

ISSAI4000

Стандарт аудита соответствия

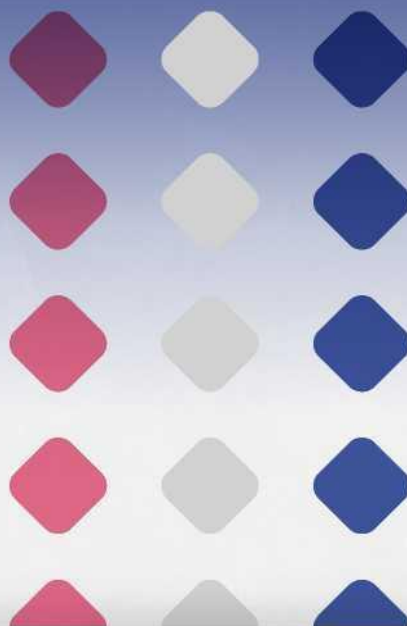
Стандарты ИНТОСАИ выпущены
Международной организацией высших
органов аудита ИНТОСАИ
в рамках Системы профессиональных
документов ИНТОСАИ.
Для получения дополнительной
информации посетите сайт
www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI



ИНТОСАИ, 2019

В 2010 году было утверждено «Руководство по аудиту соответствия – основные положения»

В 2016 году руководство было пересмотрено и на его основе утвержден «Стандарт аудита соответствия»

С созданием Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (IFPP) в стандарт в 2019 году внесены редакционные изменения

Стандарт ISSAI 4000 доступен на всех официальных языках ИНТОСАИ: английском, арабском, испанском, немецком и французском



СОДЕРЖАНИЕ

1. ВВЕДЕНИЕ	5
2. ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ДАННОГО ISSAI	7
3. ТРИ СТОРОНЫ В АУДИТЕ СООТВЕТСТВИЯ	9
Аудит соответствия, проводимый ВОА с судебными полномочиями	10
4. ЦЕЛЬ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	11
Характеристики задания, обеспечивающего уверенность	12
Разумная уверенность	13
Ограниченная уверенность	13
Задание по подготовке прямой отчетности	14
Аттестационное задание	14
Определение предмета и объема аудиторской работы	15
5. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ СООТВЕТСТВИЯ	16
Объективность и этика	16
Аудиторский риск	17
Риск мошенничества	18
Выбор областей, значимых для предполагаемых пользователей	19
Профессиональное суждение и скептицизм	21
Контроль качества	22
Документация	24
Информационное взаимодействие	26

6. ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ	27
Определение предполагаемых пользователей и ответственной стороны	27
Определение предмета и соответствующих критериев аудита	28
Определение уровня уверенности	32
Определение существенности	33
Понимание объекта аудита, включая внутренний контроль, и внешней среды объекта аудита	34
Стратегия и план аудита	35
7. ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ВЫПОЛНЕНИЕМ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР С ЦЕЛЮ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ	38
Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства	38
Аудиторская выборка	44
8. ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ОЦЕНКОЙ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И ФОРМИРОВАНИЕМ ВЫВОДОВ	46
9. ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПОДГОТОВКОЙ ОТЧЕТОВ	48
Структура отчета – задания по подготовке прямой отчетности	51
Структура отчета – аттестационное задание	53
Структура дополнительного отчета – ВОА с судебными полномочиями	54
Особенности, связанные с сообщениями о предполагаемых незаконных действиях	56
10. ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПОСЛЕДУЮЩИМИ ДЕЙСТВИЯМИ	58

- 1) Профессиональные стандарты и руководства имеют важнейшее значение для обеспечения надежности, прозрачности, качества и профессионализма проведения аудита государственного сектора. «Стандарт аудита соответствия» (ISSAI 4000), разработанный Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ), направлен на содействие независимому и результативному аудиту и поддержку членов ИНТОСАИ при разработке их собственных профессиональных подходов в соответствии с их полномочиями, национальными законами и нормативными актами, регулирующими их деятельность.
- 2) Профессиональные стандарты нацелены как на обеспечение ориентира для аудита государственного сектора, так и на повышение доверия заинтересованных сторон¹ к выводу (выводам), сделанному (сделанным) в отчетах.
- 3) ISSAI 100 «Основопологающие принципы аудита государственного сектора» определяет цель и область применения стандартов ISSAI, а также основы аудита государственного сектора. ISSAI 400 «Принципы аудита соответствия» базируется на основополагающих принципах ISSAI 100 и развивает их в целях применения к конкретному контексту аудита соответствия.
- 4) ISSAI 4000 опирается на основополагающие принципы аудита государственного сектора в ISSAI 100 и принципы аудита соответствия в ISSAI 400.
- 5) Аудит соответствия является самостоятельным видом аудита. Вместе с тем некоторые его принципы в определенной мере подвержены влиянию финансового аудита и аудита достижения результатов, а также применимы

¹ Термин «заинтересованная сторона» определяется в настоящем документе как в *INTOSAI-P12 - Значение и преимущества высших органов аудита* - влияние на жизнь граждан /3; лицо, группа, организация, участник или система, на которые могут влиять или которые могут влиять на действия, цели и политику правительства и государственных органов и организаций.

для этих видов аудита. ISSAI 4000 содержит ссылки на ISSAI 2000-серии, а также на ISSAI 3000 «Стандарт аудита достижения результатов», в зависимости от обстоятельств.

- 6) ISSAI 4000 содержит обязательные требования, а также пояснения. Требования содержат минимум, необходимый для проведения высококвалифицированной аудиторской работы. Требования, помеченные жирным шрифтом, представляют собой положения, обязательные к исполнению, в то время как пояснения подробно разъясняют конкретное требование.
- 7) В ISSAI 4000 используется термин «аудитор» с тем же значением, что и в ISSAI 100². В тех случаях, когда это уместно, например, когда речь идет об институциональных вопросах, также делается ссылка на высший орган аудита (далее – BOA).
- 8) ISSAI 4000 структурирован аналогично ISSAI 400, и состоит из четырех разделов:
 - а) Первый раздел устанавливает область применения стандартов ISSAI по аудиту соответствия и то, как BOA могут ссылаться на данные стандарты в своих аудиторских отчетах.
 - б) Второй раздел раскрывает содержание аудита соответствия и его цели, а также принципы, лежащие в основе концепции соответствия.
 - в) Третий раздел состоит из общих требований к аудиту соответствия. Эти требования должны быть учтены до начала и на протяжении всего процесса аудита.
 - г) Четвертый раздел содержит требования, связанные с основными этапами самого процесса аудита.

²

ISSAI 100/25.

2

ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ДАННОГО ISSAI

- 9) ISSAI 4000 никоим образом не отменяет национальное законодательство, правила и процедуры или полномочия и не создает препятствий BOA в осуществлении расследований или других действий, которые не охватываются данным стандартом.
- 10) Этот документ представляет собой Международный стандарт аудита соответствия. В соответствии с ISSAI 400/2–9, BOA, желающие использовать положения стандартов ISSAI, касающиеся аудита соответствия, могут сделать это двумя способами:
 - а) Вариант 1: путем разработки национальных стандартов, основанных на Принципах аудита соответствия или согласующихся с ними, или
 - б) Вариант 2: путем принятия стандартов ISSAI по аудиту соответствия (ISSAI 4000-4899).
- 11) В соответствии с вариантом 1, ИНТОСАИ признает, что BOA имеют различные полномочия и работают в разных условиях. Из-за различных ситуаций и организации деятельности BOA не все стандарты аудита или руководства по аудиту могут применяться ко всем аспектам их работы. В национальных стандартах может обеспечиваться достижение соответствия принципам ISSAI 400 различными способами с учетом полномочий, определенных в конституции, национальном законодательстве или в стратегии BOA.
- 12) BOA имеют возможность разрабатывать национальные стандарты, соответствующие ISSAI 100 и ISSAI 400. Если BOA решает разработать свои собственные национальные стандарты, эти стандарты должны предполагать такой уровень детализации, на котором будет обеспечено выполнение соответствующих аудиторских функций BOA на основании ISSAI 100 и ISSAI 400 во всех применимых и релевантных аспектах.
- 13) BOA должны заявлять, какой стандарт они применяют при проведении

аудитов, и это заявление должно быть доступно для пользователя (пользователей) отчетов BOA. BOA должны ссылаться в своих аудиторских отчетах на стандарт, который они применяют; тем не менее может использоваться более общая форма такого заявления, определяющая диапазон применения в аудитах. Это означает, что BOA может указывать в своих отчетах, что он следует международным стандартам, не упоминая каждый отдельный стандарт, используемый для каждого отчета. Это делается для того, чтобы отчеты лучше воспринимались пользователями.

- 14) В соответствии с вариантом 2, аудитор и BOA должны соблюдать все требования ISSAI 4000, за исключением случаев, когда эти требования являются нерелевантными. Если не все соответствующие требования были выполнены, ссылка на ISSAI 4000 не может быть сделана без раскрытия этого факта и дальнейших пояснений о последствиях такого невыполнения.
- 15) Когда BOA решает сделать ссылку на ISSAI 4000, ссылка должна быть сформулирована в соответствии с принципами, определенными ISSAI 100/10-12 и ISSAI 400/9. Аудит соответствия может проводиться либо в качестве самостоятельного задания [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 соответствии с ISSAI 4000, либо совместно с финансовым аудитом или аудитом достижения результатов.
- 16) Для комбинированных аудитов аудитор оценивает, на какой стандарт следует ссылаться. Когда аудит соответствия проводится совместно с финансовым аудитом, вывод/мнение по аспекту соответствия должен/должно быть отделен/отделено от мнения по финансовой отчетности. Проверка соответствия должна проводиться по всем законам и нормативным актам, которые могут влиять на результаты (= суммы) финансовых операций, которые учитываются (или должны учитываться) в финансовой отчетности.
- 17) Требования и пояснения ISSAI 4000 применяются к аудиту соответствия при проведении самостоятельного аудита или как составляющей финансового аудита или аудита достижения результатов.
- 18) В соответствии со своими полномочиями, BOA могут также выполнять задания, которые не относятся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Эти задания не охватываются настоящим ISSAI, и поэтому BOA должен будет ссылаться на другие стандарты или требования к выполняемой работе.

3

ТРИ СТОРОНЫ В АУДИТЕ СООТВЕТСТВИЯ

19) Тримя отдельными сторонами в аудите государственного сектора являются: ответственная сторона, аудитор и предполагаемый пользователь (предполагаемые пользователи).

