

ИНТОСАИ



Стандарт аудита соответствия

КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ
РИГСРЕВИЗИОНЕН • СТОРЕ КОНГЕНСГАДЕ 45 • А/Я 9009 • 7022 КОПЕНГАГЕН К • ДАНИЯ
ТЕЛ.: +45 3392 8400 • ФАКС: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN-DK

ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – РЕХНУНГСХОФ
(Счетная палата Австрийской Республики)
ДАМПФИФШТРАССЕ 2
А-1033 ВЕНА
АВСТРИЯ
Тел.: +43 (1) 711 71 • Факс: +43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
ВЕБ-САЙТ: <http://www.intosai.org>

| | |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ | 1 |
| ТРЕБОВАНИЯ ДАННОГО ИССАИ | 1 |
| ТРИ СТОРОНЫ, УЧАСТВУЮЩИЕ В АУДИТЕ СООТВЕТСТВИЯ | 3 |
| Аудит соответствия, проводимый высшими органами аудита с судебными полномочиями | 3 |
| ЗАДАЧА АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ | 3 |
| Характеристики заданий, обеспечивающих уверенность | 4 |
| Ограниченная уверенность | 5 |
| Задание прямой отчетности | 5 |
| Задание по аудиту для аттестации | 5 |
| Определение предмета аудита и его объема | 6 |
| ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ СООТВЕТСТВИЯ | 6 |
| Объективность и этика | 6 |
| Аудиторский риск | 7 |
| Риск, связанный с недобросовестной деятельностью | 7 |
| Выбор областей, важных для предполагаемых пользователей | 8 |
| Профессиональное суждение и скептицизм | 9 |
| Контроль качества | 10 |
| Документирование | 11 |
| Обмен информацией | 12 |
| ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПЛАНИРОВАНИЕМ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ | 13 |
| Определение предполагаемых пользователей и ответственных сторон | 13 |
| Определение предмета аудита и соответствующих критериев аудита | 13 |
| Определение уровня уверенности | 16 |
| Определение значимости | 16 |
| Изучение учреждения и его среды, включая внутренний контроль | 17 |
| Стратегия и план аудита | 18 |
| ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕДУРАМИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА И ПОЛУЧЕНИЕМ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ | 19 |
| Достаточные и приемлемые аудиторские доказательства | 19 |
| Аудиторская выборка | 22 |
| ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ОЦЕНКОЙ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И СОСТАВЛЕНИЯ ЗАКЛЮЧЕНИЙ | 23 |
| ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ОТЧЕТНОСТЬЮ | 24 |
| Структура отчета - задание прямой отчетности | 26 |
| Структура отчета - задание по аудиту для аттестации | 27 |
| Структура дополнительных отчетов - высшие органы аудита с судебными полномочиями | 28 |
| Соображение по отчетности о подозрениях на незаконные действия | 29 |
| ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПОСЛЕДУЮЩИМИ РАБОТАМИ | 30 |

ВВЕДЕНИЕ

1. Профессиональные стандарты и основополагающие принципы аудита имеют огромное значение для обеспечения достоверности, прозрачности, качества и профессионализма аудита государственного сектора. Международный стандарт высших органов аудита по проведению аудита соответствия (ИССАИ 4000), разработанный Международной организацией высших органов аудита (далее ИНТОСАИ), направлен на содействие независимой и эффективной ревизии, а так же на оказание поддержки членов ИНТОСАИ в разработке собственного профессионального подхода в соответствии с их мандатами, национальными законодательными и правовыми нормами.
2. У профессиональных стандартов есть две задачи: предоставление образца аудита государственного сектора, и обеспечение уверенности заинтересованных лиц¹ в заключении (заключениях) в отчетах.
3. В документе "Основополагающие принципы аудита госсектора" (ИССАИ 100) определяется цель и полномочия стандартов ИССАИ, а также концептуальная база для аудита государственного сектора. Документ "Основополагающие принципы аудита соответствия" (ИССАИ 400) основывается на, а также развивает основные принципы стандарта ИССАИ 100, в соответствии со специфическим контекстом аудита соответствия.
4. ИССАИ 4000 является Международным стандартом аудита соответствия, он подразделяется на ИССАИ 4000, 4100 и 4200. Стандарт основан на основных принципах, изложенных в ИССАИ 100 и ИССАИ 400.
5. Аудит соответствия является отдельным типом аудита. Тем не менее, некоторые его принципы в определенной мере подвержены влиянию, либо аналогичны принципам финансового аудита и аудита эффективности. ИССАИ 4000 ссылается на стандарты ИССАИ серии 1000 и ИССАИ 3000, в зависимости от того какой из них более применим.
6. В стандарте ИССАИ 4000 содержатся обязательные требования и пояснения. В требованиях содержатся минимально необходимые для обеспечения высокого качества аудита требования. Требования отмечены как высказывания с оборотом "**должен**", выделенным жирным шрифтом, в то время как пояснения разъясняют требования в подробных деталях.
7. В ИССАИ 4000 используется термин "аудитор" в том же значении, что и в ИССАИ 100.² В тех случаях, когда при проведении аудита затрагиваются институциональные проблемы, также делается ссылка на Высшие органы аудита (ВОА), если это применимо.
8. Стандарт ИССАИ 4000 имеет в основном ту же структуру, что и ИССАИ 400, и состоит из четырех основных разделов:

- a) В первом разделе устанавливаются полномочия Международного стандарта аудита соответствия и того, в какой степени ВОА могут ссылаться на него в своих аудиторских заключениях.
- b) Второй раздел состоит из общих принципов проведения аудита соответствия, а также из принципов, составляющих концептуальную базу понятия "соответствие".
- c) Третий раздел состоит из общих требований к аудиту соответствия. Эти требования должны рассматриваться до начала аудита и в течение всего процесса аудита.
- d) Четвертый раздел содержит требования, касающиеся основных этапов процесса аудита.

ТРЕБОВАНИЯ ДАННОГО ИССАИ

9. ИССАИ 4000 никоим образом не опровергает национальные законы, положения или мандаты, или не позволяет ВОА проводить расследования или другие аудиторские задания, которые охватываются отдельно стандартом.

¹ Термин "заинтересованное лицо" определяется в данном документе аналогично ИССАИ 12/3: лицо, группа лиц, организация, член организации или система, которые могут оказывать влияние или оказываться под влиянием действий, задач, а также политики правительства и учреждений государственного сектора.

² ИССАИ 100/25.

10. Документ предоставляет Международный стандарт аудита соответствия для ВОА, ссылающихся на международные стандарты в своей работе. Согласно ИССАИ 400/8-9, любые ВОА, желающие сделать ссылку на содержание стандарта ИССАИ, связанного с аудитом соответствия, могут сделать это двумя способами:

Вариант 1: путем разработки национального стандарта, соответствующего требованиям "Основополагающих принципов аудита госсектора" (ИССАИ 100) и "Основополагающих принципов аудита соответствия" (ИССАИ 400), либо Вариант 2: путем ссылки на Международный стандарт аудита соответствия (ИССАИ 4000).

11. В рамках варианта 1 ИНТОСАИ признает, что ВОА имеют различные полномочия и работают в разных условиях. Ввиду разнообразия ситуаций и организационных механизмов внутри ВОА не все стандарты или основополагающие принципы аудита могут применяться ко всем аспектам их работы. Национальные стандарты могут по-разному соответствовать принципам ИССАИ 4000, учитывая национальные полномочия, конституционные нормы и другие правовые нормы, или стратегию ВОА.

12. ВОА могут разработать стандарты, соответствующие "Основополагающим принципам аудита госсектора" (ИССАИ 100) и "Основополагающим принципам аудита соответствия" (ИССАИ 400). Если ВОА принимает решение о разработке своих собственных национальных стандартов, эти стандарты должны включать в себя уровень детализации, необходимый для выполнения соответствующих функций аудита, а так же соответствовать основополагающим принципам во всех применимых и соответствующих аспектах.

13. ВОА должен заявить о том, какой именно стандарт орган использует при проведении аудита, это заявление должно быть доступно пользователям заключений ВОА. ВОА должен ссылаться на стандарт, которым руководствуется в своем аудиторском заключении. Тем не менее, допускается рассмотрение определенного перечня аудиторских заданий, как более распространенная форма коммуникации. Это означает, что ВОА может указывать в своих заключениях факт использования международных стандартов без упоминания каждого стандарта, использованного для каждого заключения. Это необходимо для того, чтобы заключения были более понятны для пользователя.

14. При варианте 2 аудитор и ВОА должны выполнить каждое требование ИССАИ 4000, кроме случаев, где требование не относится к предмету аудита. Если не все соответствующие требования выполнены, то ссылка на ИССАИ 4000 не может быть сделана без раскрытия этого факта и дальнейших объяснений их последствий.

15. Если ВОА решит прямо ссылаться на ИССАИ 4000, ссылка должна быть сформулирована в соответствии с принципами, описанными в ИССАИ 100/10-12 и ИССАИ 400/9. Аудит соответствия может проводиться как отдельное аудиторское задание в соответствии с ИССАИ 4000, либо совмещаться с финансовым аудитом или аудитом эффективности.

16. В случае совмещенного аудита аудитор должен оценить, на какой стандарт ему ссылаться. В случае, если аудит соответствия совмещен с финансовым аудитом, то заключение/мнение по вопросу соответствия должно быть четко отделено от мнения по финансовым вопросам. К применимому законодательству и нормативным актам должны относиться все законы и нормативные акты, которые могут повлиять на результат финансовых операций (или их объем), которые подлежат (или должны подлежать) учету в финансовой отчетности.

17. Требования и пояснения ИССАИ 4000 применяются к аудиту соответствия как в случае отдельного аудиторского задания, так и в случае, если задание является компонентом финансового аудита или аудита эффективности.

18. ВОА в соответствии со своими полномочиями могут выполнять задачи, не рассматриваемые как задания, обеспечивающие уверенность. Такие задачи не рассматриваются в ИССАИ, а значит ВОА должны будут в таком случае ссылаться на другие стандарты или требования, относящиеся к выполняемым работам.

ТРИ СТОРОНЫ, УЧАСТВУЮЩИЕ В АУДИТЕ СООТВЕТСТВИЯ

19. Аудит государственного сектора подразумевает участие трех разных сторон: ответственная сторона, аудитор и предполагаемый пользователь.

