



СИГМА

**Программа поддержки развития государственного управления и менеджмента
Совместная инициатива ОЭСР и Европейского Союза,
финансируемая в основном из средств ЕС**

ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА РАБОТЫ ВЫСШИХ УЧРЕЖДЕНИЙ АУДИТА

ПУБЛИКАЦИЯ СИГМА № 34, 2004 г.

Данный документ был подготовлен при финансовой поддержке со стороны Европейского Союза. Мнения, изложенные в настоящем документе, ни в коей мере не должны рассматриваться в качестве официальной позиции Европейского Союза и они могут не совпадать со взглядами ОЭСР, ее стран-участниц или стран-бенефициаров Программы СИГМА.

ПРЕДИСЛОВИЕ

Данная публикация, посвященная вопросу повышения качества в процессе аудита, является результатом отчета о контроле качества аудита и последующим набором руководящих принципов качества аудита; оба документа подготовлены по указанию Президентов Высших учреждений аудита (ВУА) стран Центральной и Восточной Европы, Кипра, Мальта и Турции и Европейского аудиторского суда. Учитывая важность вопроса, СИГМА подготовила данную публикацию для последующего распространения среди более широкого круга лиц.

СИГМА размещает данную публикацию, ожидая, что содержащаяся в ней информация должна представлять интерес для многих - как для тех, кто вовлечен в процесс государственного аудита, так и тех, кто использует аудиторские заключения и иные продукты, разработанные Высшими учреждениями аудита. Обеспечение высокого качества этих заключений является важнейшим фактором в цепочке подотчетности и эффективности управления государственным сектором.

СИГМА высоко ценит усилия всех тех, кто разработал информацию, на которой основана данная публикация. Это включает в себя представителей Высших учреждений аудита Албании, Болгарии, Хорватии, Кипра, Республики Чехия, Эстонии, Венгрии, Латвии, Литвы, Мальты, Польши, Румынии, Словакии, Словении и Турции и Европейского аудиторского суда – «участника Высших учреждений аудита» - всех, кто сделал свой вклад в основополагающих исследованиях и руководящих принципах. Мы хотим особо отметить работу Экспертной группы по качеству аудита при подготовке руководящих принципов, упомянутых выше. Экспертная группа состояла из Высшей контрольной палаты Польши (*Najwy sza Izba Kontroli*), Национального ревизионного управления Мальты (*Ufficcju Nazzjonali tal-Verifika*), Государственного ревизионного управления Венгрии (*Allami Szamvevoszek*), и Счетной палаты Франции (*Cour des comptes*).

Представители других Высших учреждений аудита ЕС также сделали важный вклад, предоставив информацию о механизмах обеспечения качества в своих организациях. Особую благодарность следует выразить Гарри Хейвенсу (бывшему сотруднику Ведомства США по вопросам подотчётности правительственного аппарата), а также Аннес МакГуган, Памеле Барнес Эдвардс и Патрисии Принсен Гирлигс из СИГМА за их превосходную работу над публикацией.

За дополнительной информацией, пожалуйста, обращайтесь к Нику Трину, Главному администратору СИГМА, Внешний аудит и финансовый контроль, по указанному ниже адресу.

Данный документ и иные публикации СИГМА доступны на веб-сайте СИГМА:
www.SIGMAweb.org

Авторское право ОЭСР

ОЭСР разрешает свободное использование данного материала в некоммерческих целях. Все запросы относительно коммерческого использования данного материала или прав на перевод должны направляться по адресу rights@oecd.org.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	2
ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	6
ГЛАВА 1 – ВВЕДЕНИЕ	10
Основные понятия	10
Принципы	11
Необходимые условия	12
Виды Высших учреждений аудита	14
Виды аудиторских проверок.....	15
Определения	16
Выводы	17
Подтверждения	17
ГЛАВА 2 – КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА	18
Введение	18
Управление качеством в процессе аудита	18
Источники критериев контроля качества	19
Качество при планировании аудита	20
Качество при проведении аудиторской проверки	27
Качество аудиторского заключения.....	30
Мероприятия, проводимые по завершении аудита	37
ГЛАВА 3 – ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПО ЗАВЕРШЕНИИ АУДИТА	39
Общие положения.....	39
Виды проверок качества по завершении аудита («холодных» проверок).....	40
Цели проверок, проводимых по завершении аудита.....	40
Внутренние оценки.....	41
Внешние оценки.....	41
Выводы	42
ГЛАВА 4 – ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЕ РУКОВОДСТВО.....	43
Введение	43
Организационная структура	43
Управление трудовыми ресурсами	45
Управление институциональным риском.....	48
Управление внешними связями.....	48
Выводы	49
ПРИЛОЖЕНИЕ А: ПРАКТИКА В АУДИТОРСКИХ СУДАХ	51
АВСТРИЯ.....	51
Контроль качества на стадии планирования аудиторской проверки.....	51
Контроль качества в ходе проведения аудиторской проверки.....	51
Контроль качества на стадии подготовки аудиторского заключения	52
Практические проблемы при реализации процедур контроля качества и полученные уроки.....	53
Французский Счётный суд:.....	53
Общие принципы:	53
Организация:	53
Контроль качества	54
ГЕРМАНИЯ	58

1. Анализ задач.....	60
2. Планирование аудита	60
3. Оценка аудита	61
4. Подход и результаты	61
ПРИЛОЖЕНИЕ В – ПРАКТИКА В АУДИТОРСКИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ	63
ДАНИЯ.....	63
ФИНЛЯНДИЯ.....	66
Контроль качества на этапе планирования аудиторской проверки	66
Контроль качества на этапе проведения аудиторской проверки	67
Контроль качества на стадии отчетности в ходе проведения аудиторской проверки	67
Практические проблемы реализации процедур Контроля качества и извлеченные уроки	68
ШВЕЦИЯ	68
Обеспечение качества в Национальной аудиторской службе Швеции (RRV)	68
ВЕЛИКОБРИТАНИЯ.....	73
I. Контроль качества в процессе финансового аудита	73
II. Контроль качества в процессе аудита VFM.....	74
C. Добросовестная практика	77
СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ.....	77
Обеспечение качества в Главном бюджетно-контрольном управлении США (GAO)	77
ПРИЛОЖЕНИЕ С – ПРАКТИКА В УЧАСТВУЮЩИХ ВЫСШИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ АУДИТА	81
Введение и краткий обзор.....	81
Общие вопросы	81
Планирование аудиторских проверок.....	82
Проведение аудита.....	84
Отчетность по результатам аудита.....	85
Внутренняя проверка качества по завершении аудиторской проверки	87
Равноуровневые исследования	87
Заключение	87
ПРИЛОЖЕНИЕ D – РУКОВОДЯЩИЕ ПРИНЦИПЫ КАЧЕСТВА АУДИТА.....	88
Общие вопросы	88
Отбор и сроки проведения аудиторских проверок	89
Планирование аудиторских проверок.....	89
Проведение аудиторской проверки.....	90
Отчетность в процессе проведения аудиторской проверки.....	91
Последующие действия по завершении аудиторской проверки	91
Обеспечение качества – оценка механизмов контроля качества	91
Институциональное управление.....	92
ПРИЛОЖЕНИЕ E – РУКОВОДСТВО, НАДЗОР И ПРОВЕРКА	93
Руководство, надзор и проверки в децентрализованных аудиторских судах	93
Управление, надзор и проверки в иерархических Высших учреждениях аудита	93
ПРИЛОЖЕНИЕ F – ВОПРОСНИК ПО ОЦЕНКЕ КАЧЕСТВА	95
Планирование аудиторских проверок.....	95
Проведение аудиторской проверки.....	96
Аудиторская отчетность.....	97
Самооценка и изучение мнения аудируемых лиц	99
ПРИЛОЖЕНИЕ G – ВОПРОСЫ, ЗАТРАГИВАЕМЫЕ В ХОДЕ ПРОВЕРОК ПО ЗАВЕРШЕНИИ АУДИТА	101

Возможности и риски, связанные с «холодными проверками»	101
Что проверяющие лица могут проверить по завершении аудита на предмет соответствия требованиям законодательства	101
Что проверяющие лица могут проверить по завершении аудита функционирования.....	102
Необходимые элементы для проверяющих лиц по завершении аудита.....	102

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Данная публикация в основном посвящена вопросу повышения качества в процессе аудита. В дополнение к описанию видов процедур, необходимых для повышения качества, однако, в данной публикации также обсуждаются основные принципы и те вопросы институционального управления, которые создают среду, стимулирующую высокое качество в работе Высших учреждений аудита.

Качество аудита обеспечивается с помощью процесса идентификации и администрирования деятельности, необходимой для достижения целей по качеству Высшего учреждения аудита. Все виды Высших учреждений аудита должны осознавать те преимущества, которые могут быть получены после того, как вопрос о качестве аудита станет самым приоритетным. Повышение качества аудита требует наличия систематического подхода во всех Высших учреждениях аудита. Разрозненные усилия отдельных лиц и аудиторских команд являются недостаточными и не помогут в решении данного вопроса. Когда речь идет о качестве аудита, то не существует каких-либо средств для быстрого разрешения задачи. Высшие учреждения аудита должны действовать методично и организованно, чтобы последовательно разобраться со всеми отдельными вопросами и проблемами, связанными с качеством. Поскольку новые проблемы будут возникать всегда, для Высших учреждений аудита это будет непрерывный процесс. Также очевидно, что большинство проблем, связанных с вопросами обеспечения качества аудита, в основном являются результатом ненадлежащего руководства процессом аудита или непосредственно самим Высшим учреждением аудита.

Обеспечение высокого уровня качества в аудиторской организации требует последовательных подробных шагов, которые должны быть предприняты в течение определенного периода времени. Фактически, это бесконечный процесс постоянного совершенствования. Первое требование заключается в определении стандартов качества, а затем во внедрении процедур контроля качества, которые позволят обеспечить соблюдение этих стандартов. Данные процедуры не нуждаются и не должны нуждаться в сдерживании инициативы и осмотрительности аудитора в процессе адаптации к конкретным обстоятельствам. Однако если аудитор считает, что следует отклониться от обычных аудиторских методик, то аудитор обязан продемонстрировать необходимость этого, а также показать, что выбранный им подход может удовлетворить цели аудита.

Следующий этап эволюции управления качеством Высшего учреждения аудита включает в себя уверенность в том, что процедуры контроля качества функционируют эффективно вместе с выявлением способов повышения эффективности и/или результативности этих процедур. Лучшим способом добиться этого является использование различных видов проверок качества по завершении аудита и использование концепции равноуровневых исследований для институциональных вопросов.

Чтобы достичь настоящего совершенства, необходимо пойти еще дальше. Потребуется выстроить институциональную культуру, в которой высокое качество является фундаментальной ценностью, что отражено в компетенции Высшего учреждения аудита по управлению лидерскими качествами и его отношениям с иными учреждениями.

