

Стандарт **ISSAI100**

ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА



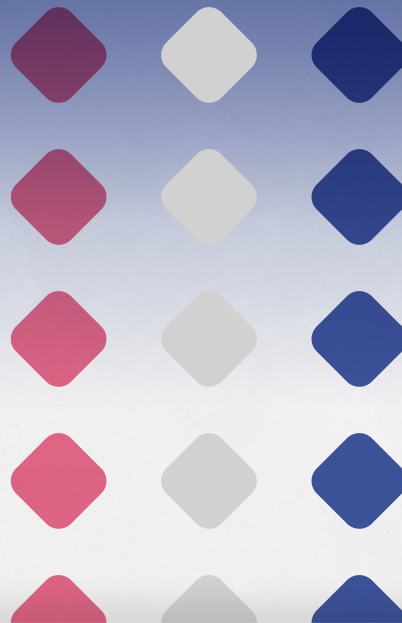
INTOSAI

Стандарты ИНТОСАИ выпущены Международной организацией высших органов аудита ИНТОСАИ в рамках Системы профессиональных документов ИНТОСАИ.

Для получения дополнительной информации посетите сайт www.issai.org



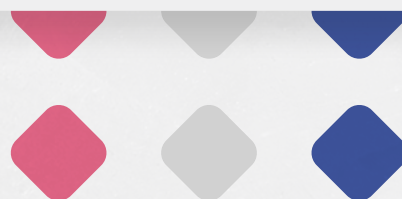
INTOSAI



ИНТОСАИ, 2019 год

- 1) В 2001 году был утвержден документ «Основные принципы государственного аудита»
- 2) В 2013 году он был пересмотрен и переименован в «Основополагающие принципы аудита государственного сектора»
- 3) В 2019 году в связи с созданием Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (IFPP) в документ внесены редакционные изменения
- 4) В 2022 году в связи с принятием стандарта ISSAI 150 по аудиторским компетенциям в документ были внесены дополнения

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



СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ЗАДАЧА И ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ СТАНДАРТОВ ISSAI	6
ОСНОВЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	9
ПОЛНОМОЧИЯ	9
АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА И ЕГО ЗАДАЧИ	10
ВИДЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	12
ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	14
ТРИ СТОРОНЫ	14
ПРЕДМЕТ, КРИТЕРИИ И ИНФОРМАЦИЯ О ПРЕДМЕТЕ	15
ТИПЫ ЗАДАНИЙ	16
ДОВЕРИЕ И УВЕРЕННОСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	17
ПРИНЦИПЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	19
ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ	20
ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ	21
ПРИНЦИПЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА	26

- 1) Профессиональные стандарты и руководства имеют важнейшее значение для обеспечения надежности, качества и профессионализма проведения аудита государственного сектора. Международные стандарты высших органов аудита (ISSAI), разработанные Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), направлены на содействие проведению независимого и результативного аудита высшими органами аудита (ВОА).
- 2) Стандарты ISSAI направлены на поддержку членов ИНТОСАИ при разработке их собственных профессиональных подходов в соответствии с их полномочиями и национальными законодательными и иными регулирующими актами.
- 3) Стандарты ISSAI являются частью Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (IFPP). В рамках этой системы Принципы ИНТОСАИ (INTOSAI-P) содержат базовые и ключевые принципы, которые создают необходимые условия для надлежащего функционирования ВОА. Международные стандарты высших органов аудита (ISSAI) касаются проведения аудитов и включают общепризнанные профессиональные принципы, лежащие в основе результативного и независимого аудита государственного сектора.
- 4) Руководства ИНТОСАИ (GUID) также являются частью Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (IFPP). В них содержатся руководства, направленные на оказание ВОА и непосредственно аудиторам поддержки в повышении результативности деятельности, а также во внедрении и применении стандартов ISSAI на практике.
- 5) Стандарт ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» базируется на Принципе ИНТОСАИ INTOSAI-P 1 «Лимская декларация» и развивает его положения, а также является международно признанной системой координат, раскрывающей содержание проведения

аудита государственного сектора. Все стандарты ISSAI базируются на основополагающих принципах, изложенных в стандарте ISSAI 100.

- 6) Стандарт ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» дает подробную информацию:
- о задаче и области применения стандартов ISSAI;
 - об основах аудита государственного сектора;
 - об элементах аудита государственного сектора;
 - о принципах, применяемых для аудита государственного сектора.

- 7) Стандарт ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» устанавливает основополагающие принципы, применимые ко всем аудиторским заданиям [пояснение: здесь и далее под заданием понимается аудиторское мероприятие, поручение, обращение о проведении аудиторского мероприятия и иные формы задания на проведение аудита государственного сектора в зависимости от особенностей работы BOA и юрисдикции, в которой BOA осуществляет свою деятельность] в государственном секторе, независимо от их формы или контекста. Стандарты ISSAI 200 «Принципы финансового аудита», ISSAI 300 «Принципы аудита достижения результатов» и ISSAI 400 «Принципы аудита соответствия» базируются на этих основополагающих принципах и развивают их для дальнейшего применения, соответственно, в контексте финансового аудита, аудита достижения результатов и аудита соответствия.
- Эти документы должны применяться вместе с принципами, изложенными в Стандарте ISSAI 100. Указанные принципы никоим образом не отменяют национальное законодательство, правила и процедуры или полномочия и не создают препятствий BOA в осуществлении расследований, обзорных проверок или других заданий, которые не охватываются существующими стандартами ISSAI.
- 8) «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» (Стандарт ISSAI 100), а также разработанные на его основе стандарты ISSAI 200 «Принципы финансового аудита», ISSAI 300 «Принципы аудита достижения результатов» и ISSAI 400 «Принципы аудита соответствия» могут использоваться для введения национальных стандартов тремя способами:
- как основа для разработки стандартов BOA;
 - как основа для принятия согласующихся с ними национальных стандартов;
 - как основа для принятия стандартов ISSAI.