- a) Ответственной стороной является исполнительная ветвь центрального или местного государственного управления и/или ее органы, должностные лица и учреждения, ответственные за управление государственным бюджетом и/или выполнение административных функций в рамках законодательства. При аудите соответствия ответственное лицо несет ответственность за предмет аудита или информацию по предмету аудита.³
- b) Цель аудитора - получение достаточных и приемлемых доказательств аудита для того, чтобы прийти к заключению по обеспечению степени уверенности предполагаемых пользователей, отличных от ответственной стороны, по вопросу оценки предмета аудита по соответствующим критериям.⁴
- c) Предполагаемые пользователи - это лица, для которых аудитор подготавливает отчет о результатах аудита соответствия. Предполагаемым пользователем может являться законодательный или надзорный орган, лица, ответственные за корпоративное управление, государственные обвинители или неопределенный круг лиц. В то время как аудиторское заключение может быть не адресовано ответственной стороне, результат аудита может быть полезен для улучшения эффективности работы этой стороны.⁵

Аудит соответствия, проводимый высшими органами аудита с судебными полномочиями

20. ВОА с судебными полномочиями имеют право выносить оценку и принимать решения по должностным лицам, ответственным за счета, несоответствующие требованиям. Данные ВОА имеют полномочия накладывать санкции. Таким образом ВОА обеспечивают соответствие основным принципам законодательства. Некоторые ВОА имеют полномочия предоставлять факты, говорящие о необходимости уголовного преследования, органам юстиции. Для данных ВОА могут быть применимы национальные требования, помимо требований данного ИССАИ.

21. ВОА, имеющие юрисдикционные полномочия, могут также выражать суждения и накладывать санкции на лиц, ответственных за руководство государственным бюджетом и имуществом. Такие ВОА могут оценить - ответственно ли лицо за убытки, ненадлежащее использование или растрату государственного бюджета или имущества, а также должно ли лицо понести наказание в виде санкций или штрафов.

22. ВОА, имеющие юрисдикционные полномочия, должны выполнять процесс аудита в соответствии с указанным в данных стандартах. Тем не менее, на этапах планирования, выполнения и сбора доказательств могут возникнуть дополнительные специфические вопросы, которые могут привести к судебному производству и к окончательному утверждению о несоответствии. Эти вопросы не рассматриваются в ИССАИ 4000.

ЗАДАЧА АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

23. Основная задача аудита соответствия - предоставление предполагаемым пользователям информации о том, соответствует ли аудируемое государственное учреждение решениям парламента, законодательства, законодательных актов, политике, установленным сводам правил и согласованным условиям. Исходя из этих задач формируются соответствующие пол-

³ ИССАИ 400/37.

⁴ ИССАИ 400/35.

⁵ ИССАИ 400/38.

номочия по предмету аудита/учреждению, подлежащему аудиту. Из этих полномочий формируются критерии аудита. Характеристики критериев аудита описаны в параграфе 118.

24. Аудит соответствия включает в себя вопрос законосообразности (соответствия формальным критериям, таким как применимое законодательство, нормативные акты и соглашения) и/или обоснованности (руководство основными принципами, по которым проводится рациональное управление финансами). Не зависимо от того, из чего были подобраны критерии, аудитор проводит аудит и формирует заключение с выбранным уровнем уверенности в соответствии с требованиями ИССАИ 4000.

25. Критерии аудита могут быть определены государственным законодательством и/или компетенцией учреждения, подлежащего аудиту. В таких случаях БОА не всегда имеют возможность влиять на объем аудита.

26. БОА повышают эффективность управления путем определения отклонений от критериев и отчетности по этим отклонениям. Таким образом имеется возможность предпринять корректирующие действия, а лица, ввиду действий которых возникли отклонения, несут за свои действия ответственность. Аудит соответствия проводится путем оценки соответствия работ, финансовых транзакций и информации, во всех существенных аспектах, требованиям, по которым работает учреждение, подлежащее аудиту. Недобросовестная деятельность - намеренное деяние, заключающееся в предоставлении ложных сведений, это деяние противодействует прозрачности, учетности и надлежащему распределению средств.

27. Аудит соответствия обычно проводится следующим образом:

- a) Как отдельный аудит, или
- b) В связи с аудитом финансовой отчетности, или
- c) В сочетании с аудитом эффективности.

28. ИССАИ 4000 не предоставляет подробных разъяснений по проведению совмещенного аудита.

29. Аудиторское заключение предоставляет важную информацию, которая может послужить базой для принятия решений в государственном секторе. Аудит предоставляет эту информацию, основываясь на подходящих и достаточных доказательствах. При каждом проведении аудита учитываются нужды предполагаемого пользователя. Они принимаются в расчет при определении уровня уверенности, а также уровня достаточности и применимости доказательств. Аудитор планирует аудит с целью предоставления разумной или ограниченной уверенности.

Характеристики заданий, обеспечивающих уверенность

30. Каждый аудит соответствия является заданием, обеспечивающим уверенность. Аудитор выбирает уровень уверенности, основываясь на нуждах предполагаемого пользователя. В аудиторском заключении предоставляется либо разумная, либо ограниченная уверенность.

31. Каждое задание, обеспечивающее уверенность, является либо заданием по аудиту для аттестации, либо заданием прямой отчетности. Задания прямой отчетности и задания по аудиту для аттестации различаются между собой тем, кто готовит и оценивает предмет аудита. Предмет аудита может быть выбран согласно полномочиям, либо выбран высшими органами аудита.

32. Независимо от характеристик аудиторского задания, критерии аудита могут включать в себя как законосообразность, так и обоснованность.

Разумная уверенность

33. Разумная уверенность имеет высокое, но не решающее значение. Аудиторское заключение выражается в позитивном ключе, с указанием того, соответствует ли предмет аудита, во всех существенных аспектах или в применимых аспектах, требованиям, указывается, предоставлялись ли сведения по предмету аудита в правдивом и полном объеме, в соответствии с применимыми критериями.⁶

⁶ ИССАИ 100/33.

34. Обычно разумная уверенность требует больше аудиторских доказательств, чем ограниченная уверенность. Зачастую это подразумевает более широкие процедуры аудита, включающие в себя оценку рисков, понимание среды, в которой работает учреждение, оценку проектирования системы внутреннего контроля, и т.п.

Ограниченная уверенность

35. При предоставлении ограниченной уверенности в аудиторском заключении указывается, что по проведению процедур аудитором не было выявлено моментов, указывающих на несоответствие применимым критериям. Тем не менее, если аудитор уверен, что предмет аудита не соответствует критериям, аудитор должен произвести ограниченное число процедур по выявлению соответствия предмета аудита критериям.

36. Процедуры, выполняемые в рамках аудиторского задания ограниченной уверенности, являются ограниченными в сравнении с таковыми, необходимыми при аудиторском задании разумной уверенности. При этом аудитор на свое профессиональное усмотрение подбирает уровень уверенности, который должен быть значим для предполагаемого пользователя. Заключения по аудиторским заданиям ограниченной уверенности отражают ограниченный характер предлагаемой уверенности.⁷

Задание прямой отчетности

37. В случае аудиторского задания прямой отчетности аудитор отвечает за оценку доказательств предмета аудита и их соответствия критериям. Аудитор несет ответственность за подготовку информации по предмету аудита. Аудитор выбирает предмет аудита и критерий, учитывая при этом риски и значимость. По оценке соответствия доказательств предмета аудита критериям аудитор может сформировать заключение. Заключение выражается в виде выводов, ответов на конкретные вопросы, поставленные в процессе аудита, рекомендаций или мнения.⁸

38. При аудиторском задании прямой отчетности, с разумной уверенностью, в аудиторском заключении выражается мнение аудитора по соответствию предмета аудита, во всех существенных аспектах, применимым критериям.

39. В случае ограниченной уверенности, в заключении указывается, что по проведению процедур аудитором не было выявлено моментов, указывающих на несоответствие применимым критериям. В случае, если аудитор выражает обеспокоенность по возможным случаям несоответствия, это необходимо указать в заключении.

Задание по аудиту для аттестации

40. При заданиях по аудиту для аттестации ответственное лицо должно оценить соответствие предмета аудита критериям, а также предоставить информацию по предмету аудита, на основании которой аудитор собирает достаточные и применимые аудиторские доказательства, по которым он может предоставить обоснование для заключения. Заключение выражается в виде выводов, поставленные в процессе аудита, рекомендаций или мнения.⁹

41. При заданиях по аудиту для аттестации с разумной уверенностью, в аудиторском заключении выражается мнение аудитора по соответствию предмета аудита, во всех существенных аспектах, применимым критериям.

42. В случае аудиторских заданий с ограниченной уверенностью в аудиторском заключении указывается, были ли по проведению процедур аудитором выявлены моменты, во всех существенных аспектах, указывающие на несоответствие предмета аудита применимым кри-

⁷ ИССАИ 100/33.

⁸ ИССАИ 100/29.

⁹ ИССАИ 100/29.

териям. Выполняемые процедуры представляют собой ограниченный объем в сравнении с тем объемом, который необходим для получения разумной уверенности.

Определение предмета аудита и его объема

43. Некоторые ВОА имеют полномочия или обязаны проводить аудит по запросу парламента, в то время как иные ВОА имеют свободу выбора в отношении аудита соответствия. Выбор предмета аудита влияет на подход к аудиту в отношении аудиторских доказательств и ресурсов.

44. Объем работ определяет предмет аудита и конкретные сведения, подлежащие проверке. Объем зависит от нужд предполагаемых пользователей, выбранного уровня уверенности, оцененных рисков, а также компетенции и ресурсов ВОА.

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ СООТВЕТСТВИЯ

Объективность и этика

Требование

45. Аудитор должен соблюдать соответствующие процедуры в отношении объективности и этики, соответствующие стандартам ИССАИ по вопросам объективности и профессиональной этики аудитора.

Пояснение

46. Аудитор должен проявлять профессиональное поведение и непредвзятость, он должен быть объективным, должен обладать необходимой профессиональной компетенцией, а также проявлять добросовестность. Аудитор также должен сохранять независимость при обработке фактов, а также сохранять конфиденциальность по всем вопросам аудита.

47. Аудитор может ознакомиться с дополнительными руководствами в ИССАИ 10 *"Мексиканская декларация о независимости высших органов аудита"*, а также в ИССАИ 11 *"Рекомендации ИНТОСАИ и лучшие практики, связанные с независимостью ВОА"* и ИССАИ 30 *"Этический кодекс ИНТОСАИ"*.

Требование

48. Аудитор должен оставаться объективным, чтобы выводы и заключения аудита были беспристрастными и могли рассматриваться как таковые третьими сторонами.

Пояснение

49. Аудитор должен проявлять объективность в выборе задач аудита и определении критериев. Аудитор должен убедиться, что информационное взаимодействие с заинтересованными лицами не противоречит объективности ВОА.

50. Предмет и критерии аудита могут быть определены государственным законодательством и/или компетенцией учреждения, подлежащего аудиту. В таких случаях ВОА не всегда несет ответственность за влияние на объем работ по аудиту, но данное ограничение не влияет на объективность аудитора.