В Главе 1 описываются основные концепции, принципы и элементы, которые должны лежать в основе эффективного подхода в целях обеспечения высокого качества аудиторской работы и заключений Высшего учреждения аудита. Это включает в себя следующие вопросы:

- *Кодекс профессиональной этики*
- *принятие и соблюдение Международных стандартов аудита*

- *надлежащие ресурсы и организационная структура*
- *справочники и руководящие указания*
- *знающий персонал*
- *политики и руководящие указания по управлению качеством*
- *постоянное обучение и повышение квалификации*

Глава 2 посвящена международному опыту по становлению «добросовестной практики» в процессе аудита. В целях обеспечения высокого качества процесса аудита Высшее учреждение аудита должно:

- *обеспечить эффективное руководство, надзор и проверки на протяжении всех этапов процесса аудита;*
- *четко обозначить роли и обязанности каждого из участников на каждом этапе;*
- *идентифицировать и документировать критерии контроля качества, применяемые к каждому этапу, а также источники, из которых данные критерии были позаимствованы; и*
- *четко утвердить процедуры контроля качества, которые необходимо соблюдать на каждом этапе, а также документировать процесс исполнения этих процедур и непосредственно сами результаты.*

В **Главе 3** обсуждаются способы, с помощью которых осуществляется эффективное функционирование процессов контроля качества, принятых Высшим учреждением аудита. Опыт показывает, что наиболее эффективным способом для достижения этой цели является проверка качества по завершении аудита.

Целью таких проверок является не критика в адрес конкретного проанализированного процесса аудита, а скорее констатация того, насколько последовательно и надлежащим образом используются и являются эффективными процедуры контроля качества, принятые Высшим органом аудита, а также выявление способов усовершенствования контроля.

Одна из форм такой проверки проводится внутри Высшего учреждения аудита опытными аудиторами, которые являются независимыми от процесса аудита, в отношении которого проводится проверка. Данные проверки должны проводиться ежегодно в отношении отобранных примеров аудита.

Второй формой проверки является внешняя проверка, проводимая экспертами (лицами аналогичного уровня) из соответствующих профессиональных организаций или из Высших учреждений аудита других стран. Внешние проверки должны проводиться с интервалом в несколько лет.

В **Главе 4** описываются способы, с помощью которых общее руководство Высшим учреждением аудита может сделать вклад в качество и эффективность своей работы. Системы и процедуры контроля и обеспечения качества играют важную роль в том, чтобы аудиторские заключения и иные продукты Высших учреждений аудита соответствовали минимальному стандарту качества. Фактически, однако, Высшее учреждение аудита должно пытаться не ограничиваться этими минимальными требованиями. Соответственно необходимо, чтобы руководство Высшего учреждения аудита обладало определенной квалификацией не только в сфере аудиторских методик, но и в сфере методов управления. Это те навыки, которые некоторые руководители приобретают с опытом, эти навыки можно также изучить и усовершенствовать с помощью эффективного обучения – и именно так часто и происходит. Эти навыки включают в себя как способность ежедневно руководить и вдохновлять профессиональный и вспомогательный персонал, так и более широкие навыки в вопросах бюджетирования и стратегического планирования. Наиболее успешные Высшие учреждения аудита инвестируют большое количество времени и ресурсов в то, чтобы руководители на всех уровнях организации постоянно совершенствовали свои навыки.

В целях достижения высокого качества аудиторских проверок Высшее учреждение аудита должно:

- *разработать управленческую структуру, которая обеспечивала бы эффективное и результативное использование ресурсов Высшего учреждения аудита;*
- *осуществлять эффективное управление своим персоналом, максимально повышать производительность персонала, включая следующие элементы:*
 - *добиваться совершенства в процессе найма персонала, а также осуществлять набор, чтобы удовлетворять ожидаемые будущие потребности Высшего учреждения аудита;*
- *разрабатывать и реализовывать эффективные программы обучения четырех типов:*
- *вводное обучение, помогающее новому персоналу адаптироваться к организации;*
- *техническое обучение для повышения квалификации персонала;*
- *управленческое обучение, для подготовки персонала к более серьезным обязанностям; и*
- *постоянное обучение, направленное на то, чтобы персонал поддерживал и совершенствовал свои профессиональные навыки и знания.*
- *поощрять развитие персонала посредством:*
- *системы формальной аттестации сотрудников в целях выявления преимуществ и недостатков;*
- *индивидуальных планов развития, основанных на использовании преимуществ и преодолении недостатков; и*
- *стандартов минимального профессионального развития в качестве обязательной предпосылки для продвижения по службе.*
- *признавать необходимость наличия специализированных знаний при проведении отдельных видов аудита и обеспечивать доступность необходимых специалистов либо внутри Высшего учреждения аудита, либо из внешних источников.*
- *оценивать риски, с которыми сталкивается Высшее учреждение аудита в своей аудиторской работе, и осуществлять эффективное управление этими рисками, например, посредством выделения более опытных аудиторов для проведения аудита, связанного с более высокой степенью риска по сравнению с обычными рисками, а также с помощью усиления надзора и проверок в отношении таких видов аудита;*
- *осуществлять эффективное управление внешними отношениями, которые являются жизненно важными для общей эффективности Высшего учреждения аудита в улучшении подотчетности, экономики, эффективности и результативности в государственных учреждениях. В дополнение к вопросу о работе с парламентом, что являлось предметом предыдущей публикации СИГМА¹, особо важную роль играют:*
 - *министерство финансов*
 - *отраслевые министерства и государственные агентства*
 - *средства массовой информации*
 - *аудиторы частного сектора и соответствующие профессиональные организации*
 - *студенческо-преподавательский состав*

¹ *Отношения между Высшими учреждениями аудита и Парламентскими комитетами, Публикация СИГМА № 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 декабря 2002 г. Доступна на веб-сайте СИГМА: www.sigmaweb.org.*

В **Приложении А** описывается практика обеспечения качества в отдельных аудиторских судах.

В **Приложении В** содержится сравнительное описание отдельных ревизионных управлений.

В **Приложении С** обобщена практика в участвующих Высших учреждениях аудита.

В **Приложении D** перечислены руководящие принципы, одобренные президентами Высших учреждений аудита с незначительными поправками, отражающими последующие обсуждения.

В **Приложении Е** обсуждаются функции по управлению, надзору и проверке, а также способы их эффективного осуществления в различных видах Высших учреждений аудита.

Приложение F содержит несколько вопросников, которые могут пригодиться для тех, кто осуществляет проверку качества работы Высшего учреждения аудита.

В **Приложении G** обсуждаются некоторые вопросы, связанные с проведением проверок качества по завершении аудита.

Хотя все Высшие учреждения аудита добросовестно пытаются обеспечить высокий уровень качества своей аудиторской работы, по-прежнему многие Высшие учреждения аудита должны уделять гораздо больше внимания этому вопросу. В данной публикации предлагаются несколько хороших способов реализации этой задачи.

ГЛАВА 1 – ВВЕДЕНИЕ

Основные понятия

Аудиторское заключение является конечным продуктом процесса аудиторской проверки, заключающегося в проверке учреждения, программы или деятельности. Контроль и обеспечение качества дают определенную уверенность в том, что в процессе аудита были изучены существенные вопросы, и что результаты аудиторской проверки, содержащиеся в аудиторском заключении, являются точным отражением настоящего положения дел, являющихся предметом аудита, во всех существенных аспектах.

Достижение и поддержание высокого уровня качества на протяжении всего процесса аудита является важным, если Высшее учреждение аудита должно завершить свою основную миссию по улучшению подотчетности и результативности в частном секторе.

Качество аудита обеспечивается за счет выявления и администрирования деятельности, необходимой для достижения Высшим учреждением аудита поставленных целей в отношении качества. Повышение качества аудита требует систематического подхода в рамках всего Высшего учреждения аудита; разрозненные попытки отдельных аудиторов и аудиторских команд являются недостаточными и не помогут в этом вопросе. Когда речь идет о качестве аудита, то не существует каких-либо средств для быстрого разрешения задачи. Высшие учреждения аудита должны действовать методично и организовано, чтобы последовательно разобраться со всеми отдельными вопросами и проблемами, связанными с качеством. Поскольку новые проблемы будут возникать всегда, для Высших учреждений аудита этот процесс будет непрерывным.

При обсуждении работы Высшего учреждения аудита термин «качество» включает в себя несколько атрибутов, в частности:

- **Важность** – *Насколько важен тот вопрос, который являлся предметом аудита? Это, в свою очередь, может быть оценено в нескольких измерениях, как то финансовые показатели аудируемого лица и его влияние на общественность в целом или на основные вопросы национальной политики.*
- **Надежность** – *Являются ли результаты и выводы аудиторской проверки точным отражением фактического состояния дел, которые являлись предметом проверки? Можно ли утверждать, что все заявления в аудиторском заключении или ином продукте полностью подтверждаются данными, собранными в процессе аудита? Были ли отражены в заключении или результатах и выводах все существенные доказательства, собранные в процессе аудита?*
- **Объективность** – *Был ли проведен аудит объективным и справедливым образом, беспристрастно и непредвзято? Аудитор должен основывать свои оценки и заключения исключительно на фактах и основательном анализе.*
- **Объем** – *Можно ли утверждать, что план проведения аудита надлежащим образом отразил все элементы, необходимые для успешной аудиторской проверки? Были ли выполнены все необходимые элементы плана действий в ходе проведения аудиторской проверки?*
- **Своевременность** – *Были ли в надлежащее время предоставлены результаты аудита? Это может включать в себя юридический или установленный законом срок или предоставление результатов аудита, когда они необходимы для политического решения или когда они будут наиболее полезными в процессе исправления управленческих недостатков.*
- **Ясность** – *Было ли аудиторское заключение понятным и четким в плане освещения результатов аудиторской проверки? Обычно это включает в себя уверенность в том, что объем проверки, результаты проверки и любые рекомендации могут быть без труда поняты занятыми руководителями и парламентариями, которые могут и не являться экспертами по освещенным вопросам, но которым может понадобиться предпринять действия в ответ на заключение.*

- **Эффективность** – Были ли выделенные на аудит ресурсы разумными, учитывая важность и сложность аудиторской проверки?
- **Результативность** – Был ли получен надлежащий ответ от аудируемого лица, правительства и/или парламента в ответ на результаты проверки, выводы и рекомендации?

Принципы

Пражская рекомендация по вопросу управления качеством

Рекомендация № 7 из «Рекомендаций, касающихся функционирования Высших учреждений аудита в контексте европейской интеграции» («Пражские рекомендации») предусматривает:

«Высшие учреждения аудита обязаны обеспечить, чтобы их трудовые и финансовые ресурсы использовались наиболее эффективным образом в целях обеспечения эффективной реализации своих полномочий. Для этого руководству Высшего учреждения аудита потребуется разработать и создать надлежащие политики и меры по обеспечению гарантии того, что Высшее учреждение аудита надлежащим образом организовано для выполнения высококачественной и эффективной аудиторской работы и подготовки заключений.»

Соответствие Международным стандартам аудита

- Высшее учреждение аудита должно обеспечить, чтобы законодательство о государственном аудите соответствовало Лимской Декларации о принципах аудита и Стандартам аудита INTOSAI (Международной организации высших учреждений аудита). Если существуют несоответствия, парламент должен принять необходимые изменения в законодательство.
- Высшее учреждение аудита должно принять профессиональные стандарты, основанные на Стандартах аудита INTOSAI, Европейском руководстве по применению Стандартов аудита INTOSAI и Международных стандартах аудита Международной федерации бухгалтеров, и распространить их среди своего аудиторского персонала.
- Высшее учреждение аудита должно проводить только те аудиторские проверки, в отношении которых оно обладает полномочиями.