- а) Ответственной стороной является исполнительная ветвь центрального, регионального или местного управления и/или лежащая в ее основе иерархия публичных должностных лиц и субъектов, ответственных за управление государственными средствами и/или осуществление полномочий под контролем законодательной власти. Ответственная сторона в аудите соответствия несет ответственность за предмет или информацию о предмете аудита.³
- б) Аудитор стремится получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы прийти к выводу, повышающему степень доверия у предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей), но не у ответственной стороны, в отношении измерения или оценки предмета в соответствии с критериями.⁴
- в) Предполагаемым пользователем (предполагаемыми пользователями) является лицо (являются лица), для которого (для которых) аудитор готовит аудиторский отчет о соответствии. Предполагаемым пользователем (предполагаемыми пользователями) могут быть законодательные или надзорные органы, лица, отвечающие за управление [пояснение: лица, которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности объекта аудита и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности объекта аудита], государственный прокурор или широкая общественность. Хотя аудиторский отчет не адресуется ответственной стороне, результат

³ ISSAI 400/37.

⁴ ISSAI 400/35.

может быть полезен для улучшения ее работы.⁵

АУДИТ СООТВЕТСТВИЯ, ПРОВОДИМЫЙ ВОА С СУДЕБНЫМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

- 20) ВОА, обладающие судебными полномочиями, имеют право выносить суждения и принимать решения в отношении публичных должностных лиц, несущих ответственность за отчетную документацию, не соответствующую требованиям. Такие ВОА имеют полномочия по введению санкций. При этом ВОА действуют в соответствии с основными принципами верховенства права. Некоторые ВОА уполномочены передавать факты, подлежащие уголовному преследованию, в судебные органы. Для таких ВОА могут действовать национальные требования в дополнение к требованиям настоящего ISSAI.
- 21) ВОА с судебными полномочиями могут также выносить решения и вводить санкции в отношении лиц, которые несут ответственность за государственные средства и активы. Такие ВОА могут определять, виновны ли указанные лица в ущербе, неправомерном использовании или растрате государственных средств или активов и должны ли они подвергаться санкциям или штрафам.
- 22) ВОА с судебными полномочиями действуют согласно процессу аудита в соответствии с положениями настоящего стандарта. Однако по результатам этапов планирования, выполнения процедур и сбора доказательств могут возникнуть дополнительные и специфические вопросы, которые могут привести к судебному разбирательству и окончательному официальному решению по существу выявленного несоответствия. Такие вопросы не охватываются ISSAI 4000.

⁵

ISSA 400/38.

4

ЦЕЛЬ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

- 23) Главная цель аудита соответствия – предоставить предполагаемому пользователю (предполагаемым пользователям) информацию о том, следуют ли объекты аудита – государственные учреждения – парламентским решениям, законам, законодательным актам, политикам, принятым кодексам и условиям соглашений. Указанными документами определяются соответствующие полномочия по управлению предметом/объектом аудита. Полномочия являются источниками критериев аудита. Характеристики критериев аудита описаны в пункте 118.
- 24) Проведение аудита соответствия включает в себя как аспекты соответствия регулирующим актам (соблюдение формальных критериев, таких как применимые законы, нормативные акты и соглашения), так и/или надлежащим практикам (следование общим принципам рационального управления финансами и образу действий публичных должностных лиц). Независимо от источника критериев аудитор проводит аудит и формирует вывод с выбранным им уровнем уверенности в соответствии с требованиями ISSAI 4000.
- 25) Критерии аудита могут быть уже определены национальным законодательством и/или сферой компетенций объекта аудита. В таких случаях ВОА не всегда будет иметь возможность влиять на объем аудиторской работы.
- 26) ВОА содействует надлежащему управлению путем выявления отклонений от критериев и информирования об этом для того, чтобы могли быть приняты меры по исправлению положения и чтобы подотчетные лица понесли ответственность за свои действия. Аудит соответствия проводится путем оценки того, соответствуют ли деятельность, финансовые операции и информация во всех существенных отношениях регулирующим нормам, которыми должен руководствоваться объект аудита. Мошенничество является преднамеренным действием по введению в заблуждение и элементом, который препятствует прозрачности, подотчетности и хорошему управлению.

- 27) Аудит соответствия обычно проводится либо:
- а) Как самостоятельный аудит соответствия, или
 - б) Во взаимосвязи с аудитом финансовой отчетности, или
 - в) В сочетании с аудитом достижения результатов.
- 28) ISSAI 4000 не предусматривает подробных пояснений о том, как проводить комбинированные аудиты.
- 29) Аудиторский отчет предоставляет важную информацию, которая может послужить основой для принятия решений в государственном секторе. Аудиты предоставляют эту информацию на основе достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Потребности предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей) учитываются в каждом аудите при принятии решений об уровне уверенности и, таким образом, о соответствующих ему достаточных и надлежащих доказательствах. Аудитор разрабатывает дизайн аудита так, чтобы обеспечить либо разумный, либо ограниченный уровень уверенности.

ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕГО УВЕРЕННОСТЬ

- 30) Каждый аудит соответствия является заданием, обеспечивающим уверенность. Аудитор выбирает уровень уверенности на основе потребностей предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей). Аудиторский отчет обеспечивает либо разумную, либо ограниченную уверенность.
- 31) Каждое задание, обеспечивающее уверенность, является либо аттестационным заданием, либо заданием по подготовке прямой отчетности. Задания по подготовке прямой отчетности и аттестационные задания различаются в зависимости от того, кто готовит и измеряет/оценивает предмет. Предмет задания может либо определяться полномочиями ВОА, либо выбираться самим ВОА.
- 32) Независимо от особенностей задания, критерии аудита могут включать как положения регулирующих актов, так и надлежащие практики.

РАЗУМНАЯ УВЕРЕННОСТЬ

- 33) 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.⁶
- 34) Как правило, разумная уверенность требует большего количества аудиторских доказательств, чем ограниченная уверенность, что часто сопряжено с бóльшим количеством аудиторских процедур, например в вопросах оценки рисков, лучшего понимания внешней по отношению к объекту аудита среды, оценки дизайна системы внутреннего контроля объекта аудита и т. д.

ОГРАНИЧЕННАЯ УВЕРЕННОСТЬ

- 35) При обеспечении ограниченной уверенности в аудиторском выводе указывается, что по результатам выполнения процедур аудитору не стало известно что-либо, что заставило бы его полагать, что предмет аудита не соответствует применимым критериям. Однако, если аудитор считает, что предмет аудита не соответствует критериям, он должен выполнить достаточное количество процедур, чтобы сделать вывод (с ограниченной уверенностью) о том, соответствует предмет аудита критериям или нет.
- 36) 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 предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей). В отчете, обеспечивающем ограниченную уверенность, сообщается об ограниченном характере предоставляемой уверенности.⁷

⁶ ISSAI 100/33.

⁷ ISSA 100/33.

ЗАДАНИЕ ПО ПОДГОТОВКЕ ПРЯМОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- 37) В задании по подготовке прямой отчетности именно аудитор определяет достаточность или оценивает доказательства по предмету в соответствии с критериями. Аудитор несет ответственность за подготовку информации о предмете. Аудитор выбирает предмет и критерии, принимая во внимание риск и существенность. Определяя достаточность доказательств по предмету в соответствии с критериями, аудитор получает возможность сформировать вывод. Вывод выражается в виде результатов выполнения задания, ответов на поставленные вопросы аудита, рекомендаций или мнения.⁸
- 38) В задании по подготовке прямой отчетности, обеспечивающем разумную уверенность, аудиторский вывод выражает точку зрения аудитора о том, соответствует ли предмет аудита во всех существенных отношениях применимым критериям.
- 39) При обеспечении ограниченной уверенности вывод отражает, что ничего, свидетельствующее о том, что результаты выполнения задания не соответствуют критериям аудита, не привлекло внимание аудитора. Когда аудитору стало известно о фактах несоответствия, это должно быть отражено в выводе.

АТТЕСТАЦИОННОЕ ЗАДАНИЕ

- 40) В аттестационном задании ответственная сторона оценивает предмет в соответствии с критериями и представляет информацию о предмете, по которой аудитор затем собирает достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, необходимые для формирования обоснованного итогового вывода. Итоговый вывод выражается в виде результатов выполнения задания, отдельных выводов, рекомендаций или мнения.⁹
- 41) В аттестационном задании, обеспечивающем разумную уверенность, вывод аудитора выражает точку зрения аудитора о том, что информация о предмете

⁸ ISSAI 100/29.

⁹ ISSA 100/29.

соответствует/не соответствует применимым критериям.

- 42) В аттестационном задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, аудитор на основании выполненных процедур устанавливает, было ли выявлено что-либо, что привлекло внимание аудитора, свидетельствующее о том, что предмет не соответствует применимым критериям во всех существенных отношениях. Выполняемые процедуры являются ограниченными по сравнению с теми процедурами, которые необходимо выполнить для получения разумной уверенности.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЕДМЕТА И ОБЪЕМА АУДИТОРСКОЙ РАБОТЫ

- 43) Некоторые ВОА уполномочены или обязаны проводить аудиты по запросу парламента, в то время как другие ВОА имеют право по своему усмотрению определять области проведения аудитов соответствия. То, каким образом выбран предмет, влияет на подход к аудиту в части аудиторских доказательств и ресурсов.
- 44) Объем аудиторской работы раскрывает сам предмет, а также аспекты предмета, подлежащие аудиту. Объем зависит от потребностей предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей), выбранного уровня уверенности, оцененного риска, а также компетенций и ресурсов ВОА.

5

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ СООТВЕТСТВИЯ

ОБЪЕКТИВНОСТЬ И ЭТИКА

Требование

- 45) **Аудитор должен соблюдать соответствующие процедуры, касающиеся объективности и этики, которые, в свою очередь, должны соответствовать требованиям стандартов ISSAI в отношении объективности и этики.**

Пояснение

- 46) Аудитор должен демонстрировать профессиональное поведение и честность, быть объективным, обладать необходимой профессиональной компетентностью и проявлять должную тщательность. Аудитор также должен сохранять фактическую независимость, независимость поведения и конфиденциальность в отношении всех вопросов аудита.
- 47) Аудитор может найти дополнительное руководство в INTOSAI-P10 – «Мексиканская декларация о независимости BOA» и GUID 9030 – «Положительный опыт по вопросам независимости BOA» а также в ISSAI 130 «Кодекс этики».

Требование

- 48) **Аудитору необходимо с должным вниманием относиться к тому, чтобы оставаться объективным, таким образом, чтобы результаты и выводы были беспристрастными и воспринимались как таковые третьими лицами.**

Пояснение

- 49) Аудитор демонстрирует объективность в выборе целей аудита и определении его критериев. Аудитору необходимо убедиться, что коммуникация с

заинтересованными сторонами не ставит под угрозу объективность ВОА.

- 50) Предмет и критерии аудита могут уже быть определены национальным законодательством и/или сферой компетенций объекта аудита. В этих случаях ВОА не всегда будет иметь возможность влиять на объем аудиторской работы, но это ограничение не должно влиять на объективность аудитора.
- 51) Аудитор должен избегать чрезмерного влияния со стороны любых заинтересованных сторон при составлении сбалансированного отчета, а также сохранять объективность так, чтобы работа и отчет воспринимались соответствующими информированными третьими сторонами как беспристрастные.