51. Аудитор должен избегать недобросовестного влияния со стороны любого заинтересованного лица при подготовке отчетного баланса, а также сохранять свою объективность, дабы работа и отчетность рассматривались соответствующими проинформированными третьими лицами как беспристрастные.

Аудиторский риск

Требование

52. Аудитор должен выполнять процедуры по снижению риска выдачи некорректных заключений до приемлемого низкого уровня.

Пояснение

53. Снижение аудиторских рисков включает в себя следующие аспекты: прогноз возможных или известных рисков в планируемой работе и их последствий, разработка процедур, направленных на профилактику данных рисков в ходе аудита, а также ведение документации по тому, как проводится профилактика этих рисков. Аудитор должен оценить достаточность выполненного объема работ. В дополнение к этому, при составлении заключения аудитор должен, основываясь на уровне присутствующих рисков, оценить, являются ли аудиторские доказательства, имеющиеся у него, достаточными и применимыми при оценке предмета аудита на соответствие критериям для составления заключения.

54. Аудиторские риски при задании по аудиту для аттестации имеют три компонента:

- a) неотъемлемый риск (НР) предмета аудита
- b) риск системы контроля (РСК): опасность того, что соответствующие системы внутреннего контроля, связанные с неотъемлемыми рисками, являются неподходящими или не работают должным образом
- c) риск необнаружения (РН): опасность того, что проводимые аудитором процедуры приведут к получению некорректного заключения/мнения.

Все три компонента аудиторских рисков (НР, РСК и РН) рассматриваются совместно при оценке аудиторских рисков.

55. При аудиторском задании прямой отчетности аудитор выдает данные по предмету аудита. Аудитор может применить модель аудиторских рисков при подготовке заключения по предмету аудита.

56. Путем определения и оценки неотъемлемых рисков и рисков системы контроля учреждения аудитор может определить характер и объем процедур по сбору доказательств, необходимых для проверки соответствия критериям. Чем выше уровень риска, тем больший объем аудиторской работы понадобится по снижению риска необнаружения для достижения приемлемого уровня аудиторских рисков.

57. Если речь идёт о ВОА с судебными полномочиями, то аудиторский риск может включать в себя:

- a) Определение ответственных за действия, ведущие к несоответствию.
- b) Определение периода времени, в течение которого должностное лицо несет ответственность за действие, принятие в расчет применимого указанного периода для избежания срыва выполнения действий.
- c) Определение того, привели ли эти действия к убыткам или растрате государственных средств.

Риск, связанный с недобросовестной деятельностью

Требование

58. Аудитор должен рассмотреть риски, связанные с недобросовестной деятельностью, в ходе аудита, а также задокументировать результаты оценки.

Пояснение

59. Аудитор должен определить и оценить риски, связанные с недобросовестной деятельностью, и получить достаточные и применимые аудиторские доказательства по оцениваемым рискам путем разработки и применения подходящих методов профилактики.

60. Ввиду неотъемлемых ограничений аудита присутствует неизбежный риск необнаружения аудитором незаконных действий, включая недобросовестную деятельность. Риск необнаружения незаконных действий, вызванных недобросовестной деятельностью, гораздо выше, чем риск необнаружения таковых, вызванных ошибкой. Причиной тому служит тот факт, что недобросовестная деятельность может производиться с применением скрытых организованных схем, намеренного срыва документирования сделок, либо намеренного искажения сведений, предоставляемых аудиту. Особую сложность в выявлении попыток сокрытия таких схем могут представлять случаи, когда подобные действия производятся по сговору.

61. Аудитор несет ответственность за сохранение профессионального скептицизма в ходе проведения аудита, также аудитор должен осознавать, что процедуры аудита, эффективные при выявлении ошибок, могут быть неэффективны при выявлении недобросовестных действий.

62. В случае подозрения на недобросовестную деятельность аудитор должен предпринять действия по обеспечению ее профилактики в соответствии с полномочиями ВОА и конкретными обстоятельствами.

63. Основная ответственность за обнаружение и предотвращение недобросовестной деятельности лежит на руководстве учреждения, для этого оно должно внедрять и поддерживать необходимую для него систему внутреннего контроля. Хотя процедура аудита может играть роль меры по профилактике недобросовестной деятельности, она не разработана для обнаружения таковой деятельности.

Выбор областей, важных для предполагаемых пользователей

Требование

64. В случае, если ВОА имеет свободу выбора в отношении аудита соответствия, орган должен указать области, важные для предполагаемого пользователя.

Пояснение

65. Некоторые ВОА имеют полномочия требовать проведение аудита соответствия (см. п. 25). Данное требование не относится к таким ВОА.

66. При оценке областей аудита соответствия, важных для предполагаемого пользователя, ВОА решает, будет ли аудит проводиться по заданию для аттестации или по заданию прямой отчетности.

67. В случае, если ВОА имеет свободу выбора в отношении аудита соответствия, ВОА должен выполнить процедуры, необходимые для определения важных областей и/или областей, где присутствует риск несоответствия. При проведении таких процедур аудитор должен принимать во внимание:

- a) Государственные интересы и ожидания, или интересы законодательных органов.
- b) Влияние на граждан.
- c) Проекты со значительным объемом государственного финансирования.
- d) Бенефициаров государственного финансирования.
- e) Важность определенных положений законодательства.
- f) Принципы эффективности управления.
- g) Роль различных органов государственного сектора.
- h) Права граждан и органов государственного сектора.

- i) Возможность нарушения применимого законодательства и иных правовых актов, регулирующих деятельность государственного учреждения, либо возможность наличия государственного долга, дефицита или внешней задолженности.
- j) Несоответствие системе внутреннего контроля, или отсутствие подходящей системы внутреннего контроля.
- k) Выводы, сделанные в ходе предыдущих аудитов.
- l) Риск выявления несоответствия третьими сторонами.

68. При выполнении данных процедур аудитор может счесть необходимым ознакомиться с предложениями по бюджету, публикациями, отчетностью по оценкам и т.п. Аудитор также может получить ценные данные, необходимые для формирования основания выбора предмета аудита высшим органом аудита и для снижения риска аудита областей малого риска, путем рассмотрения обсуждений на дискуссионных площадках и участия в них.

69. Аудитор также может приводить примеры несоответствий, обнаруженных при проведении аудитов иного рода. Отчетность по выводам оценки рисков высшим органом аудита на следующий год также может быть важна.

70. После выбора наиболее значимых областей аудита, аудитор должен определить существенность (см. п. 125).

Профессиональное суждение и скептицизм

Требование

71. Аудитор должен проявлять профессиональное суждение в ходе процесса аудита.

Пояснение

72. При проведении аудита критически необходимо проявлять профессиональное суждение. Для этого аудитор должен иметь соответствующую подготовку, он должен применять знания и опыт, полученный в ходе аудиторской работы, а также руководствоваться этическими стандартами. Это необходимо для подготовки разумных решений на всех этапах аудита.

73. Аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при выборе уровня уверенности. Профессиональное суждение должно проявляться при оценке рисков и существенности, определении предмета аудита, объема работ и соответствующих критериев аудита. Также необходимо руководствоваться профессиональным суждением при оценке процедур, необходимых для сбора достаточных и применимых аудиторских доказательств и их оценки. Проявление профессионального суждения критически необходимо при анализе аудиторских доказательств и формирования заключений по сделанным выводам.

Требование

74. В случае, если аудиторская группа не имеет опыта работы со сложными или спорными вопросами, необходимо руководствоваться рекомендациями специалистов.

Пояснение

75. Работа со сложными вопросами может потребовать опыт и компетенцию, которой не обладает аудиторская группа. Эти вопросы могут быть связаны с компетенцией в специальных бизнес-сферах, юридической, или методологической компетенцией.

76. Также, важно разъяснять спорные вопросы в аудиторской группе, а также разъяснять их с другими лицами, вовлеченными в процесс аудита.

Требование

77. Аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм, он должен сохранять объективность и открытость.

Пояснение

78. Профессиональный скептицизм - это подход, который включает в себя объективность и открытость, путем уделения внимания условиям, в которых может проявиться несоответствие из-за ошибки или недобросовестных действий. Профессиональный скептицизм важен при оценке аудиторских доказательств, которые противоречат другим полученным аудиторским доказательствам, а также при оценке информации, ставящей надежность аудиторских доказательств под вопрос, такой как документы и отклик на запросы.

79. Профессиональный скептицизм необходим для того, чтобы аудитор избегал личного взгляда на предмет аудита, а также для того, чтобы избежать избыточных обобщений при составлении заключения по наблюдениям. В дополнение к этому, аудитор должен действовать рационально, основываясь на критичной оценке всех полученных доказательств.

Контроль качества

Требование

80. БОА несут ответственность за общее качество аудита. Они должны обеспечить проведение аудита в соответствии с применимыми профессиональными стандартами, законами и нормативными актами, а также обеспечить соответствие отчетов обстоятельствам.

Пояснение

81. В рамках объема процедур по контролю качества БОА может располагать системой контроля качества для обеспечения общего качества аудита.

82. К процедурам контроля качества могут относиться надзор, рассмотрение, консультирование и соответствующее обучение – эти процедуры могут проводиться на этапах планирования, выполнения и отчетности.

83. Общее качество работы БОА зависит от системы, в которой четко указаны роли и обязанности.

84. БОА должен обеспечить выполнение подходящих процедур, а также обеспечить рассмотрение в ходе процесса аудита. Средства контроля качества документируются в файле с результатами аудита.

Требование

85. БОА должны обеспечить достаточную для выполнения аудита компетенцию всей аудиторской группы.

Пояснение

86. Контроль качества включает в себя рассмотрение достаточности и применимости компетенции аудиторской группы для проведения аудита, отсутствия пристрастий в выборе критериев, доступа к точной информации, а также наличия достаточного времени для выполнения аудиторского задания.

87. Аудиторская группа подбирается таким образом, чтобы коллектив имел достаточную компетенцию, знания и опыт для выполнения аудита в соответствии с профессиональными стандартами. В зависимости от предмета аудита, навыки и компетенция могут включать в себя следующее:

- a) Навык аудиторской работы и навык сбора и анализа данных.
- b) Юридическая компетентность.
- c) Понимание и опыт работы с данным видом аудита.
- d) Знание применимых стандартов и полномочий.
- e) Понимание работы учреждения, подлежащего аудиту, а также необходимый опыт в работе и операциях, производимых учреждением, подлежащим аудиту.
- f) Опыт и способность проявлять профессиональное суждение.
- g) Навык подготовки аудиторского заключения, соответствующего обстоятельствам.