Кодекс профессиональной этики

- Высшее учреждение аудита должно разработать и распространить Кодекс профессиональной этики, который будет применяться как к самому учреждению, так и к его персоналу. Настоящий Кодекс поможет привить в организации культуру профессионализма в аудиторской работе, что способствует качеству аудиторского продукта. Вопросы, которые обычно обсуждаются в Кодексе этики Высшего учреждения аудита, касаются доверия, конфиденциальности, достоверности; добросовестности; независимости, объективности, непредвзятости, политического нейтралитета; конфликта интересов; профессиональной тайны; компетенции; и профессионального развития (за дополнительной информацией см. Кодекс этики INTOSAI).
- Данный кодекс может также иметь дополнительное влияние, если все сотрудники Высшего учреждения аудита подпишут декларацию, согласно которой они возьмут на себя обязательства соблюдать Кодекс этики Высшего учреждения аудита и придерживаться указаний Высшего учреждения аудита. В дополнение к этому некоторые Высшие учреждения аудита требуют, чтобы весь персонал проходил периодическое обучение, чтобы напоминать им об этических стандартах Высшего учреждения аудита, и/или требуют периодической надзорной проверки каждого сотрудника в отношении его/ее инвестиционной деятельности, личных взаимоотношений и профессиональной деятельности с тем, чтобы обеспечить постоянное соответствие этическим стандартам, в особенности тех, которых регулируют вопросы, связанные с конфликтами интересов.

Высшие учреждения аудита также должны учитывать и иные ценные рекомендации, включая Кодекс этики и Стандарты аудита, а также Руководство по применению при проведении аудита Международной организации Высших учреждений аудита (INTOSAI) и Европейское руководство по применению Стандартов аудита INTOSAI, принятое Европейским аудиторским судом (в особенности текущее Руководство 51, «Обеспечение качества»).

Высшие учреждения аудита должны учитывать текущие Стандарты Международной федерации бухгалтеров (IFAC). В то время как эти Стандарты применяются, в частности, к аудиту (подтверждению) финансовой отчетности, в них содержатся руководящие принципы, которые могут быть полезными также и в других ситуациях, связанных с аудитом.

Необходимые условия

Цель Высшего учреждения аудита заключается не в простом проведении аудиторской проверки на предмет соответствия требованиям законодательства, а в проведении аудиторской работы и предоставлении результатов аудита, качество которых постоянно поддерживается на высоком уровне. Для достижения данной цели Высшему учреждению аудита необходимо разработать, четко объяснить соответствующему персоналу, а также эффективно реализовать целый спектр структур, процессов и процедур, которые обеспечивают, чтобы аудиторские заключения и иные результаты аудиторской деятельности – в любом виде – были высокого качества, идентифицировали основные риски, были результативными, были хорошо подготовлены с точки зрения эффективности и экономической точки зрения, подтверждались надлежащим образом документированными фактами, были полезными и содержали полезные результаты в соответствующих комментариях и рекомендациях.

Политика управления качеством

Разработка и применение политики управления качеством является, в основном, ответственностью высшего руководства. Политики будут существенно отличаться друг от друга в зависимости от типа и организации Высшего учреждения аудита и типа проводимых им аудиторских проверок.

Политики влияют на (i) Высшее учреждение аудита как организацию; (ii) персонал, который работает в Высшем учреждении аудита, в особенности тот, который напрямую занят в проведении аудиторских проверок или который оказывает существенную поддержку в ходе таких проверок; и (iii) сам процесс аудиторской проверки.

Следующие виды политики, если они будут приняты и применены Высшим учреждением аудита, могут помочь обеспечить существование соответствующих практик и процедур в целях содействия выполнению задач аудита, минимизацию рисков, с которыми можно столкнуться в ходе проведения аудиторской проверки, а также чтобы аудиторские проверки проводились компетентным образом и эффективно:

Руководство и руководящие принципы

- *Необходимо создать политики и стандарты, которые определяли бы способ планирования, проведения аудиторской проверки и подготовки аудиторского заключения.*
- *Необходимо разработать, продвигать и обеспечить соблюдение на уровне всего персонала руководств и иных письменных руководящих принципов и инструкций, касающихся проведения аудиторских проверок.*
- *По мере внесения изменений в руководства и иные руководящие принципы персонал Высшего учреждения аудита должен проходить эффективное обучение для того, чтобы этот персонал понимал их содержание и соблюдал новые требования.*

Знающий персонал

- *Необходимо набирать на работу лиц, обладающих подходящей квалификацией, навыками, компетенцией и склонностью к аудиторской работе. Процедуры профессионального набора обеспечивают наличие в Высшем учреждении аудита надлежащих сотрудников, которые принимает к себе на работу Высшее учреждение аудита.*
- *Работники Высшего учреждения аудита должны проходить обучение (как формальное, так и без отрыва от производства) и повышать свои полученные навыки для того, чтобы эффективно выполнять свои обязанности и профессионально заниматься продвижением по службе. Они должны иметь возможность продвигаться по карьерной лестнице внутри аудиторской организации в соответствии с установленными процедурами Высшего учреждения аудита.*
- *Высшее учреждение аудита должно обеспечить, чтобы достаточное количество сотрудников, обладающих надлежащими навыками и компетенцией, занимались проведением аудиторских проверок.*
- *Высшее учреждение аудита должно идентифицировать пробелы в навыках и компетенции с тем, чтобы планировать специальные виды аудиторских проверок, включая возможное использование внешних экспертов.*

Меры и руководящие принципы, касающиеся Политики управления качеством

- *Надлежащее делегирование, руководство, надзор и проверка работы должны осуществляться таким образом, чтобы разумно гарантировать компетентное планирование, реализацию, подготовку аудиторского заключения и проведение последующих мероприятий по аудиту.*
- *Во всей организации должны применяться надлежащие коммуникационные процессы в целях обеспечения того, чтобы все соответствующие субъекты понимали и выполняли задачи аудиторских проверок и иные требования. На всех уровнях организации необходимо стимулировать обратную связь.*
- *Высшее учреждение аудита должно принимать одобренные программы и планы работы, которые четко определяют цели аудита, используемые методы проведения аудиторских проверок, обязанности, бюджеты, необходимый опыт, сроки и распределение персонала.*
- *При выполнении задач аудита должны применяться процедуры, обеспечивающие соблюдение политик, стандартов и методологий. Где применимо, необходимо обеспечить аудиторов инструментарием, например, пакетами программного обеспечения, для соблюдения надлежащих процедур.*
- *В целях подтверждения аудиторских доказательств необходимо требовать полную, надлежащую, четкую и точную документацию в стандартизированном формате.*
- *Должны вестись протоколы для урегулирования отношений с субъектами проверок и иными заинтересованными лицами.*
- *Формат и процедуры подготовки аудиторского заключения должны соответствовать применимому законодательству и внутренней политике Высшего учреждения аудита.*
- *В целях обеспечения конфиденциальности и надлежащего ведения файлов необходимо обеспечить должные процедуры безопасности, доступа и хранения файлов.*
- *Необходимо создать подходящие рабочие места, на которых аудиторам обеспечиваются надлежащие рабочие условия и надлежащая среда для работы.*

Постоянное обучение и совершенствование

- *В соответствии с Лимской Декларацией о принципах аудита, методы проведения аудиторских проверок (в частности, для финансового аудита) всегда должны*

адаптироваться под научно-технический прогресс, касающийся финансового менеджмента. Аналогичным образом, в целях проведения аудиторских проверок, методы их проведения должны адаптироваться под разработки в сфере сбора данных и методов анализа информации.

- *Необходимо стимулировать аудиторский персонал к дальнейшему повышению своей профессиональной квалификации и знаний. В некоторых странах частные и/или государственные аудиторские организации требуют от своих сотрудников ежегодно проходить определенное количество часов обучения, семинаров и иных форм соответствующего образования в качестве обязательного условия продления сертификата или продвижения по службе.*
- *Необходимо проводить периодические проверки эффективности и результативности внутренних стандартов и процедур в целях устранения недостатков и проведения улучшений. Такой постоянный процесс совершенствования помогает обеспечить продолжающееся улучшение системы качества Высшего учреждения аудита в правильном направлении.*
- *Высшее учреждение аудита должно определить контрольные показатели и иные показатели работы в целях мониторинга своей работы в динамике по времени и проведения равноуровневого анализа с деятельностью других аналогичных институтов.*
- *Взаимодействие и постоянная связь и контакты между Высшим учреждением аудита и иными локальными и международными профессиональными органами в сфере аудита или схожих сферах помогают добиться того, чтобы Высшее учреждение аудита оставалось в курсе современных изменений в сфере аудита. Также Высшее учреждение аудита должно инвестировать в развитие профессии посредством активного участия в мероприятиях, организуемых, например, INTOSAI и ее региональными группами и комитетами. Также будет полезно для Высшего учреждения аудита участвовать, а также, где применимо, осуществлять руководство соответствующими профессиональными организациями на национальном уровне.*

Роль вспомогательных функций

- *Организационная структура Высшего учреждения аудита должна обеспечиваться надлежащими вспомогательными функциями, такими как информационные технологии, обучение, методология, финансы и администрация, трудовые ресурсы и международные дела – в зависимости от их размера, законодательства, социальных, экономических и иных соответствующих обстоятельств – которые обеспечивают эффективное функционирование Высшего учреждения аудита в соответствии с поставленными перед ним задачами.*
- *Должны существовать подходящие виды технологической и иных инфраструктур для поддержания средств и методов проведения аудиторских проверок, используемых аудиторским персоналом.*
- *В Высшем учреждении аудита должны существовать эффективные механизмы для получения услуг внешних экспертов, когда возникает необходимость провести нестандартные аудиторские проверки, а также обеспечить, чтобы работа таких экспертов удовлетворяла стандартам качества Высшего учреждения аудита.*

Виды Высших учреждений аудита

Высшие учреждения аудита сильно различаются по структуре и типу деятельности. Обычно два широких вида этих учреждений описываются как «суды» и «управления». Однако в рамках этих категорий существует широкая разновидность.

В Высших учреждениях аудита «судебного» типа, например, некоторые используют поверхностный коллегиальный подход к решению важных вопросов, при этом отмечается существенная степень влияния центрального руководства и управления учреждением. В этих Высших учреждениях аудита Президент (или Председатель) может обладать существенным

влиянием на решения, принимаемые коллегиально. Между членами суда и отдельными аудиторами может существовать несколько уровней иерархии или надзора, которые в определенной степени схожи с теми, которые существуют в ревизионном управлении. Аудиторский суд Голландии (*Algemene Rekenkamer*) является одним из примеров такой структуры.

В других аудиторских судах большая часть полномочий по принятию решений передана отдельным подразделениям («палатам»), которые в значительной степени могут действовать независимо друг от друга. В рамках отдельных палат, возможно, существует несколько уровней надзора между аудиторами и коллегией палаты, принимающей решения. Аудиторские суды данного вида также обычно обладают юридическими (судебными) функциями, в основном связанными с финансовыми нарушениями, а также с аудиторскими обязанностями, которые можно наблюдать и в иных Высших учреждениях аудита. Счетная палата (*Cour des Comptes*) Франции является примером такого вида аудиторского суда. Ей помогает Генеральная Прокуратура ("*parquet général*"), которая оказывает Суду юридические консультации, участвует в процессе контроля качества посредством проверки аудиторских заключений, а также в некоторых ограниченных случаях действует в качестве государственного обвинителя. Большинство аудиторов является магистратами, которые дают присягу, когда они входят в Суд.