АУДИТОРСКИЙ РИСК

Требование

- 52) **Аудитор должен выполнить процедуры, направленные на снижение риска получения неправильных выводов до приемлемо низкого уровня.**

Пояснение

- 53) Снижение аудиторского риска включает в себя следующие аспекты: прогнозирование возможных или известных рисков запланированной работы и их последствий, разработка процедур в ответ на эти риски в ходе аудита и документирование того, какие действия и в ответ на какие риски будут предприняты. Аудитор должен оценить, достаточен ли объем выполненных работ. Кроме того, формируя вывод, аудитор должен оценить, имеет ли он достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по оценке предмета в соответствии с критериями, необходимые для формирования вывода (выводов), с учетом соответствующего уровня риска.
- 54) В аттестационном задании аудиторский риск содержит три компонента:
- а) неотъемлемый риск, присущий предмету;
 - б) риск средств контроля; риск того, что соответствующие средства внутреннего контроля, связанные с неотъемлемыми рисками, являются ненадлежащими или не работают должным образом;
 - в) риск необнаружения; риск того, что процедуры, выполненные аудитором, приведут к неправильному выводу/мнению.

При оценке аудиторского риска все три компонента аудиторского риска (неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения) рассматриваются в совокупности.

- 55) В задании по подготовке прямой отчетности аудитор участвует в подготовке информации о предмете. Аудитор может применять модель аудиторского риска при формировании вывода по предмету.
- 56) Выявляя и оценивая присущие объекту неотъемлемые риски и риски средств контроля, аудитор может определить характер и объем процедур по сбору доказательств, необходимых для определения соответствия критериям. Чем выше уровень риска, тем больший объем аудиторской работы потребуется для снижения риска необнаружения, чтобы достичь приемлемого уровня аудиторского риска.
- 57) Для ВОА с судебными полномочиями факторы, которые учитываются при определении аудиторского риска, могут включать:
- а) Определение лиц, которые могут быть привлечены к ответственности за действия, связанные с несоответствием.
 - б) Определение срока, в течение которого публичные должностные лица могут быть привлечены к ответственности, с учетом применимого срока давности, во избежание ситуации невозможности совершения такого действия.
 - в) Определение того, привели ли эти действия к ущербу или растрате государственных средств.

РИСК МОШЕННИЧЕСТВА

Требование

- 58) **Аудитор должен учитывать риск мошенничества на протяжении всего процесса аудита и документировать результат его оценки.**

Пояснение

- 59) Аудитор должен определить и оценить риск мошенничества и получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков путем разработки и осуществления соответствующих ответных действий.

- 60) Из-за присущих аудиту ограничений существует неизбежный риск того, что аудитор не обнаружит совершение незаконных действий, включая мошенничество. Риск не обнаружить незаконное действие, возникшее вследствие мошенничества, выше, чем риск не обнаружить такое действие, возникшее в результате ошибки. Это связано с тем, что мошенничество может включать организованные схемы, предназначенные для его сокрытия, преднамеренное неотражение транзакций или искажение информации, представленной аудитору. Такие попытки сокрытия информации может быть еще труднее обнаружить, если они сопровождаются сговором.
- 61) Аудитор несет ответственность за сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита, а также за осознание того факта, что аудиторские процедуры, результативные для обнаружения ошибок, могут быть нерезультативными для выявления мошенничества.
- 62) Когда предполагаемый факт мошенничества был выявлен, аудитор убеждается, что ответные действия являются надлежащими относительно полномочий ВОА и конкретных обстоятельств.
- 63) Основная ответственность за предотвращение и выявление мошенничества лежит на руководстве объекта, разрабатывающем, внедряющем и поддерживающем надлежащую систему внутреннего контроля. Хотя аудит может быть средством предотвращения мошенничества, его целью, как правило, не является выявление мошенничества.

ВЫБОР ОБЛАСТЕЙ, ЗНАЧИМЫХ ДЛЯ ПРЕДПОЛАГАЕМЫХ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ

Требование

- 64) В тех случаях, когда ВОА имеет право по своему усмотрению определять области проведения аудита соответствия, он должен определить области, которые имеют значение для предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей).

Пояснение

- 65) Некоторые ВОА имеют обязательные требования к проведению аудита соответствия (см. пункт 25). Для таких ВОА требование выше неприменимо.
- 66) При оценке областей, значимых для предполагаемого пользователя

(предполагаемых пользователей) в рамках аудита соответствия, ВОА решает, будет ли аудит проводиться в форме аттестационного задания или задания по подготовке прямой отчетности.

- 67) В тех случаях, когда ВОА имеет право по своему усмотрению определять области проведения аудита соответствия, он выполняет процедуры, необходимые для выявления значимых областей и/или областей с потенциальным риском несоответствия. При выполнении этих процедур аудитор может учитывать следующее:
- а) Интересы или ожидания общественности или законодательных органов.
 - б) Влияние на граждан.
 - в) Проекты со значительным государственным финансированием.
 - г) Выгодоприобретатели государственного финансирования.
 - д) Значимость определенных положений закона.
 - е) Принципы надлежащего управления.
 - ж) Роль различных государственных органов.
 - з) Права граждан и государственных органов.
 - и) Потенциальные нарушения законов и других нормативных актов, регулирующих деятельность государственного органа или государственный долг, бюджетный дефицит и внешние обязательства.
 - к) Несоответствие, связанное со средствами внутреннего контроля, или отсутствие надлежащей системы внутреннего контроля.
 - л) Выводы, сформулированные в ходе предыдущих проверок.
 - м) Риски несоответствия, информация о которых получена от третьих лиц.
- 68) При выполнении таких процедур аудитор может счесть полезным ознакомиться с проектами бюджетов, публикациями, отчетами об оценке и т. д. Участие в конференциях и обсуждениях на конференциях также может дать аудитору ценную информацию, которая может стать основой для выбора предмета аудита ВОА и снизить риск того, что аудит будет проводиться в отношении областей с низким уровнем риска.
- 69) Аудитор может часто сталкиваться с примерами несоответствия в связи с другими видами выполняемых аудиторских работ. Может быть важно сообщить о таких примерах несоответствия для оценки рисков при

планировании работы в ВОА на предстоящий год.

- 70) После выбора значимых областей аудитору необходимо определить существенность (см. пункт 125).

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ И СКЕПТИЦИЗМ

Требование

- 71) **Аудитор должен использовать профессиональное суждение на протяжении всего процесса аудита.**

Пояснение

- 72) Использование профессионального суждения имеет ключевое значение на протяжении всего процесса аудита. Чтобы продемонстрировать профессиональное суждение, аудитор проходит соответствующее обучение, использует знания и опыт в контексте, обусловленном аудиторскими и этическими стандартами так, чтобы принимать хорошо продуманные решения на всех этапах процесса аудита.
- 73) Аудитор использует профессиональное суждение при определении уровня уверенности. Профессиональное суждение используется при оценке риска и существенности, определении предмета, объема и соответствующих критериев аудита. Профессиональное суждение также используется для оценки процедур, необходимых для сбора достаточных и надлежащих аудиторских доказательств и оценки таких доказательств. Использование профессионального суждения имеет ключевое значение при анализе аудиторских доказательств и формировании выводов на основе полученных результатов.

Требование

- 74) **Если в аудиторской группе отсутствуют экспертные знания по сложному или спорному вопросу, следует получить профессиональную консультацию.**

Пояснение

- 75) Сложные вопросы могут потребовать компетентности и опыта, отсутствующих в аудиторской группе. Это могут быть вопросы, связанные со спецификой бизнеса, юридической или методологической сферой компетенций.

- 76) Важно прояснить спорные вопросы внутри аудиторской группы, а также между аудиторской группой и любыми другими лицами, участвующими в аудите.

Требование

- 77) **Аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм и сохранять открытость и объективность мышления.**

Пояснение

- 78) Профессиональный скептицизм – это подход, предполагающий открытость и объективность мышления при сохранении бдительности к условиям, которые могут указывать на возможное несоответствие в результате ошибки или мошенничества. Профессиональный скептицизм важен при оценке аудиторских доказательств, противоречащих полученным ранее аудиторским доказательствам, и информации, которая ставит под сомнение надежность аудиторских доказательств, таких как документы и ответы на запросы.
- 79) Проявление профессионального скептицизма необходимо для того, чтобы убедиться, что аудитор избегает личной предвзятости и не делает обобщенных выводов по итогам наблюдений. Кроме того, аудитор будет действовать рационально, основываясь на критической оценке всех собранных доказательств.

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

Требование

- 80) **ВОА берет на себя ответственность за качество аудита в целом, чтобы обеспечить проведение аудитов в соответствии с применимыми профессиональными стандартами, законами и нормативными актами и чтобы отчеты были надлежащими в имеющихся обстоятельствах.**

Пояснение

- 81) В рамках процедур контроля качества ВОА может иметь систему управления качеством, обеспечивающую качество аудита в целом.
- 82) Процедуры контроля качества могут проводиться в виде надзора, проверки качества, консультаций и соответствующего обучения и охватывать этапы планирования, проведения аудита и выпуска отчета.

- 83) Качество аудита ВОА в целом зависит от того, каким образом и насколько четко распределены роли и обязанности.
- 84) ВОА обеспечивает выполнение надлежащих процедур и проверок качества на протяжении всего процесса аудита. Контроль качества документируется в аудиторском файле.

Требование

- 85) **ВОА должен обеспечить наличие у аудиторской группы в целом необходимых профессиональных компетенций для проведения аудита.**

Пояснение

- 86) Контроль качества включает рассмотрение следующих вопросов в отношении аудиторской группы: достаточность и надлежащий характер компетенций для проведения аудита, способность выбирать критерии непредвзято, наличие общего доступа к точной информации, учет доступной информации и достаточность времени для завершения аудиторского задания.
- 87) Аудиторская группа формируется таким образом, чтобы в совокупности обладать необходимыми компетенциями, знаниями, навыками и опытом для проведения аудита в соответствии с профессиональными стандартами.

В зависимости от предмета аудита это могут быть:

- а) Навыки проведения аудита и навыки сбора/анализа данных.
 - б) Компетенции в области права.
 - в) Теоретические знания и практический опыт, применимые для планируемого к проведению вида аудита.
 - г) Знание применимых стандартов и регулирующих норм.
 - д) Понимание деятельности объекта аудита и релевантный опыт проведения аудита в отношении соответствующих типов объектов и видов деятельности.
 - е) Способность и опыт применения профессионального суждения.
 - ж) Подготовка надлежащего аудиторского отчета в имеющихся обстоятельствах.
- 88) ВОА должен назначать имеющиеся в наличии достаточно квалифицированные кадры, когда это необходимо на различных этапах процесса аудита. В тех

случаях, когда применение специализированных техник, методов или навыков недоступно аудиторской группе или ВОА, для выполнения различных работ допускается привлечение внешних экспертов, например, для консультаций или выполнения узкоспециализированной работы. Когда требуется внешняя экспертиза, ВОА оценивает, обладают ли внешние эксперты необходимой независимостью, компетенциями, потенциалом и объективностью. ВОА также оценивает, отвечает ли работа внешнего эксперта целям аудита. Даже если внешние эксперты выполняют аудиторскую работу для ВОА, ВОА несет ответственность за сформулированный вывод (сформулированные выводы).