ВОА могут выбирать между составлением одного документа, устанавливающего стандарты аудита, серии таких документов или комбинации документов, устанавливающих стандарты аудита, и других национальных документов.

ВОА следует заявить о том, какие стандарты они применяют при проведении аудитов, и данное заявление должно быть доступно пользователям отчетов ВОА. Если стандарты основаны на нескольких источниках одновременно, это также необходимо указать. ВОА рекомендуется делать такие заявления в рамках аудиторских отчетов; однако допустимо использовать и более общую форму информирования.

- 9) ВОА может заявить, что разработанные или принятые им стандарты основаны на принципах стандартов ISSAI или соответствуют им, только если эти стандарты полностью отвечают всем применимым принципам стандартов ISSAI 100, 200, 300 и 400.

Аудиторские отчеты могут содержать информацию о том, что стандарты, которые были применены, основывались на стандарте или стандартах ISSAI, относящихся к выполненной аудиторской работе, или соответствовали им. Такая информация может быть представлена следующим образом:

... Мы провели аудит[ы] в соответствии со [стандартами], основанными на стандарте [или согласующимися со стандартом] ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора» [и принципах стандартов ISSAI 200 «Принципы финансового аудита» / ISSAI 300 «Принципы аудита достижения результатов» / ISSAI 400 «Принципы аудита соответствия»], которые относятся к Международным стандартам высших органов аудита.

Для того, чтобы должным образом принять или разработать стандарты аудита на основе указанных принципов аудита, необходимо понимание всех принципов в полном объеме. Для достижения такого понимания может быть полезным обратиться к соответствующим стандартам финансового аудита (стандарты ISSAI 2000-2899), стандартам аудита достижения результатов (стандарты ISSAI 3000-3899) и стандартам аудита соответствия (стандарты ISSAI 4000-4899).

- 10) ВОА могут принять стандарты ISSAI в качестве собственных национальных стандартов. В таких случаях аудитор должен соблюдать все относящиеся к аудиту стандарты ISSAI. Указание на применяемые стандарты ISSAI может быть сделано следующим образом:

...Мы провели аудит[ы] в соответствии с Международными стандартами высших органов аудита (стандарты ISSAI).

Для большей прозрачности допускается дополнительно конкретизировать, какие именно стандарты ISSAI 2000–4899 аудитор посчитал уместным применить. Это можно сделать, добавив следующую фразу:

Аудит[ы] проводился [проводились] на основе стандарта [стандартов] ISSAI xxx [номер и название стандарта ISSAI или ряда стандартов ISSAI].

- 11) Международные стандарты аудита (стандарты ISA), выпущенные Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), включены в стандарты ИНТОСАИ по финансовому аудиту (стандарты ISSAI 2000-2899). Следовательно, в случае проведения финансового аудита возможно сослаться или на стандарты ISSAI, или на стандарты ISA. Стандарты ISSAI могут содержать дополнительные поясняющие материалы для аудита государственного сектора, но требования к аудитору при финансовом аудите остаются неизменными. Стандарты ISA представляют собой единый комплекс стандартов, поэтому ссылаться на отдельные соответствующие им стандарты ISSAI недопустимо. Если стандарты ISSAI или стандарты ISA были приняты в качестве стандартов BOA для финансовых аудитов, то отчет аудитора должен включать ссылку на такие стандарты. Это относится в равной степени и к финансовым аудитам, которые проводятся в комбинации с другими видами аудита.
- 12) Аудиты можно проводить в соответствии как со стандартами ISSAI, так и с другими стандартами, при условии отсутствия противоречий между ними. В таких случаях ссылку необходимо делать и на стандарты ISSAI, и на другие используемые стандарты.

ПОЛНОМОЧИЯ

- 13) ВОА осуществляет деятельность по аудиту государственного сектора в рамках конкретного конституционного устройства и делает это на основании соответствующих функций и полномочий, которые обеспечивают достаточную независимость и дискрецию при исполнении таких обязанностей. Полномочиями ВОА могут определяться основные области ответственности ВОА в сфере аудита государственного сектора и дополнительные предписания в отношении проведения аудитов и выполнения других заданий.
- 14) ВОА могут иметь полномочия на выполнение большого количества различных видов заданий по любому применимому предмету, относящемуся к сфере ответственности руководства и лиц, отвечающих за управление, а также к надлежащему использованию государственных средств и активов. Объем или форма таких заданий, а также отчеты по ним будут отличаться в зависимости от определенных законодательством полномочий конкретного ВОА.
- 15) В ряде стран ВОА являются органами судебной власти, и в их состав входят судьи, обладающие полномочиями в отношении бухгалтеров и других должностных лиц государственного сектора, являющихся подотчетными ВОА. Существует важная взаимосвязь между судебными полномочиями и характеристиками проведения аудита государственного сектора. Судебная функция требует от ВОА обеспечения того, чтобы лица, уполномоченные распоряжаться государственными средствами, отчитывались перед ним и, в связи с этим, попадали под его юрисдикцию.