88. BOA должны привлекать людские ресурсы с достаточным навыком при необходимости на разных этапах аудита. В случае, если у группы или BOA отсутствуют специфические техники, навыки или методология, допускается привлекать сторонних экспертов для предоставления информации и обмена опытом, либо для выполнения конкретных работ. В случае необходимости в привлечении сторонних экспертов BOA должен оценить, достаточно ли независим эксперт, обладает ли он необходимой компетенцией, объективностью и нужными навыками. BOA также определяет достаточность своей работы в целях аудита. Даже в случае, если сторонние эксперты выполняют работу по аудиту от имени BOA, BOA все равно несет ответственность за аудиторское заключение.

Документирование

Требование

89. Аудитор должен подготовить достаточно подробную аудиторскую документацию, предоставляющую четкое понимание проведенных работ, полученных аудиторских доказательств и заключений. Аудитор должен подготавливать аудиторскую документацию вовремя, он должен обновлять ее в ходе проведения аудита, а также вносить в нее аудиторские доказательства по наблюдениям до выпуска отчета по аудиту.

Пояснение

90. Целью документирования является обеспечение прозрачности выполняемых работ, а также предоставления возможности опытному аудитору, не имеющему опыта по данному аудиту, понять ключевые аспекты, возникшие в ходе аудита, полученное заключение/мнение, а также ключевые суждения, возникшие в ходе подготовки заключения/мнения. К документированию относится следующее:

- a) Объяснение предмета аудита.
- b) Оценка рисков, стратегия и план аудита, соответствующие документы.
- c) Применяемые методы, объем работ и срок проведения аудита.
- d) Характер, срок выполнения и объем выполненных процедур аудита.
- e) Результаты проведенных аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства.
- f) Оценка аудиторских доказательств, формирующих выводы, заключения, мнения и рекомендации.
- g) Суждения, сделанные в ходе аудита, включая консультации со специалистами, а также их обоснования.
- h) Обмен информацией и получение отзывов от аудируемого учреждения.
- i) Надзорное производство и другие предпринятые меры контроля качества.

91. Документация должна быть достаточной, она должна показывать, как аудитор определил задачу аудита, предмет аудита, критерии и объем¹⁰, а также причины выбора методов

¹⁰ Объем необходимо сужать таким образом, чтобы у аудитора была возможность производить аудит должным образом.

анализа. В данных целях необходимо организовывать документирование так, чтобы обеспечивалась четкая связь между наблюдениями и аудиторскими доказательствами, которые их поддерживают.

92. Документация, относящаяся исключительно к этапу планирования аудита и хранящаяся у аудитора, должна содержать следующее:

- a) Информация, необходимая для понимания деятельности аудируемого учреждения, а также среды, в которой это учреждение работает, что необходимо для оценки рисков.
- b) Оценка существенности предмета аудита.
- c) Определение возможных источников доказательств.

93. Аудитор должен использовать подходящие процедуры для того, чтобы сохранять конфиденциальность и безопасное хранение документации по аудиту, а также сохранять ее в течение периода, указанного в требованиях законодательства, административных или профессиональных требованиях хранения документов, а также для того, чтобы обеспечивать возможность проведения последующего аудита.

94. Документирование ключевых решений имеет большое значение для проявления независимости и беспристрастности аудитора в своем анализе. В случае наличия каких-либо острых вопросов необходимо документировать соответствующие факты, рассмотренные аудитором при выборе действий или при принятии решения. Таким образом, действия и решения получают разъяснения, а также обеспечивается их прозрачность.

95. Если речь заходит о БОА с судебными полномочиями, то документирование необходимо для указания на личную ответственность, не описываемую данным профессиональным стандартом.

Обмен информацией.

Требование

96. В ходе аудита аудитор должен обеспечить эффективный обмен информацией с аудируемым лицом и представителями его собственника.

Пояснение

97. К информации, сообщаемой в письменном виде аудируемому лицу, могут относиться: предмет аудита, критерии аудита, уровень уверенности, период проведения аудита, обязательства перед государством, организациями и/или по программам, включаемым в аудит, таким как подтверждение условий аудиторского задания. Обмен информацией по данным вопросам может помочь в достижении взаимного понимания процесса аудита и работы объектов аудита.

98. Форма обмена информацией с представителями собственника аудируемого лица в ходе проведения аудита должна соответствовать действующим условиям. Аудитор должен определить сроки сообщения информации, а также способ её сообщения - письменно, устно, или обоими способами.

Требование

99. В случае обнаружения значительных несоответствий необходимо связаться с соответствующим руководящим звеном, а также (если применимо) с представителями собственника аудируемого лица. Также необходимо осуществлять обмен информацией по другим важным вопросам, возникающим в ходе аудита, если они напрямую связаны с проверяемым учреждением.

Пояснение

100. Также допускается обмен информацией с руководством в ходе аудита по наблюдениям, не характеризованным как значительные, или которые могут быть не включены в аудиторское заключение. Сообщение информации по таким наблюдениям может помочь аудируемому лицу устранить несоответствия и избежать их в дальнейшем.

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПЛАНИРОВАНИЕМ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

Определение предполагаемых пользователей и ответственных сторон

Требование

101. Аудитор должен четко идентифицировать предполагаемых пользователей и ответственных сторон аудита, и на протяжении всего аудита учитывать их роль в аудите соответствующим образом.

Пояснение

102. Предполагаемые пользователи - это лица, для которых аудитор подготавливает отчет о результатах аудита соответствия. Предполагаемым пользователем может являться законодательный или надзорный орган, представители собственника аудируемого лица, государственные обвинители, СМИ или неопределенный круг лиц. Ответственная сторона несет ответственность за ключевые сведения и за предмет аудита.

103. При планировании аудита аудитор должен выбрать степень значимости, основываясь на нуждах предполагаемых пользователей.

104. Определение ответственной стороны играет важную роль при установке критериев аудита. Ответственная сторона должна обеспечить соответствие критериям, возникающим ввиду требований законодательства, нормативных актов, бюджетного права и финансовых регламентов. Аудитор выбирает подходящие критерии аудита, основываясь на ключевых сведениях. Аудитор также должен время от времени связываться с ответственной стороной во время аудита.

105. При определении необходимого уровня уверенности и типа обмена информацией по вопросам уверенности аудитор должен определить предполагаемых пользователей и их нужды.

106. Для некоторых ключевых сведений необходимо указывать более чем одну ответственную сторону. Это могут быть случаи, когда более одного учреждения вовлечено в процесс исполнения бюджета. В таких случаях количество предполагаемых пользователей может увеличиться.

Определение предмета аудита и соответствующих критериев аудита

Требование

107. В случае, если ВОА имеет свободу выбора в отношении аудита соответствия, аудитор должен определить ключевые сведения, которые необходимо оценить или измерить по критериям.

Пояснение

108. Основываясь на определенных областях аудита (см. п. 67), аудитор определяет ключевые моменты аудита.

109. Ключевые моменты должны быть определяемыми, необходимо обеспечить возможность их оценки по соответствующим критериям аудита. Они должны позволять аудитору составлять заключение по уровню уверенности. Отсюда вытекает необходимость сбора достаточных и приемлемых аудиторских доказательств для формирования мнения или заключения аудитора.

Требование

110. В случае, если ВОА имеет свободу выбора в отношении аудита соответствия, аудитор должен определить применимые критерии аудита до начала аудита. Это необходимо для составления базы для заключения/мнения по предмету аудита.

Пояснение

111. Предмет аудита и критерии аудита являются тесно связанными между собой понятиями. Таким образом, определение применимых критериев аудита является цикличным процессом.

112. При определении предмета аудита аудитор должен убедиться в присутствии применимых критериев аудита.

113. Предмет аудита и критерии аудита могут быть определены полномочиями ВОА или государственным законодательством.¹¹ В случае аудиторского задания для аттестации критерии аудита косвенно устанавливаются при передаче информации по предмету аудита. В таких случаях аудитор должен определить подходящие критерии для того, чтобы составить заключение по критериям, косвенно установленным по информации по предмету аудита, полученной от ответственной стороны.

114. Правовые критерии могут основываться на следующем:

- a) Правила и регламенты.
- b) Международные и иные договоры и соглашения.
- c) Правила трудовой этики.

115. Аудит соответствия может производиться с учетом законосообразности или обоснованности (руководство основными принципами, по которым проводится рациональное управление финансами и работа должностных лиц). В то время как законосообразность сосредотачивается в основном на вопросах соответствия, обоснованность относится, в контексте государственного сектора, к определенным ожиданиям по руководству финансовыми средствами и поведению должностных лиц. В зависимости от полномочий ВОА, аудит может также включать в себя проверку соответствия общепринятым принципам и лучшим практикам поведения должностных лиц (обоснованности).¹² Подходящими критериями для аудита соответствия обоснованности будут либо общепринятые принципы, либо национальные или мировые лучшие практики. В некоторых случаях они могут быть некодифицированными, косвенными, или могут основываться на основополагающих принципах законодательства.¹³ Это условие предоставляет выс-

¹¹ Соответствующие критерии аудита образуются из первичного законодательства, являющегося законодательством, установленным такими законодательными органами, как парламент. Подзаконными нормативными актами являются таковые, установленные органами, имеющими полномочия на установление таких актов по первичному законодательству. Критерии аудита также образуются на основе Конституции, международных договоренностей, включая договоренности о создании международных организаций с финансовыми обязательствами, правовых норм, выпущенных соответствующими органами международных организаций, имеющих прямое юридическое воздействие на каждое государство-участник, законы и нормативные акты, выпускаемые соответствующими органами каждого государства-участника, в соответствии с их Конституцией, а также конституционное законодательство по вопросам бюджета, законы о годовых бюджетах, иные законы и нормативные акты, имеющие финансовое воздействие на руководство структур государственного сектора, должностных лиц в случае конфликта их интересов при госзакупках, законодательство, связанное с государственным бюджетом и защитой государственного имущества, а также законы, связанные с выявлением случаев недобросовестной деятельности, коррупции, и законы, связанные с соответствующими принципами учета. Сюда также могут входить решения международных или государственных судов, согласно Конституции и международным договорам, наделяющим эти суды полномочиями. В конечном счете, сюда также относятся нормативно-правовые акты, правила, регламенты, приказы, правительственные директивы или директивы министерств, руководства и согласованные условия соглашений.

¹² ИССАИ 400/13.

¹³ ИССАИ 400/32.

шим органам аудита достаточную гибкость в работе по применению соответствующих критериев в своей стране для аудита в соответствии с требованиями обоснованности.