ДОКУМЕНТАЦИЯ

Требование

89) Аудитор должен подготовить аудиторскую документацию достаточно подробно, чтобы обеспечить четкое понимание выполненной работы, полученных доказательств и сделанных выводов. Аудитор должен своевременно подготавливать аудиторскую документацию, поддерживать ее в актуальном состоянии на протяжении всего аудита и завершить документирование доказательств, подтверждающих выводы аудита, до выпуска аудиторского отчета.

Пояснение

90) Цель документирования выполненной аудиторской работы заключается как в повышении прозрачности выполненной работы, так и в том, чтобы дать возможность опытному аудитору, не связанному с выполненным аудитом, понять значимые вопросы, возникающие в ходе аудита, соответствующий вывод/соответствующее мнение (соответствующие выводы/мнения) и значимые профессиональные суждения, сделанные при формировании такого вывода/мнения (таких выводов/мнений). Документация включает в зависимости от обстоятельств:

- а) Пояснения по предмету аудита.
- б) Оценку рисков, стратегию, план аудита и связанные с ними документы.
- в) Применяемые методы, а также объем работ и аудируемый период.
- г) Характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур.
- д) Результаты проведенных аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства.
- е) Оценку аудиторских доказательств, формирующих результат

- (результаты), отдельный вывод (отдельные выводы), мнение (мнения) и рекомендацию (рекомендации).
- ж) Суждения, сделанные в процессе аудита, включая профессиональные консультации и их обоснование.
 - з) Взаимодействие с объектом аудита и обратная связь от него.
 - и) Надзорные проверки и другие принятые меры контроля качества.
- 91) Документация должна быть достаточной, чтобы продемонстрировать, как аудитор определил цель аудита, предмет, критерии и объем работы¹⁰, а также причины применения конкретного метода анализа. Для этого документация должна обеспечивать четкую и прямую связь между выводами и подтверждающими их доказательствами.
- 92) Имеющаяся у аудитора документация, связанная с этапом планирования аудита, должна содержать:
- а) Информацию, необходимую для понимания объекта аудита и его внешней среды, которая позволит оценить риск.
 - б) Оценку существенности предмета аудита.
 - в) Выявление возможных источников доказательств.
- 93) Аудитор должен выполнить надлежащие процедуры для поддержания конфиденциальности и безопасного хранения аудиторской документации, а также хранить ее в течение периода, достаточного для соответствия законодательным, нормативным, административным и профессиональным требованиям к архивному хранению, и для обеспечения возможности осуществления аудиторской деятельности в последующем.
- 94) Документирование принятых ключевых решений важно для демонстрации независимости и беспристрастности анализа аудитора. Наличие чувствительных вопросов требует документирования соответствующих фактов, учитываемых аудитором при выборе того или иного порядка действий или при принятии конкретного решения. Таким образом, действия и решения являются объяснимыми и прозрачными.
- 95) Для ВОА, наделенных судебными полномочиями, документация, необходимая

¹⁰ Объем работ необходим для фокусировки внимания аудитора, чтобы позволить ему проводить аудиты надлежащим образом.

для обоснования личной ответственности, выходит за рамки настоящего профессионального стандарта.

ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ

Требование

- 96) **Аудитор должен результативным образом взаимодействовать с объектом аудита и лицами, отвечающими за управление, на протяжении всего процесса аудита.**

Пояснение

- 97) Вопросы, которые сообщаются в письменной форме объекту аудита, могут включать: предмет аудита, критерии аудита, уровень уверенности, сроки проведения аудита и список государственных инициатив, организаций и/или программ, которые будут включены в аудит, т.е. будут подтверждать условия задания. Информирование об этих вопросах может помочь как объекту аудита в понимании процесса аудита, так и аудитору в понимании деятельности объекта аудита.
- 98) Форма информирования лиц, отвечающих за управление, на протяжении всего процесса аудита должна соответствовать конкретным условиям. Аудитор принимает во внимание сроки взаимодействия, а также то, проводится оно устно, письменно или обоими способами.

Требование

- 99) **О случаях существенного несоответствия должно сообщаться руководству надлежащего уровня и (если применимо) лицам, отвечающим за управление. О других значительных вопросах, возникающие в ходе аудита, имеющих непосредственное отношение к объекту, также должно сообщаться.**

Пояснение

- 100) Результаты, которые не рассматриваются как существенные или не требуют включения в аудиторский отчет, также могут быть доведены до сведения руководства в ходе аудита. Сообщение таких результатов может помочь объекту аудита устранить случаи несоответствия и избежать подобных случаев в будущем.

6

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОЦЕССОМ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ СТОРОНЫ И ПРЕДПОЛАГАЕМЫХ ОТВЕТСТВЕННОЙ СТОРОНЫ

Требование

- 101) Аудитор должен четко определить предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей) и ответственную сторону и на протяжении всего аудита соответствующим образом учитывать значение этих ролей для проведения аудита и информационного взаимодействия.

Пояснение

- 102) Предполагаемый пользователь (предполагаемые пользователи) — это лицо (лица), для которого (которых) аудитор готовит аудиторский отчет о соответствии. Предполагаемым пользователем (предполагаемыми пользователями) могут быть законодательные или надзорные органы, лица, отвечающие за управление, государственный прокурор, средства массовой информации или широкая общественность. Ответственная сторона несет ответственность за предмет аудита, а также сама является объектом аудита.
- 103) На этапе планирования аудита аудитор определяет существенность, исходя из потребностей предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей).
- 104) Определение ответственной стороны важно при установлении критериев аудита. Ответственная сторона должна соблюдать критерии, вытекающие, в том числе, из законов, нормативных актов, бюджетного и финансового права. В

зависимости от предмета аудитор выбирает соответствующие критерии аудита. Аудитор также должен неоднократно взаимодействовать с ответственной стороной на протяжении всего процесса аудита.

- 105) Для определения уровня уверенности, который должен быть обеспечен, и того, как этот уровень уверенности должен быть сообщен пользователю (пользователям), аудитор должен определить предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей) и его (их) потребности.
- 106) В некоторых случаях для предмета аудита может быть уместно определить более одной ответственной стороны. Такая ситуация может возникнуть, например, когда в исполнении бюджета участвует более одного объекта. В этих случаях число предполагаемых пользователей также может увеличиться.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЕДМЕТА И СООТВЕТСТВУЮЩИХ КРИТЕРИЕВ АУДИТА

Требование

- 107) **В тех случаях, когда ВОА имеет право по своему усмотрению определять области проведения аудита соответствия, аудитор должен определить предмет аудита, подлежащий измерению или оценке в соответствии с критериями.**

Пояснение

- 108) На основе выявленных областей аудита (см. пункт 67) аудитор определяет предмет аудита.
- 109) Предмет должен быть идентифицируемым, а также должна существовать возможность оценки предмета в соответствии с критериями аудита. Характер предмета должен быть таким, чтобы аудитор мог сделать выводы, обеспечивающие необходимый уровень уверенности. Иными словами, аудитор должен иметь возможность получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского вывода или мнения.

Требование

- 110) **В тех случаях, когда ВОА имеет право по своему усмотрению определять области проведения аудита соответствия, аудитор должен определить**

соответствующие критерии аудита до начала аудита, чтобы обеспечить обоснование вывода/мнения по предмету.

Пояснение

- 111) Предмет и критерии аудита являются взаимосвязанными и согласованными между собой. Поэтому определение соответствующих критериев аудита является итеративным процессом.
- 112) При проведении аудита в отношении предмета аудитор должен убедиться в наличии соответствующих критериев аудита.
- 113) Предмет и соответствующие критерии аудита могут быть заранее определены полномочиями ВОА или национальным законодательством.¹¹ В аттестационном задании критерии аудита устанавливаются косвенным образом путем представления информации о предмете. В этих случаях аудитору необходимо определить соответствующие критерии аудита, чтобы сделать выводы о корректности критериев, косвенно установленных путем представления информации о предмете, которая подготовлена ответственной стороной.
- 114) Правовые критерии могут происходить из:
- а) Правил и нормативных актов.
 - б) Международных договоров и иных соглашений.
 - в) Кодексов поведения.

¹¹ Соответствующие критерии аудита определяются из основного законодательства, то есть законодательства, принимаемого законодательными органами, такими как парламент и т.д. Подзаконные акты могут быть определены как законодательство, принимаемое уполномоченными органами в соответствии с основным законодательством. Критерии аудита могут также образовываться из Конституции, международных договоров, включая договоры о создании международных или наднациональных организаций, соглашений, предусматривающих обязательные к выполнению финансовые или бюджетные положения, правовых норм, выпущенных соответствующими органами международных или наднациональных организаций, имеющих прямое юридическое воздействие на каждое государство-участник, законов и нормативных актов, выпускаемых соответствующими органами каждого государства-участника в соответствии с их Конституцией, включая конституционное законодательство по вопросам бюджета, законы о годовых бюджетах, иные законы и нормативные акты, оказывающие финансовое воздействие на систему управления в государственном секторе, высшее государственное управление, конфликт интересов в сфере государственных закупок, безопасность государственных средств и имущества, предотвращение и выявление случаев мошенничества и коррупции и законы, связанные с соответствующими принципами бухгалтерского учета. Также могут учитываться решения международных, национальных или наднациональных судов, согласно Конституции и международным договорам, наделяющим такие суды полномочиями. Критерии также могут быть определены из нормативных актов, правил, регламентов, приказов, директив правительства или министерств, руководств и согласованных условий.