- 16) ВOA может принимать стратегические решения, чтобы соответствовать требованиям, определенным его полномочиями, а также другим законодательным требованиям. Такие решения могут включать выбор применимых стандартов проведения аудита, выполняемых заданий и их приоритетность.

АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА И ЕГО ЦЕЛИ

- 17) Среда аудита государственного сектора — это такая среда, в которой правительства и другие органы и организации государственного сектора несут ответственность за использование ресурсов, полученных в результате процесса налогообложения и других источников в сфере предоставления услуг гражданам и другим получателям. Данные органы и организации подотчетны в вопросах их управления и функционирования, а также использования ресурсов как перед теми, кто предоставляет ресурсы, так и перед теми, кто зависит от услуг, предоставленных с использованием данных ресурсов, включая граждан. Проведение аудита государственного сектора способствует созданию надлежащих условий и укреплению уверенности в том, что организации и органы государственного сектора и государственные служащие будут исполнять свои функции эффективно, результативно, в соответствии с этическими нормами, законодательными и иными регулирующими актами.
- 18) В целом, проведение аудита государственного сектора может быть описано как систематический процесс, позволяющий объективно получать и оценивать доказательства для определения соответствия информации или существующих условий установленным критериям. Проведение аудита государственного сектора крайне важно, поскольку предоставляет законодательным и надзорным органам, лицам, отвечающим за управление, и широкой общественности информацию, а также независимые и объективные оценки деятельности в рамках политики правительства, программ или операций и управления такой деятельностью.

- 19) ВOA служат данной цели в качестве важных опорных элементов своих национальных демократических систем и механизмов государственного управления. Акцентируя внимание на принципах прозрачности, подотчетности, управления и эффективности, ВOA играют важную роль в процессе совершенствования управления государственным сектором. В Принципе ИНТОСАИ INTOSAI P-20 «Принципы прозрачности и подотчетности» содержатся соответствующие ключевые принципы ИНТОСАИ.
- 20) Все аудиты государственного сектора начинаются с определения целей, которые могут различаться в зависимости от вида проводимого аудита. Однако все аудиты государственного сектора способствуют осуществлению надлежащего управления посредством:
- предоставления предполагаемым пользователям независимой, объективной и надежной информации, выводов и мнений, основанных на достаточных и надлежащих доказательствах, относящихся к государственным органам и организациям;
 - усиления подотчетности и повышения прозрачности, стимулирования постоянного совершенствования и укрепления доверия в надлежащем использовании государственных средств и активов, а также в функционировании системы государственного управления;
 - повышения результативности деятельности тех органов в рамках конституционного устройства, которые осуществляют общий мониторинг и корректирующие меры в связи с действиями правительства, а также ответственных за управление деятельностью, финансируемой из государственных средств;
 - создания стимулов для изменений путем распространения знаний, осуществления всеобъемлющего анализа и предоставления обоснованных рекомендаций для улучшений.
- 21) В целом, аудиты государственного сектора можно отнести к одному или нескольким из трех главных видов: аудиты финансовой отчетности, аудиты соответствия регулирующим нормам и аудиты достижения результатов.
- Цели любого из указанных аудитов будут определять, какие стандарт необходимо применять.

ВИДЫ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

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

Финансовый аудит направлен на определение того, представлена ли финансовая информация объекта аудита в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и нормативной базой. Это достигается путем получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих аудитору выразить мнение относительно того, содержит ли финансовая информация существенные искажения, возникшие в результате мошенничества или ошибки.

Аудит достижения результатов направлен на выявление того, соответствуют ли мероприятия, программы и учреждения принципам экономии, эффективности и результативности и есть ли потенциал для улучшений. Достижение результатов оценивается в соответствии с применимыми критериями; анализируются причины отклонения от данных критериев или другие проблемы. Цель — ответить на ключевые вопросы аудита и предоставить рекомендации по улучшению.

Аудит соответствия направлен на выявление того, соответствует ли конкретный предмет регулирующим нормам, определенным в качестве критериев. Аудит соответствия выполняется посредством оценки того, соответствуют ли деятельность, финансовые операции и информация во всех существенных отношениях регулирующим нормам, которыми должен руководствоваться объект аудита. Такие регулирующие нормы могут включать правила, законодательными и иными регулирующими актами, решения относительно бюджетов, политики, принятые кодексы, утвержденные условия или общие принципы рационального управления финансами в государственном секторе и образ действий публичных должностных лиц.

- 23) ВОА могут проводить аудиты или другие задания по любому применимому предмету, имеющему отношение к сфере ответственности руководства и лиц, отвечающих за управление, а также к надлежащему использованию государственных ресурсов. Такие задания могут включать в себя подготовку отчетов по количественным непосредственным и конечным результатам

деятельности объекта в области предоставления услуг, отчетов по устойчивому развитию, будущим потребностям в ресурсах, соблюдению стандартов внутреннего контроля, аудиту проектов в режиме реального времени или по другим вопросам. ВОА могут также проводить комбинированные аудиты, включающие аспекты финансового аудита, аудита достижения результатов и/или аудита соответствия.

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

Все аудиты государственного сектора имеют одни те же базовые элементы: аудитор, ответственная сторона, предполагаемые пользователи (три стороны аудита), критерии оценки предмета и полученная информация о предмете. Их можно разделить на два типа аудиторских заданий: аттестационные задания и задания по подготовке прямой отчетности.