Высшие учреждения аудита, организованные в виде «управлений», часто рассматриваются в качестве однородной группы, но здесь такие ярлыки могут быть обманчивы. Как правило, во главе таких Высших учреждений аудита стоит единоличное должностное лицо, обычно именуемое «Генеральным ревизором».² Полномочия, фактически осуществляемые данным должностным лицом, однако, могут быть очень разными. В некоторых, а фактически во всех случаях, все основные решения (обычно включающие, например, финальное утверждение аудиторского заключения) принимаются, совершаются или одобряются Генеральным ревизором. В других случаях существенную долю полномочий можно делегировать нижестоящим должностным лицам. Данные подчиненные могут обладать независимыми полномочиями по инициированию аудиторских проверок и утверждению выпуска финального заключения. Примером такого вида Высшего учреждения аудита является Национальное финансово-ревизионное управление Великобритании.

Виды аудиторских проверок

Подобно тому, как существует широкое разнообразие организационных структур Высших учреждений аудита, также существует широкий спектр аудиторских проверок, которые могут проводиться Высшими учреждениями аудита. Как правило, упоминаются два общих вида – финансовый аудит и аудит функционирования. Однако фактически существует большое многообразие аудиторских проверок, которые можно классифицировать следующим образом:

- *Аудит (подтверждение) финансовой отчетности: Насколько достоверно аудируемая отчетность или отчеты отражают финансовое состояние и/или деятельность аудируемого лица?*
- *Аудит на предмет соответствия требованиям законодательства: соблюдало ли аудируемое лицо применимые законы и положения?*
- *Экономический аудит: Отражают ли выбранные средства для отдельной функции или деятельности наиболее экономичное использование государственных средств?*
- *Аудит эффективности: сопоставимы ли полученные результаты с затраченными ресурсами?*
- *Аудит результативности: соответствуют ли результаты целям программы или политики?*

² Важное исключение из этого правила – в Национальном ревизионном управлении (*Riksrevisionsverket*) Швеции есть три Генеральных ревизора, обладающих одинаковым статусом.

- *Оценка последовательности политики: соответствуют ли используемые в рамках политики средства поставленным целям?*
- *Оценка влияния политики: какое социальное и экономическое влияние оказывает политика?*
- *Оценка эффективности политики и анализ причинно-следственной связи: соблюдаются ли результаты полностью или частично благодаря политике или по иным причинам?*

Каждый из этих различных видов аудита включает в себя отличные друг от друга методики и, как следствие, различные виды контроля качества и требований к руководству.

Определения

Терминология, используемая в различных Высших учреждениях аудита, сильно отличается друг от друга. Чтобы было понятно, в данной публикации используются следующие термины:

Контроль качества представляет собой процедуры, с помощью которых Высшее учреждение аудита обеспечивает высокий уровень качества проводимого им аудита и иной работы.

Обеспечение качества представляет собой процесс, с помощью которого Высшее учреждение аудита может обеспечить:

- *наличие необходимых элементов контроля;*
- *надлежащее применение видов контроля; и*
- *выявление потенциальных способов усиления или иного усовершенствования контроля.*

Система управления качеством представляет собой набор скоординированных действий по руководству и контролю Высшим учреждением аудита в отношении качества, который состоит из четырех частей:

- *контроль качества*
- *обеспечение качества*
- *планирование качества в целях определения целей качества и соответствующих процедур*
- *повышение качества в целях достижения более высококачественной работы*

Программа аудиторских проверок состоит из серии аудиторских проверок, которые, как ожидается, должны проводиться на периодической основе.

План задач по аудиту описывает деятельность, которую необходимо провести в связи с отдельной аудиторской проверкой.

Главный аудитор – это лицо, ответственное и отвечающее за проведение аудиторской проверки. В зависимости от обстоятельств главный аудитор может быть либо лицом, проводящим аудиторскую проверку единолично, либо руководителем одной или нескольких команд, действующих согласованно в рамках проведения аудиторской проверки .

Директор по аудиту является непосредственным руководителем главного аудитора. В децентрализованном аудиторском суде, в котором нет иерархической системы, некоторые (но не все) функции, которыми наделено данное должностное лицо, могут выполняться старшим магистратом (“*contre-rapporteur*”).

Старший менеджер является членом высшего руководства Высшего учреждения аудита, который подчиняется руководителю Высшего учреждения аудита. В аудиторском управлении им часто будет лицо, которое по рангу будет сопоставимо с Помощником Главного аудитора. В децентрализованном аудиторском суде некоторые функции, которыми наделено данное

должностное лицо, могут выполняться старшим магистратом, в то время как остальные могут осуществляться коллегией соответствующей палаты.

Выводы

В связи с этим можно утверждать, что политики для эффективной системы управления качеством основываются на качественных процессах и структурах аудита Высшего учреждения аудита как учреждения, а также на развитии полного потенциала аудиторов как профессионалов, включая соблюдение ими Кодекса этики Высшего учреждения аудита.

Поэтому необходимо стимулировать качественный подход и поддерживать его с помощью регулярных систем качества и надлежащих политик, процедур, отчетов, технологий, финансовых и трудовых ресурсов и структур.

Подтверждения

В декабре 2002 года Президенты Высших учреждений аудита стран Центральной и Восточной Европы, Кипра, Мальты и Турции и Европейского аудиторского суда на своей встрече в Бухаресте приняли резолюцию, которая содержала следующее заявление:

«В свете важности вопроса и растущей осведомленности Высшего учреждения аудита относительно контроля качества и проверок качества по завершении аудита, рекомендуется изучить возможность подготовки всеобъемлющего и подробного Руководства, основанного на Европейском руководстве по применению Стандартов аудита INTOSAI (в частности, по Руководству № 51 «Обеспечение качества») для обсуждения среди заинтересованных лиц, включая Контактный комитет Высших учреждений аудита государств-членов ЕС. Президенты обращаются с просьбой к Высшим учреждениям аудита Венгрии, Мальты и Польши, а также к иным заинтересованным лицам рассмотреть вопрос о разработке такого руководства с помощью СИГМА и всех заинтересованных Высших учреждений аудита».

Экспертная группа включала в себя:

Высшие учреждения аудита **Венгрии** (Янош Ревеш), **Мальты** (Брайан Велла) и **Польши** (Яцек Мазур), а также *Счетной палаты Франции* (Анна-Мари Бутан и Кристоф Перрон); и **СИГМА** (Ник Трин и Гарри Хейвенс); также большой вклад был сделан со стороны других сотрудников и экспертов СИГМА (Бо Сандберг, Йуп Вролийк и Йенс Пионтек).

Руководства, подготовленные Экспертной группой и одобренные Высшими учреждениями аудита ЕС, можно найти на сайтах www.asz.hu; www.nik.gov.pl; www.nao.gov.mt; или www.SIGMAweb.org.

СИГМА хочет выразить искреннюю признательность Экспертной группе за ее превосходную работу и вклад в создание данной публикации. Также хотелось бы особо отметить работу Гарри Хейвенса и Ника Трина при подготовке данной публикации и опыт группы вторых проверяющих: Анны-Мари Бутан, Конселье Мэтра из Счетной палаты Франции; Бо Сандберга, Директора Национального ревизионного управления Швеции; и Дитлева Спарберга, бывшего члена Федеральной счетной палаты Германии и Ревизионной комиссии НАТО.

ГЛАВА 2 – КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

Введение

Процедуры контроля качества, применяемые непосредственно к самому процессу аудита, представляют собой жизненно важный элемент в обеспечении высокого качества работы Высшего учреждения аудита. Эффективные процедуры контроля качества, основанные на международных стандартах и опыте других стран, описаны **в данной главе**. И первым шагом является непосредственно создание таких процедур.

Также Высшее учреждение аудита должно обеспечить эффективное функционирование процедур. Опыт показывает, что наиболее эффективным способом для достижения этого является проверка качества по завершении аудита. Этому посвящена **Глава 3**.

Многие Высшие учреждения аудита также поняли на основании своего длительного опыта, что эффективные процедуры контроля качества и обеспечения качества являются жизненно важными, но при этом они являются всего лишь частью общей стратегии построения полностью эффективного Высшего учреждения аудита, проводящего высококачественные аудиторские проверки и оказывающего надлежащее влияние на подотчетность и эффективность государственных компаний. Данная часть общей стратегии может быть описана как «управление учреждением для качества». Передовая практика в этой обширной области обсуждается в **Главе 4**.

Управление качеством в процессе аудита

Характер и степень системы внутреннего контроля качества в аудиторской организации зависит от таких факторов, как тип Высшего учреждения аудита (Аудиторский / Счетный суд или Национальное ревизионное управление), размер, степень делегирования полномочий по принятию решений, характер работы, тип проводимой аудиторской проверки, организационная структура, соответствующие вопросы рентабельности, уровень персонала, а также законодательство.

Этапы аудита – планирование, проведение аудиторской проверки, подготовка аудиторского заключения и последующие мероприятия

Система контроля качества должна работать на всех этапах аудита.

Все лица, вовлеченные в аудит, несут личную ответственность по пониманию своих обязанностей и обеспечению того, чтобы их работа соответствовала стандартам. Это характерно для всех этапов аудита. Также важно, чтобы контроль качества проводился в атмосфере открытости и доверия – интерактивный процесс, в котором поощряется, чтобы подчиненные также могли давать руководству свои комментарии относительно управления процессом аудита, а также делиться своими идеями относительно возможных улучшений.

Необходимо периодически проводить аттестацию персонала на всех уровнях с целью выявления каких-либо пробелов в знаниях, квалификации и навыках персонала. Данный аспект управления трудовыми ресурсами более подробно обсуждается в **Главе 4**. В ходе данного процесса аттестации можно также выяснить, если что-то пошло не так (и почему) в ходе аудиторской проверки, а также какие могут быть предприняты коррективные действия для исправления данных недостатков в процессе последующих аудиторских проверок.

Управление процессом аудита – руководство, надзор, проверка

Высшие учреждения аудита должны обеспечить наличие эффективного руководства, надзора и проверки на всех стадиях аудита, чтобы обеспечить разумную гарантию того, что работа может быть выполнена на компетентном уровне.

Руководство = дача надлежащих указаний персоналу, которому делегирована работа.

Надзор = осуществление мониторинга в отношении прогресса аудита в целях обеспечения выполнения работы в соответствии планом задач по аудиту и, если необходимо, решения проблем, которые возникают в процессе проведения аудиторской проверки.

Проверка = оценка адекватности планирования и реализации аудита, а также итогового заключения.

Более подробно данные меры описаны в **Приложении F**, включая различие в процедурах между иерархическими Высшими учреждениями аудита и теми учреждениями, в которых управленческие функции в значительной степени переданы соответствующим коллегиям или палатам.

Последствия влияния компьютеризации

Особое внимание следует уделять потенциальным преимуществам и возможным проблемам, связанным с компьютеризацией. Проведение аудиторских проверок требует наличия специальных навыков, когда аудируемое лицо функционирует в компьютеризованной среде. В этих условиях аудиторы должны обладать не просто базовыми знаниями о компьютерах, но также должны иметь необходимые знания или возможность быстро получить информацию о системах и программах, используемых аудируемым лицом. Высшие учреждения аудита должны обеспечивать надлежащее обучение персонала для развития этих навыков и, при необходимости, профессиональную помощь, например, для оценки информационных систем.

В то же время компьютеризованные программы аудиторских проверок в зависимости от ситуации – при правильном использовании – могут существенно повысить эффективность процесса аудита. Например, они позволяют оформлять большинство или весь объем аудиторских рабочих документов в электронной форме, а не вручную. Современные аудиторские системы, которые активно используют компьютеры при проведении аудиторских проверок в значительной степени в безбумажной форме, включая соответствующие рабочие документы, процедуры и документацию, содержат большое количество встроенных систем контроля и защиты. В таких системах управление всеми этапами аудита может осуществляться в электронном формате. Такие программы также в значительной степени облегчают аудиторские проверки, особенно те, которые носят повторяющийся характер.