- 115) Аудит соответствия может быть связан с соблюдением регулирующих актов или следованием надлежащим практикам (следованием общим принципам управления финансами и образу действий публичных должностных лиц). Хотя аудит соответствия сфокусирован именно на проверке соблюдения регулирующих актов, следование надлежащим практикам может также иметь место, учитывая особенности государственного сектора, в котором существуют определенные ожидания в отношении управления финансами и образа действий публичных должностных лиц. В зависимости от полномочий ВОА, аудиты могут также направлены на проверку соответствия общепринятым принципам и общепризнанным наилучшим практикам, регулирующим образ действий публичных должностных лиц (надлежащие практики).¹² Подходящими критериями аудита соответствия надлежащим практикам будут либо общепринятые принципы, либо национальные или международные наилучшие практики. В некоторых случаях они могут быть неформализованными, неявными или основанными на законодательных принципах.¹³ Это позволяет высшим органам аудита обеспечить достаточную гибкость в определении критериев, подходящих для их страны, для проведения аудитов соответствия надлежащим практикам.
- 116) Подходящие критерии надлежащих практик могут происходить из:
- а) Ожиданий относительно управления государственными финансами, таких как соответствующая эффективная и результативная система внутреннего контроля.
 - б) Ожиданий выгодоприобретателей в отношении полезности товаров или качества услуг и работ.
 - в) Требований к прозрачному и непредвзятому распределению государственных средств и человеческого капитала.
- 117) В некоторых случаях законы и нормативные акты требуют дальнейшего толкования для определения соответствующих критериев аудита. В случае возникновения таких ситуаций, когда существуют противоречащие друг другу положения или могут возникнуть сомнения относительно правильного толкования соответствующего закона, нормативного акта или других регулирующих документов, аудитор может счесть полезным рассмотреть цели и предпосылки, изложенные при разработке закона, или проконсультироваться с конкретным органом, ответственным за законотворческую деятельность.

¹² ISSAI 400/13.

¹³ ISSAI 400/32.

Аудитор может также рассмотреть соответствующие решения, принятые ранее судебными органами.

118) Подходящие критерии аудита, как в отношении регулирующих актов, так и надлежащих практик, обладают следующими характеристиками:

I) Уместность: Уместные критерии подразумевают, что информация о предмете помогает принимать решения предполагаемому пользователю (предполагаемым пользователям).

II) Полнота: Критерии являются полными, когда информация о предмете, подготовленная в соответствии с ними, не содержит пропусков соответствующих факторов, которые могут повлиять на решения предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей), принятые на основе информации о предмете.

III) Надежность: Надежные критерии обеспечивают согласующиеся между собой выводы, если такие критерии используются и проверяются другим аудитором таким же образом и в тех же обстоятельствах.

IV) Нейтральность: Нейтральные критерии обеспечивают непредвзятую информацию о предмете, в соответствии с обстоятельствами аудиторского задания.

V) Понятность: Понятные критерии обеспечивают такую информацию о предмете, которая может быть понятна предполагаемому пользователю (предполагаемым пользователям).

VI) Полезность: Полезные критерии обеспечивают такие результаты и выводы, которые отвечают информационным потребностям пользователя (пользователей).

VII) Сопоставимость: Сопоставимые критерии согласуются с критериями, используемыми в аудитах соответствия других аналогичных учреждений или видов деятельности, а также с критериями, использованными в предыдущих аудитах соответствия в отношении объекта аудита.

VIII) Приемлемость: Приемлемыми критериями являются те, с которыми в целом согласны независимые эксперты в соответствующей области, объекты аудита, законодательные органы, средства массовой информации и широкая общественность.

IX) Доступность: Критерии являются доступными для предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей) таким образом, чтобы он (они) понимал (понимали) характер проведенного аудита и основание для аудиторского отчета.

- 119) Как только соответствующие критерии определены на основе характеристик, изложенных выше, они должны быть надлежащим образом применены с учетом конкретных обстоятельств аудита, чтобы иметь возможность сделать значимый вывод (значимые выводы).
- 120) Если при проведении аудита аудитор выявляет нарушения иных подходящих критериев аудита, отличных от тех критериев, которые были выявлены на этапе планирования, аудитор ответственен за то, чтобы сообщить о таких нарушениях в отчете.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ УВЕРЕННОСТИ

Требование

- 121) **В зависимости от полномочий ВОА, характеристик объекта аудита и потребностей предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей), аудитор должен определить, будет ли аудит обеспечивать разумную или ограниченную уверенность.**

Пояснение

- 122) При оценке уровня уверенности аудитор должен учитывать потребности предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей). Узнать такие потребности можно путем взаимодействия с предполагаемым пользователем (предполагаемыми пользователями) или лицами, отвечающими за управление. В юрисдикции также может существовать общепринятая практика для обоснования принятого аудитором решения относительно уровня уверенности.
- 123) Обеспечение разумной уверенности требует более обширной аудиторской работы (см. пункт 34).
- 124) В некоторых ВОА уровень уверенности определяется их полномочиями.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Требование

- 125) **Аудитор должен определить существенность, чтобы сформировать основу для разработки дизайна аудита, а также переоценивать ее на протяжении всего процесса аудита.**

Пояснение

- 126) Существенность отражает оценку потребностей предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей) (см. пункт 64), и такие потребности должны быть определены на этапе планирования аудита. Существенность определяется для выбранного предмета аудита путем выявления такого уровня несоответствия, который может повлиять на решения предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей). При определении существенности аудитор обращает внимание на конкретные области законодательства, общественные интересы или ожидания, запросы и значительность государственного финансирования, а также мошенничество.¹⁴
- 127) Концепция существенности включает в себя характер, контекст и величину. Существенность может быть определена количественными факторами, такими как число физических или юридических лиц, на которые влияет конкретный предмет аудита, или денежными суммами, включая неправомерное использование государственных средств, независимо от объемов такого использования. Существенность часто рассматривается с точки зрения величины, но неотъемлемая природа или характеристики статьи или группы статей могут также сделать вопрос существенным (качественные факторы).
- 128) Существенность применяется аудитором при планировании и проведении аудита, а также при оценке последствий случаев несоответствия. На этапе планирования оценка существенности помогает аудитору определить вопросы аудита, которые важны для предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей). При проведении аудита аудитор использует существенность для принятия решения о объеме аудиторских процедур, которые должны быть выполнены, а также для оценки аудиторских доказательств. При оценке и формировании выводов по аудиту аудитор использует существенность, чтобы оценить объем работ и уровень несоответствия для определения их влияния на вывод/мнение.

¹⁴

ISSAI 400/47.

- 129) Существенность в количественном выражении определяется путем применения процентной доли к выбранному в качестве отправной точки контрольному показателю (см. пункт 186). Этот процесс предполагает применение профессионального суждения и отражает, по мнению аудитора, такие данные, которые пользователь (пользователи), вероятно, сочтет (сочтут) важными. Существенность в количественном выражении используется, в основном, в аттестационных заданиях. При выполнении таких заданий аудитор может принять решение о выборе отдельных уровней существенности для различных видов транзакций или статей учета, которые наиболее важны для пользователя (пользователей) или имеют более высокий риск существенного несоответствия по характеру или контексту.
- 130) В некоторых случаях качественные факторы являются более важными, чем количественные. Общественные ожидания и общественный интерес являются примерами качественных факторов, которые влияют на определение аудитором существенности. Случаи превышения расходов над выделенными средствами, утвержденными законодательным органом, или введения новой, не предусмотренной законодательно, услуги, могут оказаться случаями несоответствия, которые не являются существенными, но все же могут потребовать информирования объекта аудита в связи с их характером.

ПОНИМАНИЕ ОБЪЕКТА АУДИТА, ВКЛЮЧАЯ ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, И ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ ОБЪЕКТА АУДИТА

Требование

- 131) **Для обеспечения результативного планирования и проведения аудита, аудитор должен получить понимание объекта аудита, включая его внутренний контроль, и внешней среды объекта аудита.**

Пояснение

- 132) Аудитор должен понимать объект и его внешнюю среду, а также то, как они могут влиять на предмет аудита и информацию о предмете аудита.
- 133) Чтобы получить понимание об объекте и его внешней среде, аудитор может учитывать соответствующую сферу деятельности, законы и нормативные акты, другие внешние факторы, характер деятельности объекта, механизмы

управления, цели и стратегии или показатели достижения результатов. Такое понимание может быть задокументировано в стратегии аудита.

- 134) Аудитор должен получить понимание относящихся к аудиту средств внутреннего контроля объекта. Когда предмет аудита уже определен, аудитор определяет средства внутреннего контроля, предназначенные для снижения риска несоответствия критериям или существенных искажений информации о предмете. Используя профессиональное суждение, аудитор принимает решение о том, имеет ли средство контроля отношение к аудиту.
- 135) Система внутреннего контроля состоит из политик, структур, процедур, процессов и задач, которые помогают объекту аудита надлежащим образом принимать ответные меры на риски несоответствия критериям. Результативная система может обеспечить защиту активов объекта аудита, облегчить процесс составления внутренней и внешней отчетности и помочь объекту аудита соблюдать требования соответствующих органов. Аудитор должен получить понимание всех компонентов системы внутреннего контроля: контрольной среды, процесса оценки рисков объекта, информационной системы, контрольных действий, имеющих отношение к аудиту, и мониторинга средств контроля, относящихся к аудиту.
- 136) Для получения понимания средств внутреннего контроля может быть уместным учесть, каким образом объект аудита разъясняет и поддерживает культуру честности и этических ценностей, его приверженность высокому уровню компетентности, степень вовлечения лиц, отвечающих за управление, философию и стиль работы руководства, организационную структуру, наличие и уровень внутреннего аудита, распределение полномочий и ответственности, политику и практику в отношении человеческого капитала.

СТРАТЕГИЯ И ПЛАН АУДИТА

Требование

- 137) **Аудитор должен разработать и задокументировать стратегию и план аудита, которые в совокупности описывают, как будет проводиться аудит, чтобы выпустить отчеты, уместные в имеющихся обстоятельствах, какие для этого необходимы ресурсы и сроки работ по аудиту.**

Пояснение

- 138) Стратегия аудита является основой для принятия решения о том, возможно ли провести аудит. Стратегия аудита описывает, что нужно делать, а план аудита – каким образом это делать.
- 139) Стратегия аудита нацелена на документирование/структурирование общих решений, и она может включать в себя следующее:
- а) Цель аудита, предмет аудита, объем работ, критерии и другие характеристики аудита соответствия с учетом полномочий ВОА.
 - б) Тип задания (аттестационное задание или задание по подготовке прямой отчетности).
 - в) Уровень уверенности, который должен быть обеспечен.
 - г) Состав и распределение работы в аудиторской группе, включая любую потребность в экспертах, а также сроки проведения контроля качества.
 - д) Взаимодействие с объектом аудита и/или лицами, отвечающими за управление.
 - е) Обязанности по подготовке отчета (отчетов), а также решение о том кому, когда и в какой форме такой отчет (такие отчеты) будет (будут) предоставляться.
 - ж) Объекты аудита.
 - з) Оценку существенности.
- 140) Аудитор разрабатывает план аудита для проведения аудита соответствия. Стратегия аудита является важной основой для плана аудита. План аудита может включать:
- а) Характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур и периоды времени, в которые они будут проводиться.
 - б) Оценку риска и средств внутреннего контроля, имеющих отношение к аудиту.
 - в) Аудиторские процедуры, разработанные в ответ на риск.
 - г) Потенциальные аудиторские доказательства, которые будут собраны в ходе аудита.
- 141) Аудитор обновляет как стратегию аудита, так и план аудита по мере необходимости на протяжении всего аудита.