ТРИ СТОРОНЫ

- 25) В аудитах государственного сектора присутствуют, как минимум, три отдельные стороны: аудитор, ответственная сторона и предполагаемые пользователи. Для каждого вида аудита взаимоотношения между сторонами должны рассматриваться в контексте конкретного конституционного устройства.
- Аудитор: при проведении аудита государственного сектора роль аудитора выполняет руководитель ВОА и лица, на которых возложена задача по проведению аудитов. Общая ответственность за проведение аудита государственного сектора остается в соответствии с полномочиями ВОА.
 - Ответственная сторона: при проведении аудита государственного сектора применимая ответственность определяется конституционным или законодательным устройством. Ответственные стороны могут быть физическими или юридическими лицами и могут нести ответственность за информацию о предмете, управление предметом или за реализацию рекомендаций.
 - Предполагаемые пользователи: физические, юридические лица или их группы, для которых аудитор готовит аудиторский отчет. Предполагаемыми пользователями могут быть законодательные или надзорные органы, лица, отвечающие за управление, или широкая общественность.

ПРЕДМЕТ, КРИТЕРИИ И ИНФОРМАЦИЯ О ПРЕДМЕТЕ

- 26) Предмет относится к информации, условиям или действиям, которые измеряются или оцениваются в соответствии с определенными критериями. Он может принимать множество форм и иметь различные характеристики в зависимости от цели аудита. Надлежащий предмет является идентифицируемым, а также существует возможность его оценки или измерения в соответствии с критериями, и, таким образом, он может быть использован для процедур, направленных на сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для обоснования аудиторского мнения или вывода.
- 27) Критерии являются ориентиром, используемым для оценки предмета. Для каждого аудита должны быть критерии, применимые к обстоятельствам данного аудита. При определении подходящих критериев аудитор рассматривает их уместность и понятность для предполагаемых пользователей, а также их полноту, надежность и объективность (нейтральность, общая приемлемость и сопоставимость с критериями, используемыми в аналогичных аудитах). Используемые критерии могут зависеть от ряда факторов, включая цели и вид аудита. Критерии могут быть конкретными или более общими, могут быть получены из различных источников, включая нормативные правовые акты, стандарты, рациональные принципы и наилучшие практики. Критерии должны быть доступны предполагаемым пользователям для понимания того, как оценивался или измерялся предмет.
- 28) Информация о предмете относится к итоговой оценке или итоговому измерению предмета в соответствии с критериями. Она может принимать много форм и иметь различные характеристики в зависимости от цели и объема работы по аудиту.

ТИПЫ ЗАДАНИЙ

29) Существует два типа заданий:

- В аттестационных заданиях ответственная сторона измеряет предмет в соответствии с критериями и предоставляет информацию о предмете, на основе которой аудитор затем собирает достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумную основу для формирования вывода.
- В заданиях по подготовке прямой отчетности аудитор самостоятельно измеряет или оценивает предмет в соответствии с критериями. Аудитор выбирает предмет и критерии, принимая во внимание риск и существенность. Итоговое измерение предмета в соответствии с критериями приводится в аудиторском отчете в форме результатов, выводов, рекомендаций или мнения. Аудит в отношении предмета также может дать новую информацию, результаты анализа или новое понимание предмета.

30) Финансовые аудиты всегда являются аттестационными заданиями, поскольку они основываются на предоставляемой ответственной стороной финансовой информации. Аудиты достижения результатов обычно являются заданиями по подготовке прямой отчетности. Аудиты соответствия могут представлять собой как аттестационные задания, так и задания по подготовке прямой отчетности или их комбинацию. Предмет или информацию о предмете в трех видах аудита, предусмотренных стандартами ISSAI, составляет следующее:

- а) *Финансовый аудит*: Предметом финансового аудита является финансовое положение, результаты, движение денежных средств или другие элементы, которые признаются, измеряются и отражаются в финансовой отчетности. Информация о предмете — это финансовая отчетность.
- б) *Аудит достижения результатов*: Предмет аудита достижения результатов определяется целями и вопросами аудита. Предметом могут быть конкретные программы, органы и организации, фонды или определенные действия (включая их непосредственные и конечные результаты и итоговые эффекты), существующие ситуации (включая причины и последствия), а также нефинансовая или финансовая информация о любом из этих элементов. Аудитор измеряет или оценивает предмет, чтобы определить, насколько установленные критерии были или не были выполнены.

- с) *Аудит соответствия*: Предмет аудита соответствия определяется объемом работ по аудиту. Предметом могут быть деятельность, финансовые операции или информация. При выполнении аттестационных заданий на соответствие уместно сфокусироваться на информации о предмете, например, отчете о соответствии, подготовленному согласно установленной и стандартизированной концепции подготовки отчетности.

ДОВЕРИЕ И УВЕРЕННОСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Потребность в доверии и уверенности

- 31) Предполагаемые пользователи хотели бы доверять надежности и уместности информации, которую используют в качестве основы для принятия решений. Поэтому по результатам аудитов предоставляется информация, основанная на достаточных и надлежащих доказательствах, а аудиторы должны выполнять процедуры, направленные на снижение риска получения ненадлежащих выводов или управление таким риском. Уровень уверенности, который может быть обеспечен предполагаемому пользователю, должен быть сообщен ему в прозрачной форме. Однако из-за неотъемлемых ограничений аудита обеспечение абсолютной уверенности является недостижимым.

