аудита эти функции возложены на руководителя(ей) аудиторской группы или оргбюро.

*Регулярный обмен информацией/рабочие совещания*

В то время как коммуникация имеет особое значение при любой проверке, в рамках аудиторского сотрудничества она является обязательной составляющей. Всякий раз, когда это представляется необходимым или желательным, полноценный обмен информацией должен происходить не только в рамках аудиторских групп, но и среди других ответственных должностных лиц участвующих высших органов аудита. Регулярное взаимное информирование, например, о ходе аудита, любых промежуточных результатах, полученных в процессе проведения работ на местах, или об ответах аудируемых лиц, позволит участвующим высшим органам аудита корректировать свою деятельность в случае необходимости.

Обмен информацией, особенно во время параллельного аудита, может обеспечить сопоставимость результатов национальных аудитов. Если один участвующий орган выявляет необходимость каких-либо перемен или трудности, другие стороны получают возможность реагировать на раннем этапе.

Помимо использования электронных средств массовой информации (электронная почта, Интернет), подходящим инструментом для обмена информацией являются регулярные совместные встречи. В частности, такие встречи способствуют неофициальным контактам между участвующими лицами и создают основу для сотрудничества в духе взаимного доверия. Участники должны встречаться, чтобы узнать друг друга с помощью открытого общения и обсуждения за пределами официальных заседаний, что позволяет избежать потенциальных препятствий к совместной аудиторской работе.

*Обмен результатами*

Помимо постоянного обмена информацией об аудите (ах), важным ключевым элементом аудиторского сотрудничества высших органов аудита является обмен результатами аудита.

**Рисунок 7**

|  |  |
| --- | --- |
| **Параллельный аудит** | **Совместный аудит** |
| * Передача результатов национальных проверок, а также промежуточных результатов в случае необходимости | * Обмен информацией о результатах соответствующих собранных доказательствах национальных аудитов |
| * Сверка результатов межу участвующими высшими органами аудита | * Согласование результатов аудита после завершения сбора аудиторских доказательств |

В рамках параллельных аудитов национальные высшие органы аудита должны отчитываться о результатах аудита не позднее даты завершения национальных аудитов. Они также должны информировать другие участвующие организации о значимых промежуточных результатах. Исходя из этого участвующие высшие органы аудита могут анализировать и сравнивать конкретные ситуации в своих странах. Такая информация может также послужить основой для итогового совместного отчета.

В случае совместного аудита соответствующие национальные высшие органы аудита должны быть проинформированы об аудиторских доказательствах, собранных в их соответствующих странах. Затем они могут проанализировать результаты на раннем этапе и помочь прояснить очевидные несоответствия или недоразумения. Все результаты должны обсуждаться совместными органами с учетом всех рекомендаций, предоставленных высшими органами аудита. При другом варианте, на стадии планирования проведения аудита ВОА должны решить, какой информацией обмениваться, исходя из существенности материалов, и требовать обмена информацией по аудиторским доказательствам значимых результатов с партнерами ВОА. В случае такой ситуации, предлагаются следующие действия:

* Во-первых, установить и согласовать уровень существенности аудита эффективности и/или финансового аудита среди участвующих ВОА;
* Затем значимые результаты должны быть одобрены оргбюро;
* И, наконец, необходимо обменяться аудиторскими доказательствами по существенным результатам с другими участвующими ВОА.
  1. Отчетность по аудиту

Характер, содержание и объем отчетности, а также потенциальные адресаты совместного отчета по аудиту, проведенному двумя или несколькими высшими органами аудита, в основном, определяются выбранной формой аудита. В этой связи, отчетность может подготавливаться в виде национальных документов или совместного документа.