116. Подходящие критерии обоснованности могут выходить из следующего:

- a) Общественные ожидания по управлению финансовыми средствами, такие как соответствие эффективным и достаточным системам внутреннего контроля.
- b) Ожидания бенефициаров по применимости продукции или качеству услуг и работ.
- c) Требование прозрачного и беспристрастного распоряжения государственным бюджетом и людскими ресурсами.

117. В некоторых случаях законы и нормативные акты требуют более глубокой интерпретации для образования соответствующих критериев аудита. В случае возникновения противоречащих друг другу положений, или сомнений в корректности интерпретирования соответствующего закона, нормативного акта или распоряжения, аудитор может рассматривать намерения и умысел, заложенный при разработке закона, либо проконсультироваться с конкретным органом, ответственным за законопроект. Аудитор также может рассмотреть соответствующие более ранние решения, вынесенные судебными органами.

118. Подходящие критерии аудита с учетом законосообразности или обоснованности имеют следующие характеристики:

- i) Соответственность: Соответствующие критерии предоставляют данные по предмету аудита, которые помогают при вынесении предполагаемыми пользователями решения.
- ii) Полнота: Критерии считаются полными, если в данных по предмету аудита, подготовленные в соответствии с ними, не упускаются факторы, которые могут повлиять на решение предполагаемых пользователей, вынесенное на основании данных по предмету аудита.
- iii) Надежность: Надежные критерии обеспечивают единообразие заключений, при их единообразном использовании, между разными аудиторами в схожих условиях.
- iv) Нейтральность: Нейтральные критерии обеспечивают отсутствие пристрастий в данных по предмету аудита, насколько это применимо в условиях аудиторского задания.
- v) Понятность: Понятные критерии предоставляют данные по предмету аудита, которые могут быть поняты предполагаемыми пользователями.
- vi) Полезность: Полезные критерии приводят к получению наблюдений и заключений, соответствующих информационным нуждам пользователей.
- vii) Совместимость: Совместимые критерии единообразны с таковыми, используемыми при аудите соответствия, проводимом иными агентствами, или при работах с критериями, используемыми при предыдущих аудитах соответствия на предприятии, подлежащем аудиту.
- viii) Приемлемость: Приемлемые критерии - это критерии, с которыми в общих чертах соглашаются независимые эксперты, учреждения, подлежащие аудиту, законодательные органы, СМИ и общественность.
- ix) Доступность: Критерий доступен для предполагаемых пользователей, они могут понять характеристики проведенной аудиторской работы и основания для аудиторского заключения.

119. Если подходящий критерий был определен основываясь на вышеуказанных характеристиках, критерий должен быть должным образом использован в конкретных обстоятельствах каждого аудита таким образом, чтобы была возможность получить осмысленные заключения.

120. В случае, если при проведении аудита аудитор обнаруживает невыполнение других подходящих критериев аудита, не определенных на этапе планирования, аудитор должен составить отчет по их невыполнению.

Определение уровня уверенности

Требование

121. Основываясь на полномочиях ВОА, характеристиках предмета аудита и нуждах предполагаемого пользователя, аудитор должен решить, будет ли аудит обеспечивать разумную уверенность, или аудит обеспечит ограниченную уверенность.

Пояснение

122. Аудитор оценивает уровень уверенности, основываясь на нуждах предполагаемого пользователя. Узнать эти нужды можно путем коммуникации с предполагаемыми пользователями или представителями собственника аудируемого лица. При выборе уровня уверенности аудитор может также руководствоваться общепринятыми юридическими практиками.

123. Обеспечение разумной уверенности требует большего объема работ по аудиту (см. п. 34).

124. Полномочия некоторых ВОА сами по себе обозначают уровень уверенности.

Определение значимости

Требование

125. Аудитор должен определить значимость для того, чтобы сформировать основания для планирования аудита и переоценить их в ходе аудита.

Пояснение

126. Существенность подразумевает включение оцененных нужд предполагаемых пользователей (см. п. 64), эти нужды должны быть определены на этапе планирования аудита. Основываясь на выбранных ключевых сведениях, существенность определяется по выявлению уровня несоответствия и его влиянию на решения предполагаемых пользователей. При определении существенности аудитор должен уделить внимание конкретным сферам, находящимся в центре внимания законодателя, общественным интересам или ожиданиям, общественным запросам, а также госбюджету и недобросовестной деятельности.¹⁴

127. Существенность включает в себя характер, контекст и значимость. Существенность может быть выражена в количественном отношении, как то количество лиц или учреждений, на которых влияет конкретный предмет аудита, либо в количестве вовлеченных денежных средств, а также в неправильном расходовании бюджетных средств, независимо от их объема. Зачастую существенность рассматривается на основе значимости, но косвенное влияние характеристик предмета или группы предметов может также оказать влияние на ключевые сведения (качественные факторы).

128. Критерий существенности применяется аудитором при планировании и проведении аудита, а также при оценке влияния случаев несоответствия. Оценка существенности на этапе планирования помогает аудитору определить вопросы аудита, важные для предполагаемых пользователей. При выполнении аудита аудитор использует критерий существенности при принятии решений в рамках выполняемых аудиторских процедур и при оценке аудиторских доказательств. При оценке аудита и составлении аудиторского заключения аудитор использует критерий существенности для оценки объема работ и уровня несоответствий, чтобы определить влияние на заключение/мнение.

129. Количественная характеристика существенности определяется путем составления процентного соотношения к выбранному в качестве начальной точки образцу (см. п. 186). Этот момент включает в себя проявление профессиональных суждений и взглядов, на усмотрение аудитора, на моменты, которые предполагаемый пользователь вероятно сочтет важ-

¹⁴ ИССАИ 400/47.

ными. Количественная характеристика существенности в основном используется при аудиторских заданиях для аттестации. При выполнении таких заданий аудитор может выбрать разные уровни существенности для разных классов сделок или балансов, наиболее важных для пользователя счетов, либо же может столкнуться с высоким риском несоответствия изучаемых материалов ввиду их характера или контекста.

130. В некоторых случаях качественная характеристика гораздо важнее количественной. К примерам качественных характеристик, которые могут повлиять на определение существенности аудитором, относятся ожидания или интересы общественности. Случаи расходования средств, превышающих таковые, выделенные по законодательству, либо же внедрение новых непредусмотренных услуг могут рассматриваться как случаи несущественных несоответствий, тем не менее в виду их специфики о них нужно сообщать аудируемому учреждению.

Изучение учреждения и его среды, включая внутренний контроль

Требование

131. Аудитор должен иметь представление о деятельности аудируемого лица, а также его рабочую среду, включая его внутреннюю систему контроля. Это необходимо для эффективного планирования и проведения аудита.

Пояснение

132. Аудитор должен понимать работу аудируемого лица и его среду, а также то, как это может повлиять на ключевые сведения и данные по ним.

133. Для понимания работы аудируемого лица и его среды аудитор может рассмотреть применимое экономическое право и нормативные акты, иные внешние факторы, характер работы учреждения, организацию его управления, задачи и стратегии, либо меры по достижению эффективности этого учреждения. Все вышеуказанное может быть зафиксировано в документах по стратегии аудита.

134. Аудитор должен понимать систему внутреннего контроля, соответствующую вопросам аудита. По определению предмета аудита аудитор определяет имеющиеся в учреждении средства внутреннего контроля, снижающие риск несоответствия критериям или риск значительного искажения информации по предмету аудита. Руководствуясь профессиональным суждением аудитор решает, относится ли средство контроля к предмету аудита или нет.

135. Система внутреннего контроля состоит из политик, структур, процедур, процессов и задач, которые помогают учреждению, подлежащему аудиту, обеспечить должную профилактику риска несоответствия критериям. Эффективная система контроля может защитить имущество учреждения, подлежащего аудиту, упростить внутреннюю и внешнюю отчетность, а также помочь учреждению, подлежащему аудиту, обеспечить соответствие применяемым требованиям. Аудитор должен понимать все компоненты системы внутреннего контроля: среды контроля, процесса оценки рисков в учреждении, систему информирования, меры по контролю, относящиеся к аудиту, и их мониторинг.

136. Для того, чтобы понять систему внутреннего контроля, может понадобиться рассмотреть примеры обмена информацией в учреждении, меры по укреплению принципов непредвзятости и соответствия этике, обязательства учреждения по уровню компетенции, примеры участия представителей собственника аудируемого лица, принципы руководства и методы работы, организационную структуру, примеры внутреннего аудита и его уровень, установление полномочий и обязанностей в учреждении, а также политику и практики в отношении людских ресурсов.

Стратегия и план аудита

Требование

137. Аудитор должен разработать и задокументировать стратегию аудита и план аудита. Оба этих документа объясняют, как будет проводиться аудит, как будут выпускаться отчеты, соответствующие обстоятельствам, какие ресурсы будут необходимы, а также график аудиторской работы.

Пояснение

138. Стратегия аудита является основой при определении возможности проведения аудита. Стратегия аудита описывает, какие именно нужно выполнить действия, в то время как план аудита описывает, как эти действия будут выполняться.

139. Цель стратегии аудита - задокументировать/разработать общие решения, к ней может относиться следующее:

- a) Задача аудита, предмет аудита, объем, критерии и прочие характеристики аудита соответствия, с учетом полномочий BOA.
- b) Тип аудиторского задания (задание для аттестации или задание прямой отчетности).
- c) Предоставляемый уровень уверенности.
- d) Распределение работ в аудиторской группе и ее состав, включая необходимость в экспертах, а также даты проведения контроля качества.
- e) Сообщение информации аудируемому лицу и/или представителям его собственника.
- f) Обязанности по отчетности, данные по тому, когда будет подготовлена отчетность, для кого и в какой форме.
- g) Учреждения, рассматриваемые в ходе аудита.
- h) Оценка существенности.

140. Аудитор разрабатывает план аудита для выполнения аудита соответствия. Стратегия аудита - это неотъемлемая часть вводных данных при составлении плана аудита. План аудита может включать в себя следующее:

- a) Характер, срок и объем запланированных процедур аудита, а также время, когда они будут проводиться.
- b) Оценка рисков и системы внутреннего контроля, соответствующей вопросам аудита.
- c) Процедуры аудита, разработанные для профилактики рисков.
- d) Предположительные аудиторские доказательства, получаемые в ходе аудита.

141. Аудитор должен обновлять как стратегию, так и план аудита, если в ходе аудита в этом возникает необходимость.

142. При планировании и проведении аудита соответствия аудитор, работающий в BOA с судебными полномочиями, может обратить внимание на необходимость в следующем:

- a) Определить лиц, ответственных за несоответствия.
- b) Принять в учет любой применимый срок давности.
- c) Отделить личную ответственность за несоответствия от ответственности за незаконные действия (подозрение на недобросовестную деятельность).