Формы обеспечения уверенности

- 32) В зависимости от аудита и потребностей пользователей, уверенность может сообщаться пользователям двумя способами:
- Посредством мнений и выводов, которые в явной форме обозначают уровень уверенности. Это применимо ко всем аттестационным заданиям и некоторым заданиям по подготовке прямой отчетности.
 - В других формах. В некоторых заданиях по подготовке прямой отчетности аудитор не делает заявление в явной форме относительно уверенности по предмету аудита. В таких случаях аудитор обеспечивает необходимую степень доверия пользователям, объясняя в явной форме, каким образом

были получены взвешенные и аргументированные результаты, критерии и выводы и почему совокупность результатов и критериев привела к определенному общему выводу или определенной общей рекомендации.

Уровни уверенности

33) Уверенность может быть разумной или ограниченной.

Разумная уверенность является высокой, но не абсолютной. Аудиторский вывод выражается с положительной уверенностью [пояснение: под положительной уверенностью понимается разумная уверенность] о том, что, по мнению аудитора, предмет аудита соответствует или не соответствует во всех существенных отношениях применимым критериям или, в отдельных случаях, что информация о предмете аудита обеспечивает правдивое и достоверное представление о соответствии применимым критериям.

При обеспечении ограниченной уверенности в аудиторском выводе указывается, что по результатам выполнения процедур аудитором не стало известно что-либо, что заставило бы его полагать, что предмет не соответствует применимым критериям. Процедуры, выполняемые в ходе аудита, обеспечивающего ограниченную уверенность, ограничены по сравнению с теми, которые необходимы для получения разумной уверенности, но ожидается, что уровень уверенности, согласно профессиональному суждению аудитора, будет значимым для предполагаемых пользователей. В отчете, обеспечивающем ограниченную уверенность, сообщается об ограниченном характере предоставляемой уверенности.

- 34) Изложенные ниже принципы являются основополагающими для проведения аудита. Проведение аудита является кумулятивным и итеративным процессом. Однако для целей представления основополагающие принципы сгруппированы следующим образом: принципы, относящиеся к организационным требованиям ВОА, общие принципы, которые аудитор должен учитывать до начала и неоднократно в ходе проведения аудита, и принципы, относящиеся к конкретным шагам в процессе аудита.

Области, охватываемые принципами аудита государственного сектора

ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ			
Этика и независимость	Профессиональное суждение, должная тщательность и скептицизм	Контроль качества	Управление и наличие навыков в аудиторской группе
Аудиторский риск	Существенность	Документирование	Информационное взаимодействие

Принципы, относящиеся к процессу аудита		
Планирование аудита:	Проведение аудита:	Подготовка отчета и последующие действия:
<ul style="list-style-type: none"> • Установить условия аудита • Получить понимание • Провести оценку рисков и анализ проблем • Выявить риски мошенничества • Разработать план аудита 	<ul style="list-style-type: none"> • Провести запланированные аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств • Оценить аудиторские доказательства и сделать выводы 	<ul style="list-style-type: none"> • Подготовить отчет на основании сделанных выводов • При необходимости принять решение о последующих действиях в связи с вопросами, отраженными в отчете

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ

35) **ВОА должны установить и соблюдать надлежащие процедуры по этике и контролю качества**

Каждый ВОА должен на организационном уровне установить и соблюдать процедуры по этике и контролю качества, чтобы обеспечить разумную уверенность в соответствии ВОА и его сотрудников профессиональным стандартам и применимым этическим, юридическим, а также законодательным и нормативным требованиям. Наличие таких процедур на уровне ВОА является необходимым условием для применения национальных стандартов, которые базируются на основополагающих принципах аудита или согласуются с ними. Стандарты ISSAI 130 «Кодекс этики» и ISSAI 140 «Контроль качества для ВОА» раскрывают требования стандартов ISSAI и обеспечивает соответствующее руководство по применению в этих областях.

36) ВOA должны устанавливать и соблюдать надлежащие процедуры по управлению компетенциями

Каждый ВOA должен на организационном уровне установить и соблюдать процедуры по управлению компетенциями, чтобы обеспечить разумную уверенность в наличии у аудиторов ВOA необходимых компетенций для выполнения ими своих обязанностей в соответствии с полномочиями. Управление компетенциями на организационном уровне обычно включает:

- i Определение уместных компетенций,
- ii Обеспечение практик для развития человеческого капитала,
- iii Обеспечение путей для профессионального развития и Оценку и
- iv Мониторинг компетенций.

Наличие процедур для мониторинга компетенций является необходимым условием для применения национальных стандартов, которые базируются на основополагающих принципах аудита или согласуются с ними. Стандарт ISSAI 150 «Компетенции аудитора» раскрывает требования стандартов ISSAI и обеспечивает соответствующее руководство по применению в этой области.

ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ

Этика и независимость

- 37) Аудиторы должны соответствовать применимым требованиям этики и быть независимыми.** Этические принципы должны быть частью профессионального поведения аудитора. ВOA должны иметь политики, учитывающие этические требования и подчеркивающие необходимость соответствия им каждым аудитором. Аудиторы должны оставаться независимыми, чтобы их отчеты были беспристрастными и воспринимались как таковые предполагаемыми пользователями.

Аудиторы могут найти Ключевые принципы ИНТОСАИ по независимости в Принципе ИНТОСАИ INTOSAI P-10 «Мексиканская декларация о независимости ВOA». Ключевые этические принципы честности,

независимости и объективности, компетентности, профессионального поведения, конфиденциальности и прозрачности, а также соответствующие требования и руководства по применению раскрываются в Стандарте ISSAI 130 «Кодекс этики».