Автоматизированная система контроля качества может включать в себя строго определенный набор критериев авторизаций и одобрений, а также те свойства, которые обеспечивают использование и заполнение стандартных документов и вопросников во всех случаях (которые могут быть легко доступны в электронной форме для всех членов аудиторской команды).

С помощью этих систем осуществляется электронная поддержка для некоторых участков работы руководителей и проверяющих в режиме реального времени. Первые проекты отдельных видов аудиторских заключений могут генерироваться автоматически по завершении аудиторской проверки. Однако, в конечном итоге, система, включающая в себя информационную систему, хороша лишь настолько, насколько хорошо ее содержание.

Источники критериев контроля качества

Руководящие принципы, изложенные в **Приложении D**, могут стать прочным фундаментом для системы управления качеством в Высшем учреждении аудита. Иные критерии контроля качества можно найти в ряде источников, например, в:

- законодательстве об аудите;
- аудиторских стандартах (включая Стандарты аудита INTOSAI, Европейское руководство по применению Стандартов аудита INTOSAI, Международные стандарты аудита)

Международной федерации бухгалтеров, а также собственные стандарты Высшего учреждения аудита);

- *заявлениях Высшего учреждения аудита относительно своей миссии и видения, а также иных политиках Высшего учреждения аудита;*
- *положениях, циркулярах, вопросниках и руководящих принципах Высшего учреждения аудита;*
- *руководствах по аудиту.*

Качество при планировании аудита

Высшее учреждение аудита, скорее всего, нуждается в целом наборе механизмов для планирования аудита. Структура планирования, описанная здесь, была разработана для Высшего учреждения аудита, управление которым осуществляется на централизованной основе. Возможно, децентрализованное Высшее учреждение аудита сталкивается с аналогичными потребностями, но структура может потребоваться другая. Характерные уровни планирования аудита для Высшего учреждения аудита, управление которым осуществляется на централизованной основе, перечислены в сопроводительной таблице.

Для всех Высших учреждений аудита их потенциальные аудиторские проверки в значительной степени превышают доступные аудиторские ресурсы как в отношении количества, так и в отношении набора навыков аудиторского персонала. Эти сложности ограничивают количество и виды аудиторских проверок, которые может проводить Высшее учреждение аудита. Поэтому первой задачей Высшего учреждения аудита (или составных элементов более децентрализованного Высшего учреждения аудита), стремящегося к более высокому уровню качества, является использование доступных ресурсов для проведения высокоприоритетных аудиторских проверок, при этом результаты аудиторских проверок должны быть предоставлены в тот момент времени, когда они окажутся наиболее полезными.

Структура процесса планирования

Миссия и видение – это основа для корпоративного планирования и общие принципы для деятельности Высших учреждений аудита. Для того чтобы определить ценности Высшего учреждения аудита для его сотрудников, желательно, чтобы все сотрудники на всех уровнях принимали участие в разработке и формулировке миссии и видения.

Корпоративные планы необходимы во всех Высших учреждениях аудита для того, чтобы разработать общую бизнес-стратегию для Высшего учреждения аудита на ближайшие три года (или другой разумный период) и начать процесс стратегического планирования. Корпоративный план должен быть связан с предлагаемым бюджетом Высшего учреждения аудита и может быть опубликован. В связи с этим Высшее учреждение аудита формулирует свою миссию и видение, а также общие цели работы.

Стратегические планы необходимы для Высшего учреждения аудита в целом и для каждого из его основных подразделений для определения требуемой работы, ресурсов, необходимых для ее выполнения, а также подходов к организации рабочего процесса с тем, чтобы Высшее учреждение аудита достигло поставленных целей и выполнило взятые на себя обязательства. При подготовке этих планов необходимо провести оценку аудиторских рисков и материальности будущих работ. Обязанности должны быть определены таким образом, чтобы была возможность оценивать результаты деятельности. Как правило, процесс планирования определяет работы на год вперед, подразумевая возможность корректировки в зависимости от изменяющихся обстоятельств. Определение плана работы на год должно также сопровождаться менее конкретным прогнозом работ, планируемым к выполнению через год, а возможно и через три или более лет. Руководители основных подразделений Высшего учреждения аудита должны предложить свои стратегические планы в соответствии с миссией и видением Высшего учреждения аудита, а также корпоративные цели на одобрение (или корректировку) Президентом (Генеральным ревизором).

Операционные планы (ежегодные или многолетние программы аудиторских проверок и индивидуальные планы задач по аудиту) необходимы для проведения работ и тщательных аудиторских проверок. Эти планы также могут сопровождаться планами по распределению трудовых ресурсов и системами учета рабочего времени для обеспечения возможности мониторинга, управления и учета проводимых работ. Операционные планы также включают в себя планы по бюджету, предварительным исследованиям, анализу экономической целесообразности и подготовительным работам.

Для обеспечения процесса планирования и других информационных нужд требуются соответствующие **информационные системы**.

Внутренние процессы анализа результатов и последующие мероприятия – это важный инструмент для Высшего учреждения аудита, который позволяет оценивать и определять влияние результатов выполненных работ. Получаемая таким образом информация учитывается при различных процессах планирования.

Высшие учреждения аудита также сталкиваются с различными ситуациями в сфере используемых ими дискреционных полномочий по отношению к аудиторским ресурсам. Некоторые Высшие учреждения аудита имеют практически полный объем дискреционных полномочий и могут выбирать, какие аудиторские проверки проводить и когда. Другие ограничены требованиями законодательства касательно проведения определенных аудиторских проверок, таких как ежегодный аудит исполнения государственного бюджета, результаты которого должны быть предоставлены к определенной дате. Такие ограничения могут отнимать существенную часть доступных аудиторских ресурсов, по крайней мере, в течение определенных периодов в течение года. По-прежнему иные Высшие учреждения аудита обязаны отвечать на запросы на проведение аудиторских проверок, поступающих от парламента, и при этом Высшее учреждение аудита либо может, либо не может оказывать влияние на объем этих аудиторских проверок. Тем не менее, во всех Высших учреждениях аудита должен существовать эффективный процесс, с помощью которого они принимают решения относительно наиболее эффективного использования своих ресурсов.

Участники

В идеале процесс планирования аудита должен основываться на консультациях среди различного персонала Высшего учреждения аудита в зависимости от рассматриваемой фазы планирования. В Высшем учреждении аудита, в котором управление осуществляется централизованно, решения по ежегодным и/или многолетним программам аудиторских проверок обычно принимаются с участием руководителя Высшего учреждения аудита, поскольку именно он дает финальное одобрение, а также иные в иерархии руководства. В аудиторском суде, в котором используется централизованный процесс коллегиального принятия решений, может использоваться аналогичный подход, но только решения будут приниматься коллегиально.

В иных Высших учреждениях аудита, в которых существует более децентрализованный подход к управлению, полномочия по принятию таких решений могут быть закреплены или переданы отдельным подразделениям Высших учреждений аудита. В этом случае отдельные решения либо консолидируются, либо не консолидируются в единую программу, представляющую в целом запланированную работу Высшего учреждения аудита.

План задач по аудиту в отношении отдельной аудиторской проверки обычно разрабатывается главным аудитором и аудиторской командой под надзором директора по аудиту, в зависимости от ситуации. Данное распределение ответственности и опыта должно помочь обеспечить, чтобы программы аудиторских проверок и планы задач по аудиту были реалистичными и достижимыми.

Ежегодные программы аудиторских проверок

В большинстве Высших учреждений аудита используется плановый подход, который функционирует на нескольких уровнях. Одним из видов общего подхода является разработка ежегодной программы аудиторских проверок³, которая обычно приводит к рассмотрению широкого спектра возможных аудиторских проверок (иногда включая потенциальные аудиторские проверки, предложенные аудиторским персоналом). Тогда изучаются различные специфические особенности возможных аудиторских проверок, а затем принимается решение в отношении того, какие аудиторские проверки имеют наивысший приоритет, учитывая ограничения, с которыми сталкивается Высшее учреждение аудита.

При разработке ежегодной программы аудиторских проверок такие мероприятия часто могут оказаться полезными в долгосрочной перспективе. Например, Высшее учреждение аудита может разрабатывать предварительный перечень аудиторских проверок, которые, по его предположению, должны быть проведены в следующие, допустим, пять лет. Данный предварительный перечень затем будет изучаться заново, пересматриваться и расширяться на регулярной основе, возможно, ежегодно. Это позволяет Высшему учреждению аудита выбирать аудиторскую проверку на один год и при этом оставаться в курсе аудиторской работы, которая ожидается в последующие периоды времени.

В разных Высших учреждениях аудита существуют разные процедуры определения годовой программы аудиторских проверок, также как и другие пути определения объема работ и времени проведения конкретных аудиторских проверок. Вне зависимости от выбранной процедуры для достижения этих решений предпосылки остаются неизменными в каждом конкретном Высшем учреждении аудита. Таким образом, даже если процесс абсолютно децентрализован, с минимальным контролем или с отсутствием контроля как такового, организация или ее подразделения, ответственные за принятие решений, должны стремиться применить единый подход со схожими предпосылками для определенных факторов в Высшем учреждении аудита. Эти факторы должны быть полностью задокументированы, в особенности это касается обсуждения и принятия решений по аудиторским рискам вне зависимости от применяемого процесса управления.

Высшее учреждение аудита также должно понимать, что процесс создания программы аудиторских проверок не статичен. Изменяются обстоятельства, и приоритеты программы аудиторских проверок изменяются вместе с ними. Возникают новые вопросы и проблемы, иногда достаточно срочного характера, поэтому Высшее учреждение аудита должно быть готово корректировать свою программу аудиторских проверок для того, чтобы соответствовать изменившимся требованиям. Таким образом, время от времени некоторые программы аудиторских проверок могут заменяться на другие, более точно отвечающие изменившимся обстоятельствам.

План задач по аудиту

Подготовка плана задач по аудиту – это ключевой этап в процессе аудита. Проведение аудиторской проверки требует сбора и анализа информации, достаточной для того, чтобы можно было сделать аргументированное заключение. Трудовые ресурсы, требуемые для этого процесса, всегда ограничены. Разработка плана задач по аудиту - это как раз тот инструмент, который позволяет оценить объем требуемых работ и наличие ресурсов для ее выполнения. Хорошо составленный план задач по аудиту - это такой план, который при правильной имплементации обеспечивает высокую вероятность выполнения аудиторской проверки с учетом ограничений по трудовым

³ В данном документе термин «программа аудиторских проверок» означает серию аудиторских проверок, проведение которых ожидается в течение определенного периода времени. Термин «план задач по аудиту» описывает деятельность, которая проводится в связи с отдельной аудиторской проверкой. См. определения в конце **Главы 1**.

ресурсам и максимально сокращает использование трудовых ресурсов для решения задач, которые оказались необязательными.