143. В некоторых юрисдикциях аудит соответствия может использоваться как неотъемлемая часть аудита финансовой отчетности. Аудитор может в целях повышения эффективности расширить стратегию аудита, план аудита, а также процедуры, необходимые для проведения аудита соответствия, до таковых, необходимых для аудита финансовой отчетности.

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕДУРАМИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА И ПОЛУЧЕНИЕМ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Достаточные и приемлемые аудиторские доказательства

Требование

144. Аудитор должен планировать и проводить процедуры, нацеленные на получение аудиторских доказательств, достаточных и применимых для того, чтобы сформировать заключение с выбранным уровнем уверенности.

Пояснение

145. Характер и источник обязательных аудиторских доказательств определяется по необходимому уровню уверенности, критериям, существенности, предмету и объему аудита.

146. Достаточность аудиторских доказательств связана с решением по уровню уверенности. Для формирования заключения с разумной уверенностью аудитор должен получить больше доказательств, чем это требуется при заданиях с ограниченной уверенностью. Характер аудиторских доказательств при этих двух типах аудита также различается. При аудиторских заданиях с ограниченной уверенностью аудиторскими доказательствами являются по большей части аналитические процедуры, в то время как при заданиях с разумной уверенностью аудитору обычно необходимо воспользоваться всеми техниками аудита (см. п. 160).

147. Достаточность является мерой количества доказательств, необходимых для наблюдений и заключений в ходе аудита. При оценке достаточности доказательств аудитор должен определить, достаточно ли полученных доказательств для того, чтобы убедить осведомленное лицо в разумности наблюдений.

148. Соответственность - это мера качества доказательств, к ней относятся уместность, действительность и надежность. Уместность обозначает объем, в котором доказательство имеет важность и логические связи с обсуждаемым вопросом. Действительность обозначает объем, в котором доказательство имеет значение, либо основывается на разумных доводах в контексте оцениваемого объекта. Иными словами, действительность обозначает то, насколько доказательство отражает то, что оно должно отражать. Надежность обозначает объем, в котором были собраны и получены доказательства с применением прозрачных и воспроизводимых методов.

149. Аудитор должен составить план применимых процедур по профилактике оцениваемых рисков. Профилактика оцениваемых рисков может включить в себя разработку процедур аудита, которые снижают риск, такие как процедуры по существу и проверки системы контроля. Процедуры по существу включают в себя проверку подробных деталей и аналитические процедуры. Если аудитор решает опираться на эффективность средств контроля, то при определении характера, времени и объема процедур по существу он должен получить доказательства того, что средства контроля эффективно работают. Разработка и внедрение ключевых средств контроля по предмету аудита может расцениваться как адекватная мера.

150. Процесс сбора доказательств продолжается до момента, когда аудитор уверен в достаточности и уместности доказательств для согласованного уровня уверенности, на основе которого аудитор составляет заключение или мнение.

151. Количество необходимых доказательств зависит от аудиторского риска (чем выше риск, тем больше требуется доказательств) и от качества доказательств (чем выше качество, тем меньше требуется доказательств). В то же время аудитор должен всегда принимать к сведению тот факт, что количество доказательств зависит от характеристик каждого конкретного аудита, а не только от качества или количества аудиторских доказательств. Соответственно, понятия достаточности и ответственности доказательств тесно между собой связаны.

152. Одно только большее количество доказательств не компенсирует их низкое качество. На надежность доказательств влияют их источник, их характеристика, их надежность зави-

сит от конкретных обстоятельств, при которых они были получены. Аудитор должен рассматривать как уместность, так и надежность данных, используемых в качестве аудиторских доказательств.

Требование

153. Аудитор высшего органа аудита с судебными полномочиями должен выполнять процедуры по получению достаточных и уместных аудиторских доказательств по вопросу ответственности должностного лица, на которое может возлечь ответственность за несоответствия/незаконные деяния.

Пояснение

154. При планировании и выполнении аудита аудитор высшего органа аудита с судебными полномочиями должен собрать достаточные и уместные аудиторские доказательства по вопросу ответственности должностного лица, на которое может возлечь ответственность за несоответствия/незаконные деяния.

155. Процесс сбора аудиторских доказательств продолжается до того момента, пока аудитор ВОО с судебными полномочиями не обеспечит наличие удовлетворительных, достаточных и уместных доказательств для составления базы для аудиторского заключения по ответственности лиц за убытки, неправильное расходование бюджетных средств или их растрату, а также по мере их ответственности за злоупотребление полномочиями.

156. Аудитор высшего органа аудита с судебными полномочиями должен оценивать достаточность и уместность доказательств, на основании которых должностное лицо может быть признано ответственным за несоответствия, на основании своего профессионального суждения.

157. Профессиональное суждение при оценке ответственности должностного лица за несоответствия может включать в себя:

- a) Оценку выполнения должностным лицом обязательств, указанных в законодательстве или в должностных инструкциях.
- b) Определение того, повлияло ли несоответствие или незаконное деяние должностного лица на обнаруженные убытки, неправильное расходование или растрату государственного бюджета и имущества.
- c) Оценку возможности освобождения от обязательств в виду определенных обстоятельств (форс-мажор, непредвиденные обстоятельства).
- d) Оценку взаимоотношений между общественными бухгалтерами и руководителями, а также возможные последствия и возможные факты несоответствия, возникающие ввиду этих взаимоотношений.

Требование

158. Аудитор должен выбрать несколько сочетающихся друг с другом техник аудита для того, чтобы иметь возможность составить заключение с выбранным уровнем уверенности.

Пояснение

159. Аудитор должен выполнять эффективные процедуры аудита по плану аудита для того, чтобы собирать аудиторские доказательства и выполнять задачи аудита. Аудитор часто должен сочетать и сопоставлять между собой доказательства, полученные от разных источников, с применением разных техник/методов для того, чтобы обеспечить соответствие требованиям достаточности и уместности. К примеру, аудитор может получить информацию о том, как члены руководства разделяют взгляды на практики, применяемые в учреждении, и поведение

по отношению к персоналу, путем опроса руководства и работников. Аудитор может определить были ли внедрены подходящие средства контроля путем рассмотрения, к примеру, наличия правил трудовой этики в письменном виде у руководства и следования этим правилам. Предоставляемые работникам результаты исследований могут указать на то, в каком объеме руководство соблюдает правила трудовой этики. Основываясь на полученном объеме данных аудитор собирает количественные или качественные аудиторские доказательства, или их сочетание.

160. Аудиторские доказательства собираются путем использования различных методов, таких как:

- a) Наблюдение
- b) Проверка
- c) Исследование
- d) Внешнее подтверждение
- e) Повторное проведение
- f) Повторные расчеты
- g) Проверка на существенность
- h) Проверка ключевых мер контроля
- i) Аналитические процедуры

161. Наблюдение подразумевает под собой ознакомление с процессами и процедурами, выполняемыми другими лицами. Наблюдение предоставляет аудиторские доказательства эффективности процедуры или процесса. Однако данный метод ограничивается моментом, при котором происходит наблюдение, также тот факт, что за лицом или учреждением ведется наблюдение, может повлиять на выполнение им процедур или процессов.

162. Проверка подразумевает под собой проверку книг, документации, как внешней, так и внутренней, в письменном или электронном виде, либо физический осмотр. Аудитор должен принимать к сведению надежность всех проверяемых документов, он должен остерегаться риска недобросовестной деятельности и учитывать возможность того, что проверяемые документы могут быть неоригинальными.

163. Исследование подразумевает под собой поиск и получение информации от связанных с предметом аудита лиц, как внутри учреждения, так и вне его. В зависимости от предмета аудита и его объема, опросы и собеседования в большинстве случаев не могут обеспечить достаточность и уместность доказательств. Также необходимо учитывать иные методы сбора доказательств, такие как письменная документация учреждения, подлежащего аудиту.

164. Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа аудитора третьей стороны. Таким образом, аудитор получает обратную связь напрямую от бенефициаров или третьих сторон, не являющихся бенефициарами, о том получали ли они гранты или выделялись ли для них какие-либо финансовые средства, которые должно было предоставить аудируемое лицо, либо путем подтверждения, что эти средства были использованы в конкретных целях, указанных в соглашениях о выделении грантов или финансировании.

165. Повторное проведение представляет собой независимое выполнение уже выполненных процедур в отношении учреждения, подлежащего аудиту, а также применение средств контроля, которые уже применялись как часть системы внутреннего контроля учреждения. Повторное проведение может быть выполнено вручную, либо с помощью ПО для автоматизированного аудита. В случае использования высокотехнологичных средств допускается применение сторонних экспертов.

166. Повторные расчеты подразумевают под собой проверку математической точности документов или записей. Повторные расчеты могут быть проведены вручную, либо с помощью электронных средств.

167. Проверка на существенность подразумевает под собой проверку мелких сделок или работ на предмет соответствия критериям аудита. Проверка на существенность чаще всего используется при аудиторских заданиях для аттестации, она должна всегда включаться в пе-

речень техник аудита при таких заданиях. Тем не менее, использование одной лишь проверки на существенность может быть эффективно только в редких случаях, обычно эта техника аудита совмещается с другими.

168. Проверка ключевых мер контроля подразумевает под собой проверку средств контроля, введенных руководством для снижения риска несоответствия или риска существенного искажения данных по предмету аудита. В большинстве случаев проверка ключевых мер контроля является эффективным способом сбора аудиторских доказательств.

169. Аналитические процедуры могут использоваться как при анализе рисков, так и при сборе аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства могут быть собраны путем сопоставления данных, расследования неустойчивости в данных или операциях, определения вещей, связанных с получением данных, отличных от ожидаемых, либо же основываясь на прошлых данных или прошлом опыте аудитора. Аудиторы государственного сектора могут пользоваться техниками анализа методом регрессии или иными математическими техниками для упрощения сопоставления ожидаемых и фактических результатов. Аналитические процедуры не должны быть единственными используемыми техниками. В случае аудиторских заданий с ограниченной уверенностью аналитические процедуры и техники будут достаточными для формирования заключения с ограниченной уверенностью, в то время как заключение с разумной уверенностью должно формироваться на основе техник аудита, описанных в п. 158.

Требование

170. В случае, если исследование выполняется высшими органами аудита, оно должно быть выполнено в письменном виде в соответствии с государственным законодательством.

Пояснение

171. ВОА с судебными полномочиями могут, в частности, использовать методы исследований в соответствии с указанным в законодательстве по процедурам аудита. Сюда может относиться подготовка и отправка данных в письменном виде соответствующим ответственным сторонам, направляющим запрос о конкретной информации, которая, по мнению аудиторской группы необходима для заключения.