**Рисунок 8**

|  |  |
| --- | --- |
| **Национальный(е) аудиторский(е) отчет(ы)** | **Совместный доклад** |
| * Национальные отчеты, имеющие аналогичную структуру | * Единый отчет |
| * Потенциальные отклонения, источником которых являются планы/результаты национального аудита | * Результаты, выводы и рекомендации разрабатываются в рамках совместной ответственности всех участвующих высших органов аудита |
| * Результаты, выводы и рекомендации, полученные в рамках отдельной ответственности каждого национального ВОА | * Отчеты, адресованные национальным органам (парламенту, правительству и т.д.) |
| * В случае необходимости может быть подготовлен совместный краткий обзор национальных отчетов(например, в качестве компонента национальных отчетов) | * В случае необходимости они также адресуются международным организациям, сфера обязанностей которых охватывает проверяемую область |
| * Отчеты, адресованные национальным органам (парламенту, правительству и т.д.) |  |

В то время, как в совместном аудите все участвующие высшие органы аудита подготавливают одинаковый отчет, в случае параллельных аудитов подготавливаются несколько независимых национальных отчетов. Эти отчеты должны иметь одинаковую структуру, но всегда нужно принимать во внимание национальные особенности. В этом смысле могут возникать некоторые отклонения, например, вследствие других и, возможно, более широких подходов к проведению аудита, которые не вредят целям аудиторского сотрудничества. Будут ли результаты других национальных проверок, в дополнение к показателям параллельного аудита, отражены в национальных отчетах или же будет составлен отдельный документ, будет зависеть от интересов каждого ВОА и применимой нормативно правовой базы. ВОА могут желать рассмотреть включение совместного заключения в свои национальные отчеты

Так как параллельный аудит подразумевает проведение сопоставимых проверок только на национальном уровне, отчетность адресуется, в первую очередь, ответственным национальным органам. Это могут быть правительство или отдельные министерства и парламент. Традиционно, совместный отчет о совместном аудите также будет адресован этим органам. Так как такой отчет подготавливается на основе международного подхода, он будет представлять интерес, в первую очередь, для организаций, которым приходится иметь дело с вопросами аудита в международном контексте. В рамках нормативно правовой базы, с помощью которой регулируется деятельность каждого ВОА, всегда следует иметь в виду возможность представления совместной отчетности таким организациям.

1. Оценка и дальнейшее сотрудничество в сфере аудита

Участвующие высшие органы аудита не должны прекращать аудиторские практики после завершения аудиторской проверки и представления отчета. Если высшие органы аудита хотят выполнить свою главную задачу: повысить эффективность государственного сектора, они должны обеспечить соответствие своей собственной деятельности высоким стандартам качества. Таким образом, высшие органы аудита сами должны оценить, насколько аудит был успешным. Последующая проверка является частью системы менеджмента качества, которая призвана помочь высшим органам аудита выявить недостатки и при необходимости устранить их.[[14]](#footnote-14)

Термин «оценка» может быть определен как описание, анализ и оценивание проектов и процессов. В случае аудита эта оценка должна быть основана на таких критериях, как стандарты аудита и регламент, которые объясняют, как должны быть реализованы последовательные этапы аудита. Одним из ключевых элементов аудита является общий план (см. пункт 3.1 выше).

Более того, участвующие ВОА должны рассмотреть включение передовых практик и полученных выводов о проведении аудита, при возможности и в надлежащее время, они могут включить их в отчет о результатах проверки в качестве рекомендаций или отдельного документа, заранее согласованного с ВОА.

* 1. Проверка проведенного аудита

Любая оценка, в первую очередь, нацелена на проверку выполнения последовательных шагов аудита, в частности, соблюдения графика, достижения заданных целей аудита, степени отражения подходов к проведению аудита результатами аудита и мер, принятых аудируемыми лицами в ответ на аудиторские рекомендации. Эта форма оценки также может проводиться в случае чисто национальных аудитов.

Информация об оценке аудиторских практик должна быть зарегистрирована в письменном виде в форме протокола аудита. В этом документе лица, принимавшие участие в аудите, должны отразить, развивался ли аудит, как ожидалось, или же были отклонения. Это относится к таким факторам, как сроки и подход к аудиту(объем и методология аудита). Такой протокол аудита должен содержать подробные причины различий между плановой и фактической эффективностью.

Отклонения от общего плана и графика не должны рассматриваться как недостатки. Так как общий план и график были разработаны в начале аудита, вполне возможно, что на тот момент имелось мало информации по теме аудита. Если, например, потребовалось проанализировать больше информации об аудируемом лице, чем ожидалось, задержка в проведении аудита может быть оправдана.