При подготовке плана задач по аудиту необходимо учитывать риск и материальность, основываясь на понимании аудируемого лица и его организационной структуры, программ, видов деятельности и информационных технологий, с помощью которых это лицо функционирует. План должен предусматривать, каким образом и когда должна проводиться аудиторская проверка, а также каким образом собираются достаточные соответствующие аудиторские доказательства, которые ложатся в основу аудиторского заключения (финансовый аудит) или результатов проверки, выводов и рекомендаций (аудит функционирования). Хотя основные элементы планов задач по аудиту, скорее всего, будут схожими, фактическое содержание будет существенно отличаться в зависимости от типа аудита (финансовый аудит, аудит на предмет соответствия требованиям законодательства или аудит функционирования), цели или целей аудита и самого аудируемого лица.

Стандартное содержание Плана задач по аудиту

В Планах задач по аудиту обычно освещаются следующие вопросы:

1. Правовая основа аудита
2. Краткое описание деятельности, программы или органа, подлежащего проверке, включая обобщенные сведения о результатах предыдущих аудиторских проверок и их влияния
3. Причины проведения аудиторской проверки
4. Факторы, влияющие на аудит, включая те, которые определяют пороги материальности
5. Оценка рисков
6. Цели и объем аудиторской проверки, подход (доказательства, которые необходимо получить, когда и каким образом):
 - * пороги материальности
 - * системы, подлежащие оценке и тестированию
 - * методологии, которые планируется использовать
 - * стратегия выборочного контроля
 - * ожидаемые масштабы выборки
 - * степень доверия к иным аудиторам и/или экспертам
 - * прогнозируемые проблемы
7. Необходимые ресурсы:
 - * специалисты (кто и когда)
 - * внешние эксперты (кто и когда)
 - * требования к командировкам
 - * сроки и бюджеты по затратам
8. Примерный размер вознаграждения за проведение аудиторской проверки, если применимо
9. Обязанности аудируемой компании по взаимодействию
10. График аудиторской проверки, включая примерную дату выпуска проекта заключения
11. Форма, содержание и пользователи конечного аудиторского продукта.

Даже в рамках одного и того же вида аудиторской проверки можно выявить существенные различия. Например, при аудиторской проверке финансовой отчетности компании, которая, как считается, использует хорошие системы бухгалтерского учета и отчетности, методология, скорее всего, будет делать упор на проверку систем и анализ адекватности методов управленческого контроля. Если системы бухгалтерского учета и отчетности компьютеризованы, в плане должна быть отражена необходимость привлечь персонал, обладающий соответствующими навыками работы с информационными системами, а также обеспечить надлежащие компьютерные ресурсы. С другой стороны, если у аудитора есть основание поставить под сомнение цельность систем и/или адекватность методов контроля, в плане должна быть отражена потребность в более трудоемкой задаче по выборочному исследованию и анализу гораздо более существенного количества отдельных сделок.

Элементы качества при планировании задач по аудиту

Высококачественный план задач по аудиту должен отражать ряд элементов, включая следующие:

- Должна быть четко определена цель аудиторской проверки.
- Должна быть четко обозначена методология, которую планируется использовать.
- Должны быть определены границы материальности.
- Аудиторские риски должны быть оценены и описаны.
- Должен быть подробно прописан график аудиторской проверки, а также указана дата, в которую проект заключения должен быть представлен на внутреннее обсуждение.
- В плане задач по аудиту необходимо оценить и закрепить финансовые и трудовые ресурсы, которые потребуются для проведения аудиторской проверки (такие как аудиторы, специалисты и необходимые эксперты, командировки, сроки и бюджеты затрат). Распределение имеющихся ресурсов должно быть основано на приоритетах Высшего учреждения аудита.
- Необходимо четко определить последующие мероприятия по вопросам, которые возникли в ходе предыдущих аудиторских проверок. Постоянные файлы с данными аудиторских проверок должны четко указывать, какие вопросы и рекомендации из предыдущих аудиторских проверок необходимо проконтролировать.
- Необходимо четко распределить роли и обязанности персонала, включая любых специалистов и экспертов.
- Необходимо четко определить этапы и процедуры аудиторской проверки и распределить их между отдельными лицами.
- Процедуры документирования этапов аудиторской проверки и анализа для обновления постоянных файлов с данными аудиторских проверок должны быть описаны в рабочих материалах.

В ходе этапа планирования аудиторской проверки главный аудитор должен сделать следующее, поделившись результатами с другими членами аудиторской команды:

- получить подробное понимание правовой структуры аудита, принимая во внимание любые законодательные требования и изменения;
- получить достаточное понимание относительно деятельности, программы или органа, подлежащих аудиторской проверке;
- установить надлежащую связь с аудируемым лицом в отношении сроков, объема и подхода к аудиторской проверке.

По мере того, как аудиторская проверка переходит в фазу исполнения, главный аудитор должен обеспечить, чтобы предположения, которые существовали на момент планирования, оставались уместными, принимая во внимание любые существенные события, произошедшие после одобрения плана задач по аудиту.

Лица, осуществляющие подготовку плана задач по аудиту, должны рассмотреть вопросы, перечисленные в сопроводительных таблицах, *Типичное содержание Плана задач по аудиту* и *Элементы качества при планировании задач по аудиту*.

Как показывает практика, часто бывает полезно, чтобы опытный аудитор, не входящий в аудиторскую команду, проверил предлагаемый план действий по аудиту. Такие проверки могут вызвать вопросы, которые не учитывались разработчиком плана и которые потребуют

существенной переработки этого плана. В аудиторском учреждении с иерархической структурой такая проверка обычно требуется по внутренней политике и обычно проводится главным аудитором, находящемся на один или несколько надзорных уровней выше. В более децентрализованном Высшем учреждении аудита, например, в аудиторском суде, проверка может быть проведена совместно лицами, находящимися на одном уровне с главным аудитором, или, если потребуется, ответственным старшим магистратом (*contre-rapporteur*).

В отношении планируемых аудиторских проверок (подтверждения) финансовой отчетности рекомендуется рассмотреть стандарты Международной федерации бухгалтеров (IFAC).

Что касается аудита функционирования, то здесь количество и сложность вопросов планирования может быть еще больше. Методология оценки эффективности деятельности предприятия будет в достаточной степени отличаться от методологии, с помощью которой оценивается эффективность программы в процессе достижения заявленных в ней целей. Эти два вида аудита включают в себя сбор и анализ различных данных из различных источников. В свете потенциальной сложности, связанной со сбором данных, необходимых для обоснованных выводов при проведении отдельных видов аудита функционирования, в план, возможно, потребуется включить предварительный анализ методологии по определению ее применимости. Другой часто используемый подход заключается в проведении предварительного исследования потенциальной сферы аудиторской проверки с целью определения возможной полезности проведения аудиторской проверки в полном объеме и выбора надлежащей методологии.

При проведении аудиторской проверки могут возникать различные вопросы, если методология основывается на использовании данных, полученных из административных документов, как это часто случается. В этой ситуации план должен содержать в себе положения по оценке действительности этих данных. Это может включать в себя этапы аудиторской проверки (проверка систем и методов контроля), которые в некоторых аспектах схожи с теми, которые используются при проведении аудиторских проверок финансовой отчетности.

Типичные виды методологий выполнения задач по аудиту

Сбор данных на местах должен осуществляться в соответствии с одобренным планом задач по аудиту, в результате чего должно быть собрано достаточное количество надлежащих доказательств, позволяющих определить с разумной степенью уверенности, содержатся ли в финансовой отчетности какие-либо существенные искаженные сведения и отклонения от норм – в случае аттестационного аудита – или что факты, связанные с аудитом функционирования, идентифицированы с научной точки зрения и/или точно. См. Сопроводительную таблицу, основанную на *Европейском руководстве по применению Стандартов аудита INTOSAI*.

Вопрос выбора методологии среди большого количества различных доступных методологий и способ применения выбранной методологии должны быть внимательно рассмотрены на этапе планирования аудиторской проверки.

Необходимые условия и меры по обеспечению контроля качества

План задач по аудиту разделен на ряд подробных задач, которые распределяются среди отдельных членов команды. Для обеспечения контроля качества на протяжении процесса планирования меры могут включать в себя указания, надзор и процедуры проверки, обеспечивающие адекватную подготовку плана задач по аудиту. Основные меры могут включать в себя управленческую политику по использованию стандартного проекта и структуры документов в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита (INTOSAI и IFAC), а также одобрение вопросника по планированию.

Директор по аудиту должен письменно одобрять любые изменения, вносимые в задачи по планированию аудита. Изменения, которые существенно влияют на общий план аудиторских проверок, - в отношении целей аудита, сроков, необходимых трудовых и финансовых ресурсов – должны быть подписаны ответственным старшим менеджером.

Методологические вопросы, изложенные в *Европейском руководстве по применению Стандартов аудита INTOSAI*

1. Источники и методы получения аудиторских доказательств
 - Источники
 - Методы
 - Природа
2. Аудиторский подход
 - Цели
 - Сроки
3. Анализ и изучение системы внутреннего контроля и проверка методов контроля
4. Информационные системы
 - Общий контроль в отношении инсталляции
 - Аудит применения
5. Аудиторская выборка
6. Аналитические процедуры
 - Анализ тенденции изменений
 - Анализ коэффициентов
 - Прогнозный анализ
7. Использование работы иных аудиторов и экспертов
8. Документация
9. Методология аудита функционирования
 - Методы сбора данных
 - Методы информационного анализа

Планирование аудита также должно обеспечить мониторинг в отношении работы директора по аудиту касательно сопоставления запланированного и фактически затраченного времени на выполнение каждого этапа работы на основании ведомости рабочих заданий, заполняемых каждым аудитором. Мониторинг затрат является важным элементом в процессе оценки того, как продвигается аудиторская проверка.

Независимый анализ предложений о проведении аудиторских проверок, программ и планов задач представителями одного уровня или иными подразделениями Высшего учреждения аудита также может стать полезным методом проведения анализа качества в процессе планирования.

Качество при проведении аудиторской проверки

Проведение аудиторской проверки означает этап аудита, в ходе которого осуществляется сбор данных для целей выдачи заключения или результатов проверки, выводов и рекомендаций в отношении объекта аудита. Важно, чтобы аудиторская проверка проводилась в соответствии с планом задач по аудиту, хотя такой план может потребовать внесения в него изменений, если обстоятельства делают изначальный план непригодным или не отвечающим требованиям.

Участники

Основными участниками данного этапа аудита в централизованно управляемом Высшем учреждении аудита обычно являются ответственный старший менеджер, директор по аудиту, главный аудитор и члены команды, если таковые имеются. Директор по аудиту и главный аудитор выполняют обязанности управленческого характера (указания и проверка). Главный аудитор также осуществляет контроль качества в надзорном порядке в отношении членов команды.