Аудиторская выборка

Требование

172. Аудитор должен, если это применимо, использовать аудиторскую выборку для того, чтобы предоставить достаточный объем данных и наблюдений, необходимый для составления заключений по данным, из которых была проведена выборка. При разработке процедуры аудиторской выборки аудитор должен рассмотреть цель процедуры аудита, а также характеристики данных, из которых будет проведена выборка.

Пояснение

173. Аудиторская выборка - это применение процедур аудита к менее, чем 100 процентов объема данных, относящихся к аудиту.

174. Выборка может быть количественной или качественной. Это зависит от объема аудита, а также от необходимости в данных для рассмотрения предмета аудита с разных сторон.

175. Количественная выборка используется, когда аудитор должен составить заключение по всему объему данных путем проверки выбранной информации. При количественной выборке необходимо свести риск выборки к приемлемо низкому уровню. Тем не менее, при техническом подходе к количественной выборке может быть необходимым применение статистических методов. Если у аудиторской группы нет навыков по применению статистических методов, то допускается привлечение экспертов по статистике.

176. Количественная выборка¹⁵ – это выборочная процедура, проводимая как обдуманный систематизированный процесс по выявлению изменяющихся факторов в предмете аудита. Аудитор может провести выборку, основываясь на характеристиках лиц, групп, работ и процессов учреждения, подлежащего аудиту, в целом. Количественная выборка всегда требует осторожности при оценке и достаточности знаний по предмету аудита.

177. Глубокое исследование, проводимое аудитором, обычно приводит к сравнительно малому объему выборки, которая дает ответ на широкий спектр вопросов и предоставляет новую информацию, новые данные по анализам и обеспечивает понимание предмета аудита.

178. При проверке, к примеру, профилактики и мер устранения значительных рисков может быть уместно применить выборку на основе оценки рисков, вместо использования статистического подхода.

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ОЦЕНКОЙ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И СОСТАВЛЕНИЯ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Требование

179. Аудитор должен сопоставить полученные аудиторские доказательства с заявленными критериями аудита для формирования наблюдений аудиторского заключения.

Пояснение

180. Собранные доказательства, а также данные по взгляду на учреждение, оцениваются с применением профессионального суждения и скептицизма.

181. В процессе оценки аудитор должен оценить достаточность и уместность доказательств для формирования заключения.

182. Для того, чтобы обеспечить уравновешенный и объективный взгляд, при оценке необходимо рассмотреть все доказательства, связанные с наблюдениями, полученными в ходе аудита.

183. По завершению объема оценочных работ аудитор определяет, может ли он составить заключение. В случае, если объем работ был недостаточным, аудитор может рассмотреть вариант выполнения дальнейших процедур, либо модификации своего мнения в соответствии с ограничениями, накладываемыми объемом работ.

Требование

184. Аудитор должен подготовить заключения о соответствии предмета аудита, во всех ключевых аспектах, применимым критериям, основываясь на наблюдениях, полученных в ходе аудита, и существенности.

Пояснение

185. Аудитор должен оценить достаточность полученных в ходе аудита наблюдений, основываясь на их существенности, для того, чтобы установить в заключении несоответствие предмета аудита, во всех его ключевых аспектах, соответствующим критериям. В зависимости от характеристик предмета аудита аудитор должен учитывать как значимость, так и контекст и характеристики. Это значит, если предполагаемый пользователь может рассмотреть несоответствия значимыми по их контексту или характеристикам, то это может привести к составлению заключения о несоответствии.

186. Значимость может подразумевать объем (объем финансовых средств) или иные коли-

¹⁵ Примерами этой техники могут быть неоднородная выборка (где данные отличаются друг от друга), однородная выборка (где данные аналогичны друг другу), выборка критических случаев и выборка случаев отклонений.

чественные средства измерений, такие как количество вовлеченных граждан или учреждений, уровень выбросов углеводородов, время, на которое сорваны сроки и т.п. (см. п.129).

187. Аудитор может также включить сюда следующее:

- а) Видимость и чувствительность рассматриваемых вопросов (например, находится ли предмет аудита в сфере запросов общества, влияет ли он на незащищенные слои населения, и т.п.)
- б) Требования и ожидания законодательных органов, общества или иных пользователей аудиторского заключения.
- с) Характер связанных с предметом аудита органов власти.

Требование

188. Аудитор должен обеспечить прозрачный обмен информацией по предоставляемому уровню уверенности.

Пояснение

189. Аудитор должен обеспечить уверенность предполагаемых пользователей в результатах аудита. Этого можно добиться путем объяснения процесса разработки наблюдений, критериев и заключений, объяснения их обоснованности, а также объяснения степени определенности заключений или рекомендаций, основанных на наблюдениях.

190. При работе по аудиторскому заданию прямой отчетности аудитор должен косвенно указать степень уверенности заключения - ограниченную или разумную. При работе по аудиторскому заданию для аттестации уровень уверенности указывается путем должного использования стандартизированных аудиторских мнений.

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ОТЧЕТНОСТЬЮ

Требование

191. Аудитор должен обеспечить обмен информации по решению в аудиторском заключении. Решение может быть выражено в виде мнения, заключения, ответа на какой-либо вопрос аудита, или в виде рекомендации.

Пояснение

192. Мнение - это четко выраженное аудитором заявление, сделанное в стандартизированном виде, оно может быть модифицированным или немодифицированным. В аудиторском заключении указывается, являются ли случаи несоответствий распространенными. Обычно мнение выражается при аудиторском задании по аттестации.

193. В случае отсутствия значительных признаков несоответствий составляется немодифицированное мнение. Примером формы немодифицированного мнения при аудиторском задании разумной уверенности (с соответствующими данными, указанными в скобках) может быть следующее: "По нашему мнению [предмет аудита оцениваемого учреждения] соответствует во всех значительных аспектах [применяемый критерий]."

194. Аудитор модифицирует свое мнение в следующих случаях:

- а) Значительные случаи несоответствия. В зависимости от характеристик несоответствия это может привести к следующему:
 - i. Заключение с оговоркой (несоответствия являются значительными, но не являются распространенными): "Основываясь на проведенных работах по

- аудиту мы обнаружили, что за исключением [описание исключения], предмет аудита учреждения соответствует во всех значительных аспектах [применяемый критерий]...", либо
- ii. Отрицательное заключение (несоответствия являются значительными и распространенными): "По нашему мнению [предмет аудита] не соответствует во всех ключевых аспектах (применяемый критерий)...., а несоответствия являются распространенными", либо
- b) Ограничения по объему. В зависимости от ограничений это может привести к следующему:
- iii. Заключение с оговоркой (если аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, а возможное влияние является существенным, но не распространенным): "По нашему мнению, за исключением [описание исключения], аудитор не смог получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, возможное влияние является существенным, но не распространенным", или
 - iv. Отказ от выражения мнения (если аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства по соответствию требованиям, а возможное влияние является существенным и распространенным): "Мы не выражаем наше мнение по предмету аудита. Мы не смогли получить достаточные и уместные аудиторские доказательства в качестве основания для формирования мнения ...".

195. В случае аудиторского задания с ограниченной уверенностью примером немодифицированного мнения может быть: 'Основываясь на проведенных работах, описанных в настоящем заключении, мы не выявили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что предмет аудита не соответствует во всех ключевых аспектах [применяемый критерий]'. В модифицированном мнении может быть указано следующее: 'Основываясь на проведенных работах, описанных в настоящем заключении, мы не выявили фактов, кроме [описание исключения], которые дали бы нам основания полагать, что предмет аудита не соответствует во всех ключевых аспектах [применяемый критерий]'.

196. В описании мнения необходимо указывать полномочия ВОА. Поэтому аудитор может использовать такие формулировки как "соответствует законодательству и нормативно-правовым актам", "соответствует нормативно-правовым актам", либо "применяется в целях, указанных постановлением Парламента".

197. При аудиторском задании с разумной уверенностью в немодифицированном мнении аудитор должен указать, что полученные аудиторские доказательства достаточны и уместны в качестве основания для мнения.

198. При аудиторском задании по аттестации аудитор должен предоставить уверенность путем четкого указания уровня уверенности, либо путем стандартизированных мнений или заключений.

199. В случае прямой отчетности аудитор может предоставить уверенность следующим образом:

- a) четкое описание уровня уверенности путем указания заключений, прямо описывающих уровень уверенности, либо
- b) объяснение того, как были разработаны наблюдения, критерии и заключения, указания их обоснованности, а также того, почему в сочетании между собой наблюдения и критерии позволяют сформулировать общее заключение или рекомендации.¹⁶

200. В случае аудиторского задания разумной уверенности аудитор должен собрать аудиторские доказательства, уместные и достаточные для заключения о соответствии предмета аудита, во всех его ключевых аспектах, определенным применимым критериям. При этом аудитор должен предоставить отчет по форме положительного подтверждения.

¹⁶ ИССАИ 100/32.

201. В случае аудиторского задания ограниченной уверенности аудитор должен собрать аудиторские доказательства, уместные и достаточные для описания цели аудиторского задания. При этом нужно указать, что использовался ограниченный объем процедур, в сравнении с аудиторским заданием разумной уверенности. После этого аудитор должен заключить, если это применимо, что он не выявил фактов, которые дали бы ему основания полагать, что предмет аудита не соответствует применимым критериям.

Требование

202. Аудитор должен подготовить аудиторское заключение, основываясь на принципах полноты, объективности, своевременности и принципов противоречия.

Пояснение

203. В случае аудиторских заданий для аттестации и заданий прямой отчетности заключение должно быть четким в достаточной, для того чтобы исключить риск неправильного толкования, мере.

204. Отчетность является одной из ключевых частей аудита. Формы отчетности могут определяться законодательством или полномочиями BOA. В конце каждого аудита должны составляться письменные отчеты, изложения наблюдений, заключения и рекомендации в максимально применимой форме.

205. Принцип полноты требует от аудитора рассматривать все соответствующие наблюдения, полученные при аудите, перед выпуском отчетов.

206. Принцип объективности требует от аудитора применять профессиональное суждение и скептицизм. Это необходимо для того, чтобы обеспечить отсутствие фактических ошибок в отчетности, а также для того, чтобы представить наблюдения и заключения обоснованно, соблюдая принципы ответственности и честности.

207. Принцип своевременности обязует подготавливать аудиторское заключение в срок, необходимый предполагаемым пользователям.

208. Принцип точности и принцип согласованности обязует проверять точность изложенных фактов с учреждением, подлежащим аудиту.

209. Принцип противоречия обязует принимать отклик от ответственной стороны как приемлемый, а также обязует давать ответы на этот отклик и проводить его оценку.