Профессиональное суждение, должная тщательность и скептицизм

- 38) **Аудиторы должны сохранять надлежащее профессиональное поведение, применяя профессиональный скептицизм, профессиональное суждение и должную тщательность на протяжении всего аудита.** Подход аудитора должен характеризоваться профессиональным скептицизмом и профессиональным суждением, которые должны применяться при принятии решений о надлежащем порядке действий. Аудиторы должны проявлять должную тщательность, чтобы обеспечить надлежащее профессиональное поведение.

Профессиональный скептицизм подразумевает, что при оценке достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных в ходе аудита, аудитор сохраняет профессиональную дистанцию, бдительность и критическое отношение. Он также предусматривает открытость и восприимчивость ко всем точкам зрения и аргументам.

Профессиональное суждение подразумевает применение в процессе аудита коллективных знаний, навыков и опыта. Должная тщательность подразумевает, что аудитор должен добросовестно подходить к планированию и проведению аудитов. Аудиторы должны избегать поведения, которое может дискредитировать их работу.

Контроль качества

- 39) **Аудиторы должны проводить аудит в соответствии с профессиональными стандартами контроля качества**

Политики и процедуры ВОА в области контроля качества должны соответствовать профессиональным стандартам с целью обеспечения проведения аудитов на неизменно высоком уровне. Процедуры контроля качества должны охватывать такие аспекты, как руководство процессом аудита, проверка качества такого процесса и надзор за ним, а также необходимость консультаций для принятия решений по сложным или спорным вопросам. Аудиторы могут найти дополнительную информацию в Стандарте ISSAI 140 «Контроль качества для ВОА».

Управление и наличие навыков в аудиторской группе**40) Аудиторы должны владеть необходимыми навыками или иметь к ним доступ**

Члены аудиторской группы должны в совокупности обладать знаниями, навыками и экспертизой, необходимыми для успешного выполнения аудита. К ним относятся понимание и практический опыт работы по конкретному виду аудита, знание применимых стандартов и законодательства, понимание деятельности объекта аудита, а также способность и опыт применения профессионального суждения. Общей для всех аудитов является необходимость нанимать сотрудников с соответствующей квалификацией, давать сотрудникам возможность повышения квалификации и обучения, подготавливать справочники и другие письменные руководства и инструкции, касающиеся проведения аудита, а также выделять достаточное количество ресурсов для проведения аудита. Аудиторы должны поддерживать профессиональную компетентность путем непрерывного профессионального развития. Стандарт ISSAI 150 «Компетенции аудитора» раскрывает организационные требования стандартов ISSAI и обеспечивает соответствующее руководство по применению в этой области.

В случае уместности или необходимости, с учетом полномочий БОА и применимого законодательства, аудитор может использовать работу внутренних аудиторов, других аудиторов или экспертов. Аудитор должен выполнить процедуры, дающие достаточное основание для использования работы других лиц. Также во всех случаях аудитор должен получить доказательства компетентности и независимости других аудиторов или экспертов и качества выполненной ими работы. Однако БОА несет единоличную ответственность за любое аудиторское мнение или отчет, которые он может выпустить по предмету; данная ответственность не уменьшается при использовании работы, выполненной другими сторонами.

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудита. Однако и внутренний, и внешний аудит содействуют как надлежащему управлению через вклад в прозрачность и подотчетность использования государственных ресурсов, так и экономичности, эффективности и результативности государственного управления. Благодаря этому существует возможность координации, сотрудничества и устранения дублирования работы.

Некоторые БОА используют работу других аудиторов на государственном уровне, уровне федеральных территорий, республиканском, краевом, областном, региональном, районном, местном уровнях или аудиторских

фирм, которые выполнили работу по аудиту, относящуюся к цели аудита. В данном случае должны быть осуществлены действия, позволяющие убедиться в том, что выполнение любой такой работы соответствовало стандартам аудита государственного сектора.

Для проведения аудитов могут потребоваться специальные техники, методы или навыки, недоступные БОА. В таких случаях допускается привлечение экспертов для консультаций или выполнения узкоспециализированных задач или иных целей.

Аудиторский риск

41) Аудиторы должны управлять рисками того, что предоставляемый отчет является ненадлежащим в обстоятельствах аудита

Аудиторский риск — это риск того, что аудиторский отчет может оказаться ненадлежащим. Аудитор выполняет процедуры, чтобы снизить риск или управлять риском получения ненадлежащих выводов, признавая, что всем аудитам присущи неотъемлемые ограничения, то есть аудит никогда не может обеспечить абсолютную уверенность относительно состояния предмета.

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

Существенность

42) Аудиторы должны учитывать существенность в ходе всего процесса проведения аудита

Концепция существенности уместна для всех аудитов. Вопрос может считаться существенным, если знание о нем может повлиять на решения предполагаемых пользователей. Определение существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей пользователей. Это суждение может относиться к отдельной статье или группе статей. Существенность часто рассматривается в контексте величины, но она имеет также и другие аспекты, как количественные, так

и качественные. Неотъемлемые характеристики статьи или группы статей могут сделать вопрос существенным на основании его характера. Вопрос также может быть существенным в контексте тех обстоятельств, в которых он возник.

Соображения относительно существенности влияют на решения, касающиеся характера, сроков и объема аудиторских процедур, а также на оценку результатов аудита. Соображения могут включать в себя потребности заинтересованных сторон, общественные интересы, нормативные требования и последствия для общества.