- 142) При планировании и проведении аудитов соответствия аудитор, работающий в ВОА с судебными полномочиями, может учитывать необходимость следующего:
- а) Определение лица (лиц), которое может быть привлечено (которые могут быть привлечены) к ответственности за действия, связанные с несоответствием.
 - б) Учет применимого срока давности.
 - в) Разделение личной ответственности за действия, связанные с несоответствием, и ответственности за незаконные действия (подозрение в мошенничестве).
- 143) В некоторых юрисдикциях аудиты соответствия могут проводиться как неотъемлемая часть аудита финансовой отчетности. Аудитор может счесть эффективным интегрировать стратегию аудита, план аудита и аудиторские процедуры, необходимые для аудита соответствия, в стратегию, план и процедуры, требуемые для аудита финансовой отчетности.

7

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ВЫПОЛНЕНИЕМ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР С ЦЕЛЬЮ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

ДОСТАТОЧНЫЕ И НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Требование

- 144) **Аудитор должен спланировать и выполнить процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, чтобы сформировать вывод, обеспечивающий выбранный уровень уверенности.**

Пояснение

- 145) Характер и источники необходимых аудиторских доказательств определяются желаемым уровнем уверенности, критериями, существенностью, предметом и объемом аудита.
- 146) Достаточность аудиторских доказательств связана с решением об уровне уверенности. Чтобы сделать вывод, обеспечивающий разумную уверенность, аудитор должен получить больше доказательств, чем в задании, обеспечивающем ограниченную уверенность. Характер аудиторских доказательств также различается для двух указанных типов аудитов. Для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, аудиторские доказательства в основном получают путем проведения аналитических процедур и инспектирования, в то время как для обеспечения разумного

уровня уверенности аудитору обычно необходимо использовать практически все аудиторские техники (см. пункт 160).

- 147) Достаточность является мерой количества доказательств, необходимых для обоснования результатов и выводов аудита. При оценке достаточности доказательств аудитор должен определить, было ли получено достаточное количество доказательств, чтобы убедить осведомленное лицо в том, что результаты являются разумными.
- 148) Надлежащий характер является мерой качества доказательств, он включает в себя уместность, валидность и надежность. Уместность отражает степень логической взаимосвязи доказательства с рассматриваемым вопросом и его важность. Валидность отражает, насколько значительной или разумной основой являются доказательства для оценки предмета. Другими словами, валидность относится к степени, в которой доказательства являются тем, чем они должны являться. Надежность отражает степень прозрачности и воспроизводимости метода, с помощью которого аудиторские доказательства были собраны и сформированы.
- 149) Аудитор должен спланировать соответствующие ответные меры на оцененные риски. Ответные меры на оцененные риски включают разработку аудиторских процедур в ответ на такие риски, в том числе процедуры по существу и тестирование средств контроля. Процедуры по существу включают как детальное тестирование, так и аналитические процедуры. Если аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля, то при определении характера, сроков и объема процедур по существу ему необходимо получить доказательства того, что средства контроля функционируют эффективно. Структура и внедрение ключевых средств контроля, имеющих отношение к предмету аудита, могут быть оценены как приемлемые.
- 150) Процесс сбора доказательств продолжается до тех пор, пока аудитор не убедится в том, что существуют достаточные и надлежащие доказательства, подтверждающие согласованный уровень уверенности для аудиторского вывода или мнения.
- 151) Количество требуемых доказательств зависит от аудиторского риска (чем больше риск, тем больше доказательств, вероятно, потребуется) и от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше доказательств может потребоваться). Но при этом аудитор всегда оценивает объем доказательств в зависимости от специфики конкретного аудита, а не только от количества или качества аудиторских доказательств. Соответственно, достаточность и надлежащий характер доказательств взаимосвязаны.

- 152) Одно только получение большего количества доказательств не компенсирует их низкое качество. Надежность доказательств зависит от их источника и характера, а также от конкретных обстоятельств, при которых они были получены. Аудитор учитывает как уместность, так и надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Требование

- 153) **Аудитор в ВОА с судебными полномочиями должен выполнить процедуры с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств по вопросу ответственности публичного должностного лица, которое может быть привлечено к ответственности за действия, связанные с несоответствием/незаконными действиями.**

Пояснение

- 154) Аудитор в ВОА, обладающем судебными полномочиями, при планировании и проведении аудитов должен собрать достаточные и надлежащие доказательства по вопросу ответственности публичного должностного лица, которое может быть привлечено к ответственности за действия, связанные с несоответствием/незаконными действиями.
- 155) Процесс сбора доказательств продолжается до тех пор, пока аудитор в ВОА с судебными полномочиями не удостоверится, что существуют достаточные и надлежащие доказательства, дающие основание сделать вывод о том, являются ли лица, ответственные за несоответствие, виновными в том числе в любом ущербе, неправомерном использовании или растрате государственных средств, и должны ли такие лица быть сняты с должности в связи с ненадлежащим управлением.
- 156) Аудитор в ВОА с судебными полномочиями, основываясь на своем профессиональном суждении, оценивает, имеются ли достаточные и надлежащие доказательства того, что публичное должностное лицо может быть привлечено к личной ответственности за действия, связанные с несоответствием.
- 157) Профессиональное суждение при определении того, несет ли публичное должностное лицо личную ответственность за действия, связанные с несоответствием, может включать:
- а) Оценку того, каким образом исполнялись обязанности, предписанные законодательно или включенные в должностные инструкции публичного должностного лица.

- б) Определение того, привело ли несоответствие или незаконное действие публичного должностного лица к выявленному ущербу, неправомерному использованию или растрате государственных средств или имущества.
- в) Оценку возможных обстоятельств для освобождения от ответственности (например, форс-мажорных, непредвиденных обстоятельств).
- г) Оценку взаимоотношений между бухгалтерами и руководителями объекта, а также возможных эффектов и последствий, которые могут быть вызваны действиями, связанными с несоответствием.

Требование

158) Аудитор должен выбрать комбинацию из нескольких аудиторских техник, чтобы иметь возможность сформировать вывод, обеспечивающий выбранный уровень уверенности.

Пояснение

159) Для сбора аудиторских доказательств и достижения целей аудита аудитор должен выполнять результативные аудиторские процедуры в соответствии с планом аудита. Аудитору часто необходимо сочетать и сравнивать между собой полученные доказательства, используя различные методы/аудиторские техники, чтобы соответствовать требованиям относительно достаточности и надлежащего характера таких доказательств. Например, опрашивая руководство и сотрудников, аудитор может получить представление о том, как руководство объекта аудита информирует сотрудников о своих взглядах относительно методов работы и этического поведения. Затем аудитор может определить, были ли внедрены соответствующие средства контроля, рассмотрев, например, наличие у руководства документально оформленного кодекса поведения и его соблюдение на практике. Опрос сотрудников может, например, осветить, насколько действия руководства соответствуют кодексу поведения. В зависимости от конкретного объема работ по аудиту аудитор будет собирать количественные или качественные аудиторские доказательства или их сочетание.

160) Аудиторские доказательства собираются с использованием различных методов, таких как:

- а) Наблюдение
- б) Инспектирование

- в) Запрос
- г) Внешнее подтверждение
- д) Повторное проведение
- е) Пересчет
- ж) Тестирование по существу
- з) Тестирование ключевых средств контроля
- и) Аналитические процедуры.

- 161) Наблюдение заключается в отслеживании выполнения другими лицами процесса или процедуры. Наблюдение обеспечивает аудиторские доказательства выполнения процесса или процедуры, но ограничено тем моментом времени, в который проводится наблюдение, а также тем фактом, что само наблюдение может оказать влияние на то, каким образом выполняются процесс или процедуры.
- 162) Инспектирование включает в себя изучение книг учета, записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме, или физический осмотр. Аудитор учитывает надежность любых инспектируемых документов и осознает наличие риска мошенничества и возможность того, что эти документы могут быть неподлинными.
- 163) Запрос представляет собой обращение за представлением информации к соответствующим лицам, как внутри объекта аудита, так и за его пределами. В зависимости от предмета аудита и объема работ, одни только опросники и анкеты не будут являться достаточными и надлежащими доказательствами в большинстве случаев. Необходимо рассмотреть другие уместные методы сбора доказательств, например, письменную документацию, полученную от объекта аудита.
- 164) Внешнее подтверждение представляет собой аудиторское доказательство, полученное аудитором в виде прямого письменного ответа от третьей стороны. Таким образом, аудитор получает непосредственно от выгодоприобретателей или третьих сторон, не являющихся выгодоприобретателями, сведения о том, что они получили гранты или другие средства, которые, согласно утверждению объекта аудита, были им выплачены, или подтверждение, что средства были использованы для конкретной цели, изложенной в условиях соглашения о предоставлении грантов или финансирования.

- 165) Повторное проведение предполагает независимое проведение тех же процедур, которые уже выполнялись объектом аудита, а также контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля объекта аудита. Повторное проведение может быть выполнено вручную или с помощью компьютеризированных аудиторских техник. В тех случаях, когда речь идет о технических вопросах, могут привлекаться внешние эксперты.
- 166) Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.
- 167) Тестирование по существу включает детальное тестирование операций или действий в соответствии с критериями аудита. Тестирование по существу в основном используется в аттестационных заданиях и в таких заданиях тестирование должно всегда включаться в используемые аудиторские техники. Тем не менее, выполнение исключительно тестирования по существу редко является результативным, и эта аудиторская техника обычно используется в сочетании с другими аудиторскими техниками.
- 168) Тестирование ключевых средств контроля состоит в тестировании средств контроля, которые руководство внедрило с целью снижения риска несоответствия или риска существенного искажения информации о предмете. В большинстве случаев тестирование ключевых средств контроля является результативным способом сбора аудиторских доказательств в отношении предмета аудита.
- 169) Аналитические процедуры могут использоваться как в рамках анализа рисков, так и при сборе аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства могут быть собраны путем сравнения данных, исследования их колебаний или выявления взаимосвязей, не соответствующих ожиданиям, либо основываться на ретроспективных данных или прошлом опыте аудитора. Методы регрессионного анализа или другие математические методы могут помочь аудиторам государственного сектора в сравнении фактических и ожидаемых результатов. Аналитические процедуры не могут быть единственной используемой техникой. Для формирования вывода по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, аналитических процедур и инспектирования, как правило, достаточно, в то время как вывод, обеспечивающий разумную уверенность, должен быть сформирован на основе сочетания аудиторских техник, как упомянуто в пункте 158.

Требование

- 170) В ВОА, наделенных судебными полномочиями, запросы осуществляются в письменной форме при наличии соответствующих требований национального законодательства.

Пояснение

- 171) ВОА, наделенные судебными полномочиями, могут, в частности, использовать метод запросов, изложенный в законах, регулирующих аудиторские процедуры. Такой метод может включать подготовку и отправку письменной коммуникации соответствующим ответственным лицам с просьбой предоставить определенную информацию, которую аудиторская группа считает необходимой для формирования вывода (выводов).

АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

Требование

- 172) При необходимости аудитор должен использовать аудиторскую выборку, чтобы обеспечить достаточное количество элементов для формирования вывода о генеральной совокупности, из которой сделана выборка. При формировании аудиторской выборки аудитор учитывает цель аудиторской процедуры и особенности генеральной совокупности, из которой будет сделана выборка.

Пояснение

- 173) Аудиторская выборка – это применение аудиторских процедур к менее чем 100 % элементов генеральной совокупности, относящейся к аудиту.
- 174) Выборка может быть количественной или качественной в зависимости от объема аудита и потребности в освещении предмета с разных сторон.
- 175) Количественная выборка используется, когда аудитор стремится сделать выводы обо всей генеральной совокупности путем тестирования выбранных из нее элементов. При количественной выборке риск выборки должен быть снижен до приемлемо низкого уровня. Однако технический подход к количественной выборке может потребовать использования статистических

методов. Если аудиторская группа не имеет навыков применения таких методов, то может потребоваться привлечение эксперта в области статистики.

- 176) Качественная выборка¹⁵ – это процедура отбора, проводимая как обдуманый и систематический процесс выявления изменяющихся факторов предмета аудита. Аудитор может проводить выборку на основе характеристик отдельных лиц, групп, видов деятельности, процессов или объекта аудита в целом. Качественная выборка всегда требует тщательной оценки и достаточного знания предмета.
- 177) Выбор аудитором случаев для углубленного изучения обычно приводит к относительно небольшим выборкам, с помощью которых возможно ответить на исследовательские вопросы и получить новую информацию, результаты анализа и понимание по предмету аудита.
- 178) При выборе элементов для тестирования, например, для ответных мер на значительный риск, может быть целесообразным использование выборки на основании рисков вместо использования статистического подхода.

¹⁵ Примерами таких методов могут быть гетерогенная выборка (неоднородная), гомогенная выборка (однородная), выборка критических случаев и случаев отклонений.

8

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ОЦЕНКОЙ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И ФОРМИРОВАНИЕМ ВЫВОДОВ

Требование

- 179) **Аудитор должен сопоставить полученные аудиторские доказательства с заявленными критериями аудита, чтобы сформировать результаты аудита для подготовки аудиторского вывода (аудиторских выводов).**

Пояснение

- 180) Собранные доказательства, а также точка зрения объектов аудита оцениваются с использованием профессионального суждения и скептицизма.
- 181) В процессе оценки аудитор определяет, имеются ли достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для формирования вывода.
- 182) Для взвешенного и объективного суждения процесс оценки предполагает рассмотрение всех представленных доказательств, связанных с результатами аудита.
- 183) Оценивая объем выполненных работ, аудитор определяет, возможно ли сделать вывод. Если объем работ недостаточен, аудитор может рассмотреть возможность выполнения дальнейших процедур или модификации своего мнения в связи с ограничением объема работ.

Требование

- 184) **На основании результатов аудита, а также существенности, аудитор должен сделать вывод о том, соответствует ли предмет во всех существенных отношениях применимым критериям.**

Пояснение

- 185) Основываясь на существенности, аудитор оценивает, являются ли результаты аудита достаточно существенными, чтобы сделать вывод о соответствии предмета во всех существенных отношениях критериям аудита. В зависимости от характеристик предмета аудитор учитывает его величину, характер и контекст. Это означает, что случаи несоответствия, которые могут быть сочтены предполагаемым пользователем (предполагаемыми пользователями) существенными по своему характеру или контексту, также могут привести к выводу о несоответствии.
- 186) Существенность как количественное значение может быть связана с соответствующими суммами (денежными суммами) или другими количественными показателями, такими как число вовлеченных граждан или объектов, уровни выбросов углерода, временные задержки относительно установленных предельных сроков и т. д. (см. пункт 129).
- 187) Аудитор может также учесть:
- а) Доступность и чувствительность рассматриваемой программы (например, является ли она предметом значительного общественного интереса, влияет ли она на уязвимых граждан и т. д.).
 - б) Потребности и ожидания законодательного органа, общественности или других пользователей аудиторского отчета.
 - в) Характер соответствующих регулирующих норм.

Требование

- 188) **Аудитор в прозрачной форме должен сообщать об обеспечиваемом уровне уверенности.**

Пояснение

- 189) От аудитора требуется обеспечить доверие предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей) к результатам аудита. Такое доверие достигается путем разъяснения того, каким образом были получены взвешенные и аргументированные результаты, критерии и выводы, и как на основе результатов был сформулирован определенный итоговый вывод (были сформулированы определенные итоговые выводы) или рекомендация (рекомендации).
- 190) В заданиях по подготовке прямой отчетности аудитор должен косвенно указать, обеспечивает ли вывод ограниченную или разумную уверенность. В аттестационных заданиях уровень уверенности сообщается путем надлежащего использования стандартизированных аудиторских мнений.

9

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПОДГОТОВКОЙ ОТЧЕТОВ

Требование

- 191) **Аудитор должен отразить полученный общий вывод в аудиторском отчете. Общий вывод может быть выражен в виде мнения, отдельных выводов, ответов на конкретные вопросы аудита или рекомендаций.**

Пояснение

- 192) Мнение – это четкое письменное заявление аудитора, выраженное в стандартизированном формате: модифицированное или немодифицированное. В аудиторском отчете указывается, являются ли случаи несоответствия всеобъемлющими. Мнение обычно используется в аттестационном задании.
- 193) Когда случаев существенного несоответствия выявлено не было, выражается немодифицированное мнение. Пример формы немодифицированного мнения, обеспечивающего разумную уверенность (если необходимо, формулировка в квадратных скобках уточняется на применимую) может быть следующим: «По нашему мнению, [предмет аудита] соответствует во всех существенных отношениях [применимым критериям]».
- 194) Аудитор выражает модифицированное мнение в следующих случаях:
- а) Случаи существенного несоответствия. В зависимости от степени несоответствия такие случаи могут привести к следующему:
 - l) Мнение с оговоркой (если случаи несоответствия являются существенными, но не всеобъемлющими): «По результатам проведенного аудита нами было выявлено, что, за исключением

[описание исключения], предмет аудита соответствует во всех существенных отношениях [применимым критериям]...» или

II) Отрицательное мнение (если случаи несоответствия являются существенными и всеобъемлющими): «По нашему мнению, [предмет аудита] не соответствует... во всех существенных отношениях (применимым критериям)... и случаи несоответствия являются всеобъемлющими» или

- б) Ограничение объема работ по аудиту. В зависимости от степени ограничения такие случаи могут привести к следующему:

III) Заключение с оговоркой (если аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, а возможные последствия являются существенными, но не всеобъемлющими): «По нашему мнению, за исключением [описание исключения], аудиторская группа не смогла получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, и возможные последствия такого несоответствия являются существенными, но не всеобъемлющими» или

IV) Отказ от выражения мнения (если аудитор не смог получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства соответствия, а возможные последствия такого несоответствия являются существенными и всеобъемлющими): «Мы не выражаем мнение по предмету аудита. Мы не смогли получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, чтобы обеспечить основание для выражения мнения».

- 195) В задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, примером немодифицированного мнения может быть следующая формулировка: «По результатам проведенного аудита, отраженным в данном отчете, мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что предмет аудита не соответствует во всех существенных отношениях [применимым критериям]». В модифицированном мнении может указываться следующее: «По результатам проведенного аудита, отраженным в данном отчете, за исключением [описание исключения], мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что предмет аудита не соответствует во всех существенных отношениях [применимым критериям]».

- 196) Формулировка мнения должна отражать полномочия ВОА. Поэтому аудитор может использовать такие формулировки, как «соответствует законам и нормативным актам», «соответствует нормативным актам» или «применим к целям, определенным парламентом».

- 197) В случае аудиторского задания, обеспечивающего разумную уверенность с немодифицированным мнением, аудитор заявляет, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для того, чтобы обеспечить основу для выражения такого мнения.
- 198) В аттестационном задании аудитор обеспечивает уверенность с помощью четкого заявления уровня уверенности либо стандартизированных мнений или выводов.
- 199) В заданиях по подготовке прямой отчетности аудитор может обеспечить уверенность следующими способами:
- а) четкое заявление уровня уверенности с помощью выводов, которые явным образом отражают уровень уверенности, или
 - б) разъяснение того, как результаты, критерии и выводы были разработаны, почему они могут считаться взвешенными и аргументированными, и почему сочетание результатов и критериев приводит к определенному общему выводу или рекомендации.¹⁶
- 200) В задании, обеспечивающем разумную уверенность, аудитор собирает достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, соответствует ли предмет во всех существенных отношениях определенным применимым критериям, и формирует отчет, обеспечивающий положительную уверенность [пояснение: под положительной уверенностью понимается разумная уверенность].
- 201) В задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, аудитор собирает достаточные и надлежащие доказательства для достижения цели задания; однако выполняемые процедуры ограничены по сравнению с заданием, обеспечивающим разумную уверенность. Аудитор приходит к выводу, если это применимо, что он не обнаружил фактов, которые дали бы ему основания полагать, что предмет не соответствует применимым критериям.

Требование

- 202) **Аудитор должен подготовить аудиторский отчет на основе принципов полноты, объективности, своевременности, точности и учета мнений.**

¹⁶ ISSAI 100/32.

Пояснение

- 203) В аттестационном задании и задании по подготовке прямой отчетности вывод должен быть достаточно ясным, чтобы избежать риска неверного толкования.
- 204) Отчетность является одной из важнейших частей аудита. Формы отчетности могут быть определены законом или полномочиями ВОА. Письменный отчет, в котором излагаются результаты, мнения, выводы и рекомендации в соответствующей форме, в зависимости от обстоятельств, должен быть подготовлен в завершении каждого аудита.
- 205) Принцип полноты требует, чтобы аудитор принял во внимание все соответствующие аудиторские результаты перед тем как выпустить отчет.
- 206) Принцип объективности требует применения аудитором профессионального суждения и скептицизма для обеспечения того, чтобы фактическое содержание отчета было корректным, и чтобы результаты и выводы были сформированы уместно, справедливо и взвешенно.
- 207) Принцип своевременности предполагает подготовку отчета в определенное время, с тем чтобы он был уместен для предполагаемого пользователя (предполагаемых пользователей).
- 208) Принцип точности и консультации подразумевает проверку точности фактов с объектом аудита.
- 209) Принцип учета мнений подразумевает учет ответов ответственной стороны в соответствующих случаях, а также предоставление разъяснений и оценок на такие ответы.

СТРУКТУРА ОТЧЕТА – ЗАДАНИЯ ПО ПОДГОТОВКЕ ПРЯМОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Требование

- 210) **Аудиторский отчет должен содержать следующие элементы (элементы могут располагаться в порядке, отличном от приведенного ниже):**
- а) Заголовок.
 - б) Определение стандартов аудита.