Элементы качества при проведении аудиторской проверки

Основную ответственность за качество на стадии проведения аудиторской проверки несет главный аудитор. Для выполнения этой обязанности главный аудитор вместе с потенциальным директором по аудиту или иным вышестоящим должностным лицом должны обеспечить, чтобы:

- члены команды аудита поняли план задач по аудиту и распределенные между ними задачи, чтобы они обладали навыками, необходимыми для выполнения поставленных перед ними задач, а также чтобы не было конфликтов интересов или иных факторов, которые будут мешать каким-либо членам команды выполнять свои задачи компетентно и объективно;
- осуществлялся надлежащий надзор за членами аудиторской команды при выполнении ими поставленных перед ними задач;
- аудиторская проверка проходила в соответствии с планом задач по аудиту;
- запланированный подход к аудиту сохранял свою актуальность в свете информации, собранной в ходе аудиторской проверки, или соответствующих вносимых изменений;
- изменения в методологии или иных элементах плана задач по аудиту одобряются главным аудитором и, если применимо, иными должностными лицами Высшего учреждения аудита;
- было оказано надлежащее содействие в случае возникновения в процессе проведения аудиторской проверки непредвиденных проблем или вопросов;
- аудиторская документация хранилась надлежащим образом, и ее можно было бы легко отследить в процессе аудиторских исследований и получения результатов;
- надлежащим образом соблюдались процедуры в отношении аудиторских доказательств;
- надлежащим образом документировались, оценивались и исследовались системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая системы контроля сферы информационных технологий;
- использовались надлежащие выборочные исследования, аналитические процедуры, методы сбора данных и методы анализа информации, когда необходимо;
- рабочие документы включали соответствующие, надежные и достаточные доказательства, подтверждающие все выводы, рекомендации и мнения;
- все результаты аудиторских исследований и полученные данные были надлежащим образом задокументированы в аудиторских рабочих документах, чтобы результаты были надлежащим образом проверены, а результаты таких проверок также были бы задокументированы;
- результаты аудиторской проверки были бы описаны объективно, достоверно, четко, полно и всесторонне с упором на материальность и лаконичность. Проблемы должны быть задокументированы в бумажной и электронной форме и, если необходимо, должны быть затем решены более старшими аудиторами.

В децентрализованном аудиторском суде участники этапа проведения аудиторской проверки включают в себя только главного аудитора и аудиторскую команду, при этом старший магистрат или *contre-rapporteur* выполняют роль проверяющего и, если необходимо, могут проконсультировать или оказать содействие.

Роли и обязанности

До начала фактической выездной аудиторской проверки полезно, чтобы главный аудитор внимательно проверил план задач по аудиту с тем, чтобы обеспечить его надлежащую реализацию. Если главный аудитор является руководителем аудиторской команды, данная проверка должна

проводиться во взаимодействии с членами команды с тем, чтобы все поняли план задач по аудиту в целом и свои роли, а также чтобы дать им возможность высказать имеющиеся у них сомнения. Вопросы, которые поднимаются и решаются на этом этапе, могут помочь избежать проблем и задержек в будущем на стадии проведения аудиторской проверки.

В ходе проведения аудиторской проверки главный аудитор должен осуществлять надзор за работой членов команды, если таковые имеются, чтобы обеспечить, что работа выполняется надлежащим образом в соответствии с планом. Объем и характер его роли будут зависеть от таких факторов, как количество лиц, занятых в аудиторской проверке, их опыт, знания, квалификация и навыки. Ситуации, когда в процессе проведения аудиторской проверки члены аудиторской команды сталкиваются с неожиданными сложностями, решение которых выходит за пределы их возможностей, не являются исключением. В этих случаях члены команды должны обратиться за помощью к более опытным аудиторам и/или главному аудитору.

Если возникает проблема, требующая навыков, которые отсутствуют у членов команды, главный аудитор должен обратиться за помощью к соответствующим экспертам. Например, если возникают юридические вопросы, будет уместно, если главный аудитор обратится за консультацией к внешним или внутренним юристам Высшего учреждения аудита. Сложные аналитические проблемы могут обуславливать участие квалифицированных статистиков, экономистов или иных экспертов.

При реализации плана задач по аудиту полезно, если все члены команды будут готовить ежедневно или на иной регулярной основе достаточно подробные отчеты о проделанной работе и затраченном времени. Такие отчеты помогут обеспечить выполнение работы в рамках согласованного графика и человеко-дней, выделенных для аудиторской проверки.

Выполнение надзорных функций может стать особенно сложным моментом в процессе проведения аудиторской проверки с участием различных групп аудиторов, работающих в нескольких местах. В данной ситуации фактически работает несколько аудиторских команд одновременно, каждую из которых возглавляет «руководитель команды». Главный аудитор отвечает за координацию работы различных команд с тем, чтобы обеспечить одновременное предоставление результатов, а также за необходимый надзор за руководителями различных команд.

В иерархических аудиторских учреждениях и централизованно управляемых аудиторских судах часто существует несколько уровней надзора за главным аудитором. В этих организациях, по крайней мере, один из надзорных уровней (директор по аудиту) обычно должен поддерживать связь с главным аудитором и периодически проверять процесс проведения аудиторской проверки, выявляя какие-либо проблемы, которые могут возникнуть. Данное вышестоящее должностное лицо обычно отвечает за одобрение любых существенных изменений, вносимых в план задач по аудиту, и за получение специализированного содействия, которое может понадобиться главному аудитору.

В более децентрализованных аудиторских судах может существовать несколько надзорных уровней над главным аудитором. Старший магистрат или *contre-rapporteur* могут давать консультации, если требуется, но обычно данное лицо не обладает какими-либо полномочиями по руководству главным аудитором при проведении аудиторской проверки. В данной ситуации на главного аудитора возлагается более высокая ответственность для обеспечения успешного завершения аудиторской проверки.

По завершении аудиторского исследования главный аудитор – или контролирующие его должностные лица, если таковые имеются – должны проверять все аспекты аудиторских задач, выполняемых в процессе аудиторской проверки, включая проводимые исследования, получаемые результаты и рабочие документы, а также документация по результатам проверок. В процессе данных проверок потенциальную помощь может оказать идентификация изменений и улучшений для будущих аудиторских проверок.

Необходимые условия и меры для обеспечения контроля качества в процессе проведения аудиторской проверки / работы на аудируемом объекте

Работа на аудируемом объекте, которая должна была быть запланирована надлежащим образом на этапе планирования, должна быть распределена между отдельными членами команды. В целях обеспечения контроля качества в процессе проведения аудиторской проверки / работы на аудируемом объекте меры могут включать в себя процедуры по руководству, надзору и проверке с тем, чтобы обеспечить, что члены команды понимают поставленные перед ними задачи и что выбранная методология проведения аудиторской проверки применяется надлежащим образом.

Основные меры могут включать в себя политику управления Высшим учреждением аудита для использования программ проведения аудиторских проверок и вопросники, определение работы, подлежащей выполнению, и доказательств, которые должны быть получены. Другая политика должна включать в себя четкое руководство, касающееся подготовки файлов с данными аудиторской проверки, описание и документирование проделанной работы и полученных результатов, а также использование заранее подготовленных рабочих таблиц, например, для аудита систем и методов контроля.

Далее описываются роли, которые могут быть распределены в централизованно управляемом Высшем учреждении аудита с иерархической структурой. В децентрализованном аудиторском суде большинство указанных обязанностей обычно лежит на главном аудиторе.

Основная обязанность по обеспечению качества в процессе проведения аудиторской проверки лежит на главном аудиторе, который должен добиться соответствия критериям, которые предусмотрены в сопроводительной таблице, *Элементы качества при проведении аудиторской проверки*. В дополнение к этому, однако, директор по аудиту и ответственный старший менеджер при выполнении своих надзорных функций также должны периодически проверять ход проверки с целью соблюдения надлежащих процедур при удовлетворении критериев, указанных в таблице *Элементы качества*.

По общему правилу в иерархических аудиторских учреждениях каждый член команды должен контролироваться своим непосредственным начальником. Членам команды также необходимо знать, что они должны выполнять работу на аудируемом объекте с должной осторожностью, а также что они могут быть привлечены к ответственности, что обеспечивает надлежащее выполнение работы.

Аудиторы на любом уровне организационной структуры должны указывать на возможные недостатки в плане задач по аудиту и/или мерах по обеспечению контроля качества, применяемых в процессе аудиторской проверки, и высказывать свое мнение вышестоящим должностным лицам относительно любых сфер, связанных с аудиторской работой. Обратная связь между аудиторами, работающими на аудируемом объекте, и их начальниками помогает коммуникации и отношениям между персоналом всех уровней и улучшает понимание задач по аудиту и связанных с ними проблем всеми соответствующими лицами.

Качество аудиторского заключения

Аудиторское заключение связано с этапом аудиторской проверки, в ходе которого анализируются данные и доказательства, которые были собраны, делаются выводы и закрепляются результаты в форме письменного документа. В зависимости от характера и целей аудита конечный продукт может представлять собой относительно короткое заключение, удостоверяющее проверенную финансовую отчетность или отчеты или более подробный анализ экономики, эффективности или результативности политик, программ и деятельности компании.

Участники

В централизованном аудиторском учреждении основными участниками на этом этапе являются главный аудитор и аудиторская команда, которые готовят проект заключения; ответственный старший менеджер и директор по аудиту, которые проверяют проект заключения; и руководитель Высшего учреждения аудита и/или его заместитель, которые одобряют заключение. Многие Высшие учреждения аудита также требуют, чтобы проект заключения проверяло иное лицо или группа, которые не зависят от обычной иерархии, до того как заключение будет представлено высшему руководству для окончательного утверждения.

В аудиторском суде состав участников на данном этапе подготовки аудиторского заключения будет зависеть от структуры суда. В некоторых случаях процедуры могут быть схожи с теми, которые используются в аудиторском учреждении. В других чаще используются коллегиальные механизмы при подготовке и утверждении заключения. В этом случае основная обязанность лежит на главном аудиторе, старший магистрат или *contre-rapporteur* и заместитель Генерального Прокурора (*avocat général*) выполняют контрольную роль, а финальные решения принимаются коллегией соответствующей палаты.

В любом случае иным участником на данном этапе является аудируемое лицо в процессе урегулирования противоречий.

Роли и обязанности

При подготовке проекта заключения главный аудитор и аудиторская команда должны уделять особое внимание вопросам, которые перечислены в сопроводительных таблицах *Элементы качества в аудиторских заключениях* и *Стандартное содержание аудиторского заключения*.

После того, как главный аудитор завершил подготовку аудиторского заключения, полезно передать проект заключения для проверки другому аудитору с соответствующим опытом, который может выявить пробелы или иные недостатки в заключении, которые должны быть исправлены. В аудиторском учреждении первым проверяющим лицом обычно является директор по аудиту или иное должностное лицо, которое является непосредственным начальником главного аудитора по иерархии. В аудиторском суде данным проверяющим лицом может являться старший аудитор (*contre-rapporteur*).

Рекомендуется, чтобы данная проверка была сопряжена или сопровождалась дальнейшими проверками проекта заключения на более высоком уровне или в иных частях организации, особенно, если предмет заключения является достаточно деликатным или материал является необычно сложным. Например, если в процессе аудита возникают существенные юридические вопросы, заключение должно быть передано внутренним или внешним юристам Высшего учреждения аудита. При проведении аудиторской проверки, затрагивающей сложную методологию, могут потребоваться внутренние или внешние эксперты для того, чтобы обеспечить подкрепление выводов данными и результатами анализов. Результаты всех проверок должны быть задокументированы и храниться в аудиторских рабочих документах. В некоторых аудиторских судах заключение проходит проверку у юристов (*parquet*).