* 1. Последующая оценка аудиторского сотрудничества

Аудиторское сотрудничество высших органов аудита часто является более трудоемким для аудиторов, чем проведение национальных аудитов. Проблемы могут быть вызваны участием нескольких высших органов аудита. Рекомендуется, чтобы при последующей оценке также проводилась оценка качества аудиторского сотрудничества. Проблемы в этой области могут возникнуть, если в рамках аудиторского сотрудничества задействованы аудиторы, для которых родными являются разные языки. В этом случае большое значение имеет знание других языков. Участвующие высшие органы аудита должны быть уверены, что назначенные аудиторы имеют достаточные языковые навыки. Высшие органы аудита должны принять своевременные меры по обеспечению того, чтобы аудиторы владели соответствующим иностранным языком на должном уровне.

Другой вопрос, который необходимо рассмотреть, это фактическое достижение целей аудита, установленных до начала его проведения. Чем точнее были определены цели, тем точнее с помощью оценки можно выявить, были ли они достигнуты полностью, частично или вовсе не были достигнуты. Так как, по сравнению с национальным аудитом, проведение международного аудита требует бо льших усилий по взаимодействию между аудиторами, должна быть проведена критическая оценка того, оправдали ли результаты аудита временные и ресурсные затраты. Принимая во внимание значительные расходы на официальные командировки за границу, оценка должна также установить, не были ли превышены максимально допустимые затраты.

Оценка аудиторских практик и сотрудничества в сфере аудита важна для участвующих аудиторов по двум причинам: с одной стороны, результаты последующей оценки являются важной основой для принятия решения о дальнейших действиях после аудита (подробнее см. п. 4.3 ниже); с другой стороны, оценка может помочь извлечь уроки, которые могут быть применены к будущим аудитам.

* 1. Продолжение сотрудничества в сфере аудита

В конце последующей оценки высшим органам аудита следует рассмотреть вопрос о том, будет ли полезно дальнейшее сотрудничество в области проведенного аудита. Оценка этого вопроса зависит от результата аудита. Если, например, были определены значительные недостатки в деятельности правительства и если высшие органы аудита внесли рекомендации по их исправлению, то проведение повторного аудита по истечении определенного периода времени может быть полезно.

Результаты аудита также могут побудить высшие органы аудита обратить внимание на аналогичные области аудита. Итак, результаты могут использоваться и, возможно, даже могут повысить уровень приобретенных знаний.

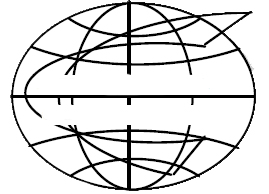
Комитет по профессиональным стандартам ИНТОСАИ

Секретариат Комитета по профессиональным стандартам

Национальное управление аудитом • Стор Конгенсгад 45 • 1264 Копенгаген K • Дания

Тел.: +45 3392 8400 • Факс: +45 3311 0415 • E mail: [info@rigsrevisionen.dk](mailto:info@rigsrevisionen.dk)

ИНТОСАИ



ОПЫТ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ

ДЛЯ ВСЕОБЩЕГО БЛАГА

Генеральный секретариат ИНТОСАИ – RECHNUNGSHOF

(Счетная палата Австрийской Республики)

ДАМПФЩИФФСТРАССЕ 2

А-1033 ВЕНА

АВСТРИЯ

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

АДРЕС ЭЛЕКТРОННОЙ ПОЧТЫ: intosai@rechnungshof.gv.at;