- в) Краткие итоги (если применимо).
- г) Описание предмета и объема аудита (охват и ограничения аудита).
- д) Критерии аудита.
- е) Пояснение и обоснование используемых методов.
- ж) Результаты.
- з) Вывод (выводы), основанный (основанные) на ответах на конкретные вопросы аудита, или мнение.
- и) Ответы объекта аудита (если применимо).
- к) Рекомендации (если применимо).

Пояснение

- 211) Краткие итоги выполненной работы и используемых методов помогают предполагаемому пользователю (предполагаемым пользователям) понять аудиторский вывод. Для многих аудитов выполняемые процедуры могут сильно различаться. На практике, однако, такое различие трудно передать четко и недвусмысленно. Следовательно, для стороннего читателя в кратких итогах выполненной работы и используемых методов необходимо дать краткое пояснение того, каким образом был проведен аудит.
- 212) В разделе, посвященном критериям аудита, допускается указывать, что используемые в ходе аудита законы, законодательные акты, правила и нормы должны быть в явном виде указаны в аудиторском отчете.
- 213) Раздел, посвященный результатам, включает в себя сопоставление аудитором полученных доказательств заявленным критериям и информацию о том, каким образом это сопоставление привело к результатам аудита.
- 214) Включение ответов объекта аудита свидетельствует о его согласии принять меры по вопросу отчета. Обсуждение проекта результатов отчета с объектом аудита помогает обеспечить их полноту, точность и достоверное представление.
- 215) Если в отчете сообщается о значительном несоответствии, рекомендации предоставляются только в тех случаях, когда существует потенциал для значительного улучшения. Отражение аудитором в отчете текущих корректирующих действий может быть полезным пользователю (пользователям).

- 216) В то время как конструктивные практические рекомендации направлены на содействие рациональному управлению государственным сектором, аудитор должен соблюдать осмотрительность, чтобы не предоставлять слишком подробных рекомендаций и не брать на себя руководящую роль, тем самым рискуя снизить свою объективность.
- 217) Рекомендации могут быть выданы отдельно от отчета, поскольку они обычно формируются преимущественно для руководства объекта аудита. В таких случаях рекомендации могут быть выданы отдельно в формате письма руководству.

СТРУКТУРА ОТЧЕТА — АТТЕСТАЦИОННОЕ ЗАДАНИЕ

Требование

- 218) **Аудиторский отчет должен содержать следующие элементы (элементы могут располагаться в порядке, отличном от приведенного ниже):**
- а) Заголовок.
 - б) Адресат.
 - в) Описание информации о предмете аудита и, при необходимости, самого предмета аудита.
 - г) Объем и ограничения аудита, включая охваченный период времени.
 - д) Обязанности ответственной стороны и аудитора.
 - е) Критерии аудита.
 - ж) Определение стандартов аудита и уровня уверенности.
 - з) Краткое изложение выполненной работы и использованных методов.
 - и) Мнение/вывод.
 - к) Ответы объекта аудита (если применимо).
 - л) Дата отчета.
 - м) Подпись.

Пояснение

- 219) В некоторых ВОА результаты аудита соответствия сообщаются вместе с результатами аудита финансовой отчетности. ВОА в таком случае убеждается, что все применимые требования рассмотрены либо в рамках отдельных элементов аудита соответствия, либо как часть элементов финансового аудита.
- 220) Обычно рекомендации не включаются в отчеты по итогам аттестационных заданий. Рекомендации могут быть выданы отдельно в формате письма руководству.

СТРУКТУРА ДОПОЛНИТЕЛЬНОГО ОТЧЕТА – ВОА С СУДЕБНЫМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

Требование

- 221) **В ВОА, наделенных судебными полномочиями, аудитор должен учитывать роль прокурора или лиц, ответственных за судебные решения в рамках ВОА, а также при необходимости включать как в задания по подготовке прямой отчетности, так и в аттестационные задания следующие элементы:**
- а) Определение ответственных сторон и объекта аудита.
 - б) Вовлеченное ответственное лицо (вовлеченные ответственные лица) и его (их) обязанности.
 - в) Определение стандартов аудита, применяемых при выполнении работы.
 - г) Обязанности аудитора.
 - д) Краткое изложение выполненной работы.
 - е) Деятельность, процедуры и т. д., на которые влияют действия, связанные с несоответствием, и/или возможные незаконные действия, в том числе, если применимо:
 - Описание конкретного результата и его причины,
 - Правовой акт, который был нарушен (критерии аудита),
 - Последствия действий, связанных с несоответствием, и/или возможных незаконных действий.

- ж) Ответственные лица и их пояснения относительно действий, связанных с несоответствием, и/или возможных незаконных действий, если применимо.
- з) Профессиональное суждение аудитора, которым определяется, имеет ли место личная ответственность за действия, связанные с несоответствием.
- и) Суммы ущерба/неправомерного использования/растраты и суммы, подлежащие выплате в связи с личной ответственностью.
- к) Любые меры, принятые ответственными лицами в ходе аудита для устранения фактов ущерба/неправомерного использования/растраты.
- л) Аргументы руководства о действиях, связанных с несоответствием/незаконных действиях.

Пояснение

- 222) В случае, когда аудит проводится ВОА с судебными полномочиями, в число пользователей аудиторских отчетов включаются прокурор или лица, ответственные за судебные решения в рамках ВОА.
- 223) ВОА, наделенные судебными полномочиями, могут делать выводы об освобождении от ответственности или личной ответственности за действия, связанные с несоответствием. Обычно речь идет о предложениях, а окончательные решения о личной ответственности и санкциях принимаются в рамках судебного процесса. Личная ответственность может определяться степенью участия лица в сделке, связанной с несоответствием (незаконной, нецелесообразной, чрезмерной, нестандартной, недобросовестной сделке), на основании документов о сделках, которые этим лицом были подписаны.
- 224) В отчете аудитор должен пояснить методы, применяемые при определении того, несет ли каждое из ответственных лиц, участвующих в администрировании, управлении, использовании или контроле государственных средств или активов, ответственность за действия, связанные с несоответствием.

ОСОБЕННОСТИ, СВЯЗАННЫЕ С СООБЩЕНИЯМИ О ПРЕДПОЛАГАЕМЫХ НЕЗАКОННЫХ ДЕЙСТВИЯХ

Требование

225) Если в ходе аудита соответствия аудитор сталкивается со случаями несоответствия, которые могут свидетельствовать о незаконных действиях или мошенничестве, он должен проявить профессиональную тщательность и осмотрительность и сообщать о таких случаях в ответственный орган. Аудитор должен проявлять должную тщательность, чтобы не вмешиваться в потенциальные будущие судебные разбирательства или расследования.

Пояснение

226) Хотя выявление потенциальных незаконных действий, включая мошенничество, не является основной целью проведения аудита соответствия, аудитор включает факторы риска мошенничества в свои оценки рисков и сохраняет бдительность в отношении признаков незаконных действий, включая мошенничество, в течение всего аудита.

227) Аудитор может рассмотреть возможность консультации с юрисконсультом или соответствующими регулирующими органами. Кроме того, он может сообщить о своих подозрениях соответствующим уровням руководства или лицам, отвечающим за управление, а затем удостовериться, что соответствующие меры были приняты. Из-за различных полномочий и организационных структур, существующих на международном уровне, ВОА должен самостоятельно определить надлежащие меры, которые следует принять в отношении случаев несоответствия, связанных с мошенничеством или серьезными нарушениями.

228) Суд может определить, является ли конкретная сделка незаконной и представляет ли она собой уголовное преступление. Но ВОА с судебными полномочиями также могут сделать вывод, что конкретная сделка является незаконной, оправдать наложение санкций на ответственное лицо и определить суммы возмещения средств, неправомерно присвоенных активов и необоснованных или неправомерных платежей.

229) Несмотря на то что аудиторы не определяют, влечет ли незаконное действие уголовную или гражданскую ответственность, они отвечают за оценку того,

соответствуют ли конкретные сделки применимым законам и нормативным актам и представляют ли они собой нарушения, которые приведут к тому, что суд наложит санкции или обязательство возмещения необоснованных или неправомерных платежей или неправомерно присвоенных активов.

- 230) ВОА, обладающие судебными полномочиями, могут сообщать о незаконных действиях органу обвинения, который решает, следует ли рассматривать дело в суде.
- 231) Если в ходе аудита возникает подозрение в совершении незаконных действий, аудитор может сообщить об этом соответствующим уровням руководства и лицам, отвечающим за управление. Лица, отвечающие за управление, скорее всего, будут являться министерскими или административными органами, расположенными выше в иерархии подотчетности. Если это уместно и разумно, аудитор может выполнить последующие действия и удостовериться, что руководство или лица, отвечающие за управление, предприняли надлежащие действия в ответ на такое подозрение, например, сообщив об инциденте в соответствующие правоохранительные органы. Аудитор может также сообщать о таких инцидентах непосредственно в соответствующие правоохранительные органы.

10

ТРЕБОВАНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С ПОСЛЕДУЮЩИМИ ДЕЙСТВИЯМИ

Требование

- 232) При необходимости аудитор принимает решение о последующих действиях в отношении мнений/выводов/рекомендаций по случаям несоответствия в аудиторском отчете.

Пояснение

- 233) Важная роль ВОА в части мониторинга принимаемых ответственной стороной мер, заключается в осуществлении последующих действий по вопросам, отраженным в аудиторском отчете. После публикации отчета составляется план последующих действий в отношении принятия или непринятия объектом аудита надлежащих мер по вопросам, отраженным в отчете. Недостаточные или неудовлетворительные действия со стороны объекта аудита могут потребовать формирования дополнительного отчета ВОА.
- 234) Процесс принятия последующих действий способствует результативному осуществлению корректирующих действий и обеспечивает полезную обратную связь для объекта аудита, пользователя (пользователей) аудиторского отчета, широкой общественности и аудитора для целей планирования будущего аудита.
- 235) Необходимость принятия последующих действий в отношении случаев несоответствия, выявленных ранее, будет зависеть от характера предмета, выявленного несоответствия и конкретных обстоятельств аудита. В некоторых ВОА, в том числе в ВОА с судебными полномочиями, последующие действия могут включать в себя выпуск юридически обязательных отчетов или судебных решений. Для аудитов, проводимых на регулярной основе, последующие процедуры могут быть частью процесса оценки рисков для аудита следующего года. Это может быть официальное представление аудитором отчета перед законодательным органом, а также перед объектом аудита или другими соответствующими органами. Другие последующие действия могут включать в

себя отчеты, внутренние обзоры и оценки, подготовленные объектом аудита или другими лицами, а также последующий аудит.

- 236) Последующие процедуры могут быть определены полномочиями ВОА. Такие процедуры могут быть полезными для объекта аудита.