Документация

- 43) **Аудиторы должны подготавливать аудиторскую документацию так, чтобы она была достаточно подробной для обеспечения четкого понимания выполненной работы, полученных доказательств и сделанных выводов**

Аудиторская документация должна включать в себя стратегию и план аудита. В ней необходимо фиксировать выполненные процедуры и полученные доказательства, а также подтверждать сообщенные пользователям результаты аудита. Документация должна быть достаточно подробной, чтобы позволить опытному аудитору, не имеющему отношения к выполненному аудиту, понять характер, сроки, объем, результаты выполненных процедур, доказательства, полученные для обоснования аудиторских выводов и рекомендаций, аргументацию по всем существенным вопросам, требующим применения профессионального суждения, и соответствующие выводы.

Информационное взаимодействие

- 44) **Аудиторы должны поддерживать эффективное информационное взаимодействие на протяжении всего процесса аудита**

Важно, чтобы объект аудита был проинформирован о всех вопросах, относящихся к аудиту. Это ключевое условие построения конструктивных рабочих взаимоотношений. Информационное взаимодействие должно включать в себя получение относящейся к аудиту информации и предоставление руководству и лицам, отвечающим за управление, своевременных наблюдений и результатов в ходе выполнения задания. Аудитор может также быть ответственным за доведение сведений по соответствующим вопросам аудита до других заинтересованных сторон, например, законодательных и надзорных органов.

ПРИНЦИПЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ АУДИТА

Планирование аудита

45) Аудиторы должны обеспечивать четкое установление условий аудита

Аудиты могут требоваться по закону, быть запрошены законодательным или надзорным органом, инициированы ВОА или проведены по простому соглашению с объектом аудита. Во всех случаях аудитор, руководство объекта аудита, лица, отвечающие за управление, и, при необходимости, другие стороны должны достичь общего формального понимания условий аудита, а также своих соответствующих функций и сфер ответственности. Важная информация может включать в себя предмет, объем и цели аудита, доступ к данным, аудиторский отчет, процесс проведения аудита, контактных лиц, а также функции и сферы ответственности различных сторон данного задания.

46) **Аудиторы должны получить понимание характера объекта аудита / аудируемой программы**

В такое понимание включается понимание соответствующих целей, деятельности, нормативно-правового регулирования, средств внутреннего контроля, финансовых и других систем и бизнес-процессов и исследование потенциальных источников аудиторских доказательств. Такое знание может быть получено при регулярном взаимодействии с руководством, лицами, отвечающими за управление, и другими заинтересованными сторонами. Оно может подразумевать консультации экспертов и изучение документов (включая предшествующие исследования и другие источники) с целью получения более широкого понимания аудируемого предмета и его контекста.

47) **Аудиторы должны проводить оценку рисков или анализ проблем и при необходимости пересматривать их на основании результатов аудита**

Характер выявленных рисков варьируется в зависимости от цели аудита. Аудитор должен рассматривать и оценивать риск различных видов недостатков, отклонений или искажений, которые могут возникнуть в отношении предмета. Следует рассматривать как общие, так и конкретные

риски. С этой целью можно использовать процедуры, служащие для получения понимания объекта аудита или аудируемой программы и его среды, включая соответствующие средства внутреннего контроля. Аудитор должен оценивать ответные меры руководства на выявленные риски, включая внедрение и разработку средств внутреннего контроля в ответ на такие риски. При проведении анализа проблем аудитор должен рассматривать актуальные показатели наличия проблем или отклонений от должного или ожидаемого состояния. Данный процесс включает в себя изучение различных показателей наличия проблем для определения целей аудита. Выявление рисков и их влияния на аудит должно проводиться на протяжении всего процесса аудита.

48) Аудиторы должны выявлять и оценивать риски мошенничества, соответствующие целям аудита.

Аудиторы должны направлять запросы и выполнять процедуры для выявления рисков мошенничества, соответствующих целям аудита, и разработки ответных мер на такие риски. Аудиторы должны сохранять профессиональный скептицизм и бдительность в ходе проведения аудита к возможным фактам мошенничества.

49) Аудиторы должны планировать свою работу таким образом, чтобы обеспечить эффективное и результативное проведение аудита

Планирование проведения конкретного аудита включает в себя стратегический и операционный аспекты.

На стратегическом уровне планирование должно определять объем аудита, его цели и подход. Цели определяют, что именно предполагается достичь в результате аудита. Объем связан с предметом и критериями, которые аудиторы будут использовать для оценки и составления отчета о предмете, а также непосредственно с целями аудита. Подход описывает характер и объем процедур, которые будут использованы для сбора аудиторских доказательств. Аудит должен быть спланирован так, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

На операционном уровне планирование подразумевает установление графика проведения аудита и определение характера, срока и объема аудиторских процедур. При планировании аудиторы должны соответствующим образом распределять ответственность между членами аудиторской группы и определять необходимость использования дополнительных ресурсов, например, привлечения экспертов по предмету.

Планирование аудита должно быть построено таким образом, чтобы быстро адаптироваться к значительным изменениям в обстоятельствах и условиях аудита. Это итеративный процесс, осуществляющийся на протяжении всего аудита.