САЙТ ВО ВСЕМИРНОЙ СЕТИ: <http://www.intosai.org>

1. В процессе разработки данного руководства в качестве справочного материала использовались следующие документы: Сотрудничество между Высшими органами аудита - Заметки и примеры для совместных аудитов, 2007, ИССАИ 5140: «Как ВОА могут сотрудничать в аудите международных договоров по охране окружающей среды». [↑](#footnote-ref-1)
2. См. также ИНТОСАИ, «Сотрудничество высших органов финансового контроля по аудиту международных экологических соглашений», 1998 г.; ИНТОСАИ, «Сотрудничество высших органов аудита Советы и примеры аудиторского сотрудничества», 2007 г., Введение, стр. 1. [↑](#footnote-ref-2)
3. Участие Индонезии в аудите; аудит Суда счетов примечание: Судом счетов была надлежащая Комиссия ревизоров ООН аудиторы из Комиссии ревизоров Индонезии (BPK RI) принимали активное участие. Аудиторы применяли аудиторские стандарты ООН. [↑](#footnote-ref-3)
4. XVIII Конгресс ИНТОСАИ,Тема I, дискуссионный документ о возможностях двустороннего и многостороннего сотрудничества между высшими органами аудита (ВОА). Автор: Национальное контрольно ревизионное управление, Великобритания. Веб сайт Рабочей группы по экологическому аудиту (РГЭА) ИНТОСАИ: [http://www.environmental auditing.org/.](http://www.environmental-auditing.org/) [↑](#footnote-ref-4)
5. Веб сайт Рабочей группы по экологическому аудиту(РГЭА) ИНТОСАИ: http://www.environmental auditing.org/. [↑](#footnote-ref-5)
6. См. XVIII Конгресс ИНТОСАИ, Тема I, дискуссионный документ о возможностях двустороннего и многостороннего сотрудничества между высшими органами аудита (ВОА). Автор: Национальное контрольно ревизионное управление, Великобритания. [↑](#footnote-ref-6)
7. Например, в Австрии; см. отчет австрийского ВОА по коллегиальному исполнительному магистрату. Вильгельм Кельнер об аудиторских проверках высших органов аудита в условиях глобализации (многосторонние проверки, координированные проверки); 19-й симпозиум ООН/ИНТОСАИ, СИМПОЗИУМ О ПОЛЬЗЕ И ПРЕИМУЩЕСТВАХ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ, 28-30 марта, 2007 г., Вена, Австрия,<http://www.intosai.org/uploads/anlageie.pdf> Стр. 90-94 [↑](#footnote-ref-7)
8. Пример: Мнение о том, какие вопросы следует включать в национальные отчеты, которые также должны быть отражены в отчете по совместному аудиту («Национальные отчеты должны включать следующие вопросы») в документе по международному координированному аудиту Чернобыльского фонда «Укрытие»

   http://www.environmental-auditing.org/Portals/0/AuditFiles/Ukraine\_joint\_f\_eng\_Chernobyl.pdf [↑](#footnote-ref-8)
9. Тогда как немецкий ВОА может заключать соглашения с иностранными, надгосударственными или международными органами аудита, выдавать или принимать поручения по выполнению индивидуальных заданий по аудиту или же брать на себя аудиторские обязанности от имени надгосударственных или международных организаций, и это зависит от полномочий, предоставляемых на основании международных договоров или межправительственных соглашений (пункт 2 статьи 93 Федерального Бюджетного кодекса) [↑](#footnote-ref-9)
10. В случае с Германией это относится, например, к физическим или юридическим лицам, не подпадающим под действие прав аудита, но отраженным в аудиторских отчетах, потому что они участвуют в осуществлении функций государственного управления [↑](#footnote-ref-10)
11. См ИНТОСАИ, 2007, «Руководство по всем этапам аудита», стр. 3 [↑](#footnote-ref-11)
12. В ходе подготовки к проведению координируемого аудита, дальнейшие шаги зависят от выбранных методов, также как и в случае совместного аудит с предоставлением отдельных отчетов или параллельного аудита с единым отчетомч, идущим в дополнение к национальным отчетам. [↑](#footnote-ref-12)
13. В случае координированного аудита, во время его проведения, соблюдаются шаги, в зависимости от выбранного подхода, также как и во время совместного аудита с отдельными отчетами или параллельного аудита с единым отчетом, идущим в дополнение к национальным отчетам. [↑](#footnote-ref-13)
14. В феврале 2009 года высшие органы аудита Дании, Финляндии и Норвегии опубликовали экспертный отчет(выводы) по своему «Параллельному аудиту сотрудничества Северных стран в области обеспечения готовности к чрезвычайным ситуациям, связанным с электроэнергией». Выдержку из отчета можно прочитать, пройдя по ссылке: <http://uk.rigsrevisionen.dk/media/1892056/1-2008.pdf> [↑](#footnote-ref-14)