Структура отчета - задание прямой отчетности

Требование

210. В аудиторском заключении должны быть следующие элементы (необязательно в указанном порядке):

- a) Заголовок.
- b) Определение стандартов аудита.
- c) Основные положения (по мере уместности).
- d) Описание предмета и объема аудита (сфера проведения аудита и его границы).
- e) Критерии аудита.
- f) Объяснение используемых методов и их обоснования.
- g) Наблюдения.
- h) Выводы, основанные на ответах на конкретные вопросы аудита, или мнение.
- i) Ответ учреждения, подлежащего аудиту (по мере уместности).
- j) Рекомендации (по мере уместности).

Пояснение

211. Основные положения по производимым работам и используемым методам помогают обеспечить понимание заключения аудитора предполагаемым пользователям. В аудите допускается разнообразие процедур. Тем не менее, на практике оказывается сложным обеспечить четкий и однозначный обмен информацией по ним. Таким образом, основные положения по производимым работам и используемым методам должны давать краткое описание выполнения аудита для постороннего лица.

212. В разделе, описывающем критерии аудита, можно указать, что используемые при аудите законы, нормативно-правовые акты, правила и регламенты должны четко определяться в аудиторском заключении.

213. В разделе, описывающем наблюдения, указывается сопоставление аудитором полученных доказательств с заявленными критериями, а также то, как это сопоставление привело к получению наблюдений.

214. Принятие в учет отклика учреждения, подлежащего аудиту, позволяет добиться согласия на принятие действий по предмету отчетности. Обсуждение наблюдений, включенных в черновик заключения, с учреждением, подлежащим аудиту, помогает обеспечить полноту, точность и честность наблюдений.

215. В случае, если в отчетности указаны значительные несоответствия, необходимо предоставить рекомендацию, если есть возможность значительного улучшения. Пользователю может быть полезно знать об указанных аудитором текущих корректирующих действиях.

216. В то время как конструктивные и практические рекомендации помогают обеспечить рациональное руководство в государственном секторе, аудитор должен проявлять осторожность и избегать излишне подробных рекомендаций, в которых он берет на себя роль руководства, таким образом ставя под угрозу свою объективность.

217. Рекомендации должны выпускаться отдельно от аудиторского заключения. Обычно они выпускаются в письменном виде и предоставляются руководству аудируемого лица. В таких случаях рекомендации должны быть выпущены отдельно в виде письма руководству.

Структура отчета - задание по аудиту для аттестации

Требование

218. В аудиторском заключении должны быть следующие элементы (необязательно в указанном порядке):

- a) **Заголовок.**
- b) **Адресат.**
- c) **Описание данных по предмету аудита, а также факты, основообразующие предмет аудита, если это уместно.**
- d) **Сфера проведения аудита, его границы, а также срок проведения аудита.**
- e) **Меры ответственности аудитора и ответственной стороны.**
- f) **Критерии аудита.**
- g) **Определение стандартов аудита и уровня уверенности.**
- h) **Общие данные по проведенным работам и использованным методам.**
- i) **Мнение/заключение.**
- j) **Ответ учреждения, подлежащего аудиту (по мере уместности).**
- k) **Дата отчета.**
- l) **Подпись.**

Пояснение

219. В некоторых БОА результаты аудита соответствия указываются вместе с результатами аудита финансовой отчетности. После этого БОА должен обеспечить применение требований либо через отдельные элементы аудита соответствие, либо через элементы финансового аудита.

220. Обычно рекомендации не включаются в отчеты по аудиторским заданиям для аттестации. Рекомендации могут быть выпущены отдельно в виде письма руководству.

Структура дополнительных отчетов - высшие органы аудита с судебными полномочиями

Требование

221. Аудитор высшего органа аудита с судебными полномочиями должен принимать к сведению роль гособвинителя или иных должностных лиц, ответственных за работу с судебными решениями ВОА. Аудитор также должен включать, по мере уместности, в аудиторские задания для аттестации и задания прямой отчетности следующие элементы:

- a) Определение ответственных сторон и учреждения, подлежащего аудиту.
- b) Ответственное лицо (лица) и его (их) ответственность.
- c) Определение стандарта аудита, применяемого в ходе работ.
- d) Ответственность аудитора.
- e) Общие сведения по выполняемым работам.
- f) Работы и процедуры, на которые оказывают влияние случаи несоответствия и/или возможные незаконные деяния. Сюда также относится, по мере уместности, следующее:
 - Описание наблюдений и их причин,
 - Нарушенный нормативно-правовой акт (критерий аудита),
 - Последствия, которые влечет несоответствие и/или возможное незаконное деяние.
- g) Ответственные лица и их объяснения по вопросам несоответствий и/или возможных незаконных деяний, по мере уместности.
- h) Профессиональное суждение аудитора, которое определяет факт наличия личной ответственности за несоответствия.
- i) Объем убытков/злоупотребления/растраты и объем финансовых средств, взыскиваемых ввиду личной ответственности.
- j) Любые меры, принятые в ходе аудита ответственными лицами по исправлению или устранению убытков/злоупотребления/растраты.
- k) Аргументы руководства по вопросам несоответствий/незаконных деяний.

Пояснение

222. В случае, если аудит проводится высшим органом аудита с судебными полномочиями, в число пользователей аудиторских заключений будут входить гособвинители или иные должностные лица, ответственные за работу с судебными решениями ВОА.

223. ВОА с судебными полномочиями могут установить лиц, несущих личную ответственность за несоответствия. Обычно это производится путем предложений и окончательных решений по личной ответственности. Санкции при этом накладываются путем проведения судебного процесса. Личная ответственность может измеряться в объеме, в котором лицо участвовало в деяниях, ведущих к несоответствию (незаконные деяния, необязательные деяния, злоупотребление, неразумные или несознательные деяния) данных по сделкам с данными, указанными в подписанных лицом документам по сделкам.

224. В аудиторском заключении аудитор должен объяснить методы, которые он использовал при определении ответственности каждого лица, участвующего в администрировании, управлении, использовании или управлении государственных средств или имущества, за деяния, которые привели к несоответствию.

Соображение по отчетности о подозрениях на незаконные действия

Требование

225. Если при проведении аудитов соответствия обнаруживает случаи несоответствий, которые могут давать основания полагать, что имели место незаконные деяния или недобросовестная деятельность, то он должен проявить профессиональную осторожность и внимание, устанавливая связь между ними и ответственным органом. Аудитор должен проявлять должную осторожность для того, чтобы не создавать преград для дальнейших судебных процессов или расследований.

Пояснение

226. Хотя определение возможных незаконных деяний, включая недобросовестную деятельность, не является основной задачей аудита соответствия, аудитор должен включать факторы риска недобросовестной деятельности в свою оценку рисков. Аудитор в своей работе должен проявлять внимание к возможным проявлениям незаконных деяний, включая недобросовестную деятельность

227. Аудитор может рассмотреть возможность консультации с юрисконсультom или соответствующим контролирующим органом. Более того, аудитор может сообщить о своих подозрениях представителям соответствующих уровней руководства, либо представителям собственника аудируемого лица, после чего он должен убедиться, что необходимые меры были приняты. Ввиду разных полномочий и организационных структур, установленных намеренно, обязанность по определению подходящих мер, которые должны быть приняты в отношении случаев несоответствия (вызванного недобросовестной деятельностью или серьезных нарушений), лежит на БОА.

228. Суд общей юрисдикции может определить была ли конкретная сделка незаконной и является ли она уголовным преступлением. При этом БОА с судебными полномочиями могут также заключить, что конкретная сделка была незаконной, при этом БОА может подтвердить применение санкций в отношении ответственного лица, а также потребовать возмещение средств, неправомерно присвоенного имущества, устранение несоответствий или возмещение неправомерных платежей.

229. Несмотря на то, что аудиторы не определяют, было ли незаконное деяние уголовным преступлением или гражданским правонарушением, они несут ответственность за оценку соответствия рассматриваемых сделок с применимым законодательством и нормативно-правовыми актами, а также за определение того, были ли эти сделки нарушениями законодательства, влекущими судебные санкции или требующими возмещения несоответствующих или неправомерных платежей, либо возмещения неправомерно присвоенного имущества.

230. БОА с юрисдикционными полномочиями могут предоставить сведения по незаконным деяниям стороне обвинения, которая в свою очередь решает передавать ли дело в суд.

231. В случае, если во время аудита возникает подозрение на незаконные деяния, аудитор может сообщить об этом представителям соответствующих уровней руководства и представителям собственника аудируемого лица. К представителям собственника аудируемого лица относятся вышестоящие исполнительные или административные органы. Аудитор может провести последующие работы, если это уместно и обосновано, и убедиться, то руководство или представители собственника аудируемого лица приняли соответствующие меры по выявленным подозрениям, например предоставили отчет по инциденту соответствующим правоохранительным органам. Аудитор может также передавать отчеты по таким инцидентам напрямую в правоохранительные органы.

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПОСЛЕДУЮЩИМИ РАБОТАМИ

Требование

232. Аудитор должен принять решение о последующих работах по мнениям/заключениям/рекомендациям по случаям несоответствий и указать его в аудиторском заключении, если это уместно.

Пояснение

233. Важная роль ВОА при контроле действий, предпринятых ответственной стороной, заключается в последующей обработке сведений, указанных в аудиторском заключении. План последующих работ составляется после публикации заключения, содержащего данные по тому, обработало ли учреждение, подлежащее аудиту, полученные сведения и поднятые вопросы в должной мере. В случае, если учреждение, подлежащее аудиту, выполнило действия неудовлетворительно или в недостаточной мере, это может стать основанием для выпуска высшим органом аудита дальнейшей отчетности.

234. Последующая обработка полученных данных упрощает эффективное внедрение корректирующих действий, а также предоставляет полезную обратную связь для аудируемого лица, пользователей аудиторского заключения, общественности и данные, которые могут быть полезны аудитору при планировании аудита в будущем.

235. Необходимость обработки выпущенных отчетов по несоответствиям может меняться в зависимости от предмета аудита, определенных случаев несоответствий и конкретных обстоятельств аудита. Последующие работы в некоторых ВОА, включая ВОА с судебными полномочиями, могут включать в себя выпуск отчетов, накладывающих юридические обязательства, либо судебных решений. Процедуры по последующей обработке данных аудитов, проводимых на регулярной основе, могут формировать часть последующей ежегодной оценки рисков. Сюда можно отнести формальную отчетность аудитора перед законодательными органами, а также аудируемым лицом, либо иными соответствующими органами. Иные процедуры по последующей обработке данных могут включать в себя отчеты, внутренний контроль и оценки, подготовленные аудируемым лицом, или иными лицами, а также включать в себя последующий аудит.

236. Процедуры по последующей обработке могут быть указаны в полномочиях ВОА. Некоторые процедуры могут оказаться конструктивно полезными для аудируемого лица.