Проведение аудита

50) Аудиторы должны проводить аудиторские процедуры, таким образом, чтобы обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования аудиторского отчета

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

Аудиторское доказательство — это любая информация, используемая аудитором для определения соответствия предмета применимым критериям. Доказательства могут принимать различные формы, например, записи транзакций в электронном или бумажном виде, письменная или электронная переписка со сторонними лицами, наблюдения аудитора, а также устные или письменные свидетельства объекта аудита. Способы получения аудиторских доказательств могут включать инспектирование, наблюдение, запрос, внешнее подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры и/или другие методы изучения. Доказательства должны быть как достаточными (количественная характеристика) для того, чтобы убедить осведомленное лицо в разумности полученных результатов, так и надлежащими (качественная характеристика), т. е. уместными, валидными и надежными. Оценка доказательств аудитором должна быть объективной, справедливой и взвешенной. О предварительных результатах необходимо сообщить объекту аудита, а также обсудить с ним такие результаты для подтверждения их валидности.

Аудитор должен выполнять все требования, относящиеся к конфиденциальности.

51) Аудитор должен оценивать аудиторские доказательства и формулировать выводы

После завершения аудиторских процедур аудитор осуществляет обзор аудиторской документации, чтобы определить, был ли аудит предмета проведен достаточным и надлежащим образом. Перед тем как сформулировать вывод, аудитор пересматривает первоначальную оценку риска и существенности в свете собранных доказательств и определяет, нужно ли проводить дополнительные аудиторские процедуры.

Аудитор должен провести оценку аудиторских доказательств с целью получения результатов аудита. При оценке аудиторских доказательств и существенности результатов аудита аудитор должен принять во внимание как количественные, так и качественные факторы.

На основе результатов аудитор должен применить профессиональное суждение, чтобы сделать вывод о предмете или информации о предмете.

Подготовка отчета и последующие действия

52) Аудиторы должны подготовить отчет на основе сделанных выводов

Процесс аудита предусматривает подготовку отчета для информирования о результатах аудита заинтересованных сторон, иных лиц, отвечающих за управление, и широкой общественности. Кроме того, цель подготовки отчета заключается в том, чтобы облегчить выполнение последующих и корректирующих действий. В некоторых ВОА, в частности в органах аудита, обладающих судебными полномочиями, подготовка отчета может подразумевать выпуск юридически обязывающих отчетов или судебных постановлений.

Отчеты должны быть понятными и полными, в них не должно быть неоднозначности или неопределенности. Отчеты должны быть объективными и достоверными, включать только информацию, подтвержденную достаточными и надлежащими аудиторскими доказательствами, а также обеспечивать учет перспективы и контекста аудита в рамках полученных результатов.

Форма и содержание отчета зависят от характера аудита, предполагаемых пользователей, применимых стандартов и законодательных требований. Полномочия ВОА и другие применимые нормативные правовые акты

могут конкретизировать формат и формулировки отчетов, которые могут составляться в сокращенной или полной форме.

Полные отчеты детально описывают объем, результаты и выводы аудита, включая потенциальные последствия и конструктивные рекомендации, позволяющие осуществить корректирующие действия.

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

» Аттестационные задания

При выполнении аттестационных заданий в аудиторском отчете может быть выражено мнение о том, соответствует ли предмет во всех существенных отношениях установленным критериям и/или не содержит ли информация о предмете существенные искажения. В рамках аттестационного задания отчет обычно называется «Аудиторский отчет».

» Задания по подготовке прямой отчетности

При выполнении заданий по подготовке прямой отчетности в аудиторском отчете необходимо указать цели аудита и описать, каким образом они были достигнуты в ходе аудита. Такой отчет включает в себя результаты и выводы по предмету, а также может включать рекомендации. Дополнительная информация о критериях, методологии и источниках данных также может быть отражена в отчете, при этом должны быть описаны любые ограничения объема аудита.

Аудиторский отчет должен объяснять, как полученные доказательства были использованы и почему были сделаны соответствующие выводы. Такое объяснение обеспечивает предполагаемым пользователям необходимую степень доверия.

» Мнение

Когда аудиторское мнение используется для обеспечения определенного уровня уверенности, оно должно быть сформулировано в стандартном формате. Мнение может быть немодифицированным или модифицированным. Немодифицированное мнение используется при обеспечении ограниченной или разумной уверенности. Модифицированное мнение может быть следующих видов:

- *Мнение с оговоркой (за исключением)* — когда аудитор не согласен с некоторыми аспектами предмета или не может получить достаточные надлежащие доказательства по некоторым аспектам предмета, которые являются или могут быть существенными, но не всеобъемлющими;
- *Отрицательное мнение* — когда аудитор, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что отклонения или искажения, в отдельности или в совокупности, являются существенными и всеобъемлющими;
- *Отказ от выражения мнения* — когда аудитор не имеет возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства из-за неопределенности или ограничений по объему аудита, являющихся одновременно существенными, и всеобъемлющими.

Если мнение модифицированное, его основания должны быть раскрыты с помощью четкого разъяснения характера и масштаба модификации, со ссылкой на применимые критерии. В зависимости от вида аудита рекомендации относительно корректирующих действий и любых соответствующих недостатков средств внутреннего контроля могут быть также включены в отчет.

» Последующие действия

ВОА участвуют в мониторинге мер, принятых ответственной стороной в ответ на вопросы, поставленные в аудиторском отчете. Последующие действия сфокусированы на принятии или непринятии объектом аудита надлежащих мер по вопросам, отраженным в отчете, включая любые более обширные последствия. Недостаточные или неудовлетворительные меры, принятые объектом аудита, могут потребовать от ВОА выпуска последующего отчета.