Элементы качества в аудиторских заключениях

Качество аудиторского заключения оценивается по нескольким параметрам. Ниже перечислены некоторые ключевые составляющие высококачественного аудиторского заключения:

- Структура заключения соответствует применимым политикам и стандартам Высшего учреждения аудита.
- Заключение является лаконичным, четким, своевременным, точным, простым и объективным. Факты представлены в нейтральной форме. Заключение является конструктивным и содержит позитивные и негативные выводы.
- Все результаты аудиторской проверки были оценены на предмет их материальности, законности и фактических доказательств.
- Существуют документальные доказательства, подтверждающие все мнения, результаты, выводы и рекомендации. В аудиторском контрольном журнале четко прописаны все этапы, результаты, выводы и рекомендации, подготовленные главным аудитором и его помощниками, и содержатся все перекрестные ссылки на рабочие материалы.
- Были включены все соответствующие материальные результаты. Любое противоречащее доказательство было тщательно оценено и сопровождается надлежащими объяснениями относительно его игнорирования.
- Были учтены соответствующие и материальные события, последовавшие за аудиторской проверкой, в той степени, в которой главный аудитор знал или должен был знать о них.
- Руководство аудируемой компании сделало письменные заверения, в частности, в тех случаях, когда материальные результаты аудиторской проверки не могли быть подтверждены иным образом.
- Были соблюдены применимые процедуры Высшего учреждения аудита в отношении каких-либо серьезных нарушений норм и/или случаев мошенничества, выявленных в ходе аудиторской проверки.
- Предлагаемое заключение прошло проверку в Высшем учреждении аудита в соответствии с политиками Высшего учреждения аудита, включая проверку со стороны юристов и иных экспертов, насколько это оправдано.
- Аудируемой компании была предоставлена возможность ознакомиться с проектом заключения и дать свои комментарии. Если уместно, мнения аудируемой компании должны были найти отражение в заключении. Любые расхождения во мнениях с аудируемой компанией или вопросы факта, оспариваемые аудируемой компанией, были обсуждены и разрешены, по возможности, в ходе финальной конференции или процесса урегулирования противоречий.
- Выпуск финального заключения был утвержден в соответствии с политиками Высшего учреждения аудита.
- Установленные сроки были соблюдены.

Стандартное содержание аудиторского заключения

Аудиторские заключения, как по результатам аудита на предмет соответствия требованиям законодательства, так и аудита функционирования, должны быть составлены в стандартном формате. *Европейское руководство по применению Стандартов аудита INTOSAI* требует, чтобы аудитор уделял особое внимание следующим элементам:

- Заголовок
- Подпись и дата
- Цели и сфера аудита
- Полнота (сферы, не охваченные аудиторской проверкой, должны быть указаны)
- Адресат
- Определение предмета
- Правовая основа
- Соответствие стандартам
- Своевременность

Аудиторские заключения (подтверждения) финансовой отчетности

Аудиторское заключение по результатам проведения аудиторской проверки (подтверждения) финансовой отчетности обычно составляется в стандартном формате, касающемся финансовой отчетности в целом. Формулировки аудиторского заключения будут зависеть от правовой структуры аудиторской проверки, однако содержание заключения должно будет однозначно указывать на то, является ли заключение условным или положительным.

В смысле ISA 700 Международной федерации бухгалтеров и раздел 4.0.10 Кодекса этики и стандартов аудита INTOSAI (Стандарты INTOSAI), *безусловное аудиторское заключение* выдается в тех случаях, когда аудитор удовлетворен всеми материальными аспектами, когда:

- (a) финансовая отчетность была подготовлена с использованием приемлемых базовых правил и методов учёта, которые последовательно применялись в прошлом;
- (b) отчетность соответствует законодательным требованиям и соответствующим положениям;
- (c) мнение, изложенное в финансовой отчетности, согласуется со знанием аудиторов об аудируемой компании; и
- (d) все материальные вопросы, касающиеся финансовой отчетности, раскрыты в достаточной степени.

Если необычный или важный вопрос («Особый вопрос») должен быть включен в Аудиторское заключение, чтобы позволить его читателю правильно понять финансовую отчетность, он должен содержаться в отдельном от аудиторского заключения параграфе с тем, чтобы не создавать впечатления того, что Аудиторское заключение является условным (Раздел 4.0.11 Стандартов).

Если аудитор не способен дать *Безусловное аудиторское заключение*, то обычно аудитор дает одно из следующих аудиторских заключений (Разделы 4.0.13 – 4.0.15 Стандартов INTOSAI и ISA 700):

Условное аудиторское заключение, когда существует ограничение в отношении объема аудиторской проверки, или если аудитор не согласен с режимом или раскрытием одного или нескольких элементов финансовой отчетности, которые являются материальными, но не основными в понимании финансовой отчетности;

Отрицательное аудиторское заключение, когда аудитор не может сформировать безусловное аудиторское заключение в отношении финансовой отчетности в целом в связи с разногласиями относительно его материальности и основательности, что приводит к неверному истолкованию финансовой отчетности;

Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, когда аудитор не смог получить достаточный объем доказательств, подтверждающих и выражающих заключение финансовой отчетности в целом вследствие неопределенности или ограничений по сфере проверки, что является материальным и основным моментом.

Обычно происходит так, что Высшее учреждение аудита выдает подробное аудиторское заключение, дополняющее мнение в тех условиях, когда Высшее учреждение аудита не могло выдать *Безусловное аудиторское заключение* (Раздел 4.0.16 Стандартов INTOSAI).

Заключения по аудиту функционирования

Заключения по аудиту функционирования обычно содержат следующие элементы (п. 7.2 Руководства № 41 *Европейского руководства по применению Стандартов аудита INTOSAI*):

- Краткий обзор среды, в рамках которой осуществляется аудируемая деятельность;
- Цели аудита;
- Краткий обзор методов аудита, используемых для сбора и анализа данных и указания источников данных;
- Пояснения к критериям, таким как контрольные показатели, используемые для толкования полученных результатов;
- Полученные результаты, которые рассматриваются в качестве материальных для предполагаемых пользователей аудиторского заключения;
- Выводы, касающиеся целей аудита; и
- Рекомендации.

Руководство аудируемого лица также должно иметь возможность представить комментарии к проекту заключения, а также, включить свои комментарии в аудиторское заключение, где применимо.

Аудиторское заключение (полученные результаты, выводы и рекомендации в заключениях по аудиту функционирования) представляет собой либо положительное заключение, либо отражает все существенные случаи несоблюдения норм, а также критические замечания, которые относятся к целям аудита. Оно также содержит независимую информацию о том, можно ли добиться экономики, эффективности и результативности, и как впоследствии их можно улучшить.

По завершении подготовки проекта аудиторского заключения и процесса внутренней проверки, заключение должно быть направлено аудируемому лицу для проверки, возражений и комментариев. Это дает аудируемому лицу возможность оспорить утверждения относительно тех фактов, с которыми оно не согласно, или предложить альтернативное, более выгодное толкование данных. Если у аудируемого лица есть достаточные основания для любых таких расхождений во мнениях, лучше всего решить их на этом этапе, если это возможно, чем сделать их предметом общественной дискуссии.

Во избежание ненужных задержек, связанных с выпуском финального аудиторского заключения, обычно аудируемому лицу дается конкретный период времени для представления любых своих комментариев. Допустимое время для комментариев варьируется в зависимости от Высшего учреждения аудита, но часто оно ограничено периодом в 30 или 45 дней с возможным продлением этих сроков в оправданных случаях. Главный аудитор и аудиторская команда должны справедливо рассмотреть вопросы, поднятые аудируемым лицом в ходе процедуры урегулирования противоречий. Необходимо приложить все усилия, чтобы разрешить все спорные моменты и модифицировать аудиторское заключение с учетом правомерных замечаний аудируемого лица. В некоторых Высших учреждениях аудита комментарии аудируемого лица в ходе процедуры урегулирования противоречий должны быть направлены вышестоящим по иерархии органам для разрешения.

Во многих Высших учреждениях аудита обычной практикой является включение в финальное аудиторское заключение комментариев, полученных в ходе процедуры урегулирования противоречий, а также анализ и действия Высшего учреждения аудита в отношении этих комментариев.

По завершении процедуры урегулирования противоречий начинается этап опубликования финального аудиторского заключения. В разных Высших учреждениях аудита процесс принятия этого решения относительно опубликования проходит по-разному. В иерархическом аудиторском учреждении обычно такое решение принимается генеральным аудитором или иным старшим должностным лицом в учреждении. В аудиторском суде полномочие по принятию окончательного решения может быть передано палате, проводившей аудиторскую проверку, или коллегии высших должностных лиц суда, в зависимости от структуры суда.

В децентрализованном аудиторском суде процесс урегулирования противоречий может включать в себя формальные слушания перед коллегией или палатой. Проект аудиторского заключения и результаты аудиторских проверок, включая результаты процесса урегулирования противоречий, затем рассматриваются коллегией соответствующей палаты, которая принимает окончательное решение о выпуске аудиторского заключения. На этой стадии также необходимо должным образом задокументировать все соответствующие действия и результаты.

Необходимые условия и меры по обеспечению контроля качества в аудиторских заключениях

Необходимо надлежащим образом учитывать необходимость подготовки аудиторского заключения в процессе планирования задач и стадий проведения аудиторской проверки. В значительной части данная функция должна быть возложена на главного аудитора вместе с директором по аудиту. Меры по обеспечению контролю качества на этапе подготовки аудиторского заключения включают процедуры дачи указаний, осуществления надзора и проверки с тем, чтобы обеспечить, что содержание аудиторских заключений подготовлено надлежащим образом в соответствии с законодательством, практикой и процедурами о Высших учреждениях аудита, а также что учтены элементы, обеспечивающие высокое качество заключения, упомянутые в сопроводительных таблицах, *Элементы качества в аудиторских заключениях* и *Стандартное содержание аудиторского заключения*.

По завершении выездной аудиторской проверки и ее одобрении, полученные результаты могут быть представлены в промежуточном аудиторском заключении, подготовленном главным аудитором с помощью членом аудиторской команды и проверенном директором по аудиту, а затем это заключение передается аудируемому лицу для ознакомления и возражений. Целью этого является проверка правильности результатов аудиторской проверки до того, как будет продолжена работа над завершением текста аудиторского заключения.

После получения и рассмотрения ответов на данное промежуточное аудиторское заключение аудиторская команда подготавливает финальное аудиторское заключение под контролем директора по аудиту.

Директор по аудиту, а также любые лица, которые проверяют аудиторское заключение после него, должны внимательно оценить, насколько аудиторское заключение отвечает критериям, изложенным в сопроводительных таблицах, *Элементы качества в аудиторских заключениях* и *Стандартное содержание аудиторского заключения*.

Высшие учреждения аудита могут посчитать полезным иметь в наличии систему, посредством которой аудиторское заключение направляется в конкретный отдел Высшего учреждения аудита, который является независимым от аудиторской команды и который осуществляет проверку аудиторского заключения на предмет технического соответствия и соблюдения политик Высшего учреждения аудита до того, как заключение будет передано ответственному старшему менеджеру для окончательной проверки. Как вариант, данный этап может быть осуществлен по завершении проверки аудиторского заключения ответственным старшим менеджером, но до направления

аудиторского заключения руководителю Высшего учреждения аудита и/или его заместителю для утверждения.

Некоторые Высшие учреждения аудита следуют практике, когда осуществляется проверка аудиторского заключения на предмет соответствия требованиям законодательства вторым старшим менеджером, который независим от аудиторской команды. Данная практика, которая сначала зародилась в частных аудиторских фирмах, где она именуется «проверка вторым партнером», обеспечивает дополнительную проверку качества аудиторской работы.

Затем аудиторское заключение и файл с данными аудиторской проверки передаются ответственному старшему менеджеру для финальной проверки. Он/она проверяет аудиторское заключение и обеспечивает, директор по аудиту также соответственно со своей стороны проверил данное аудиторское заключение. В случае возникновения деликатных вопросов юридического характера (например, выявления очевидных существенных нарушений закона или вопросов, относящихся к безопасности данных), ответственный старший менеджер Высшего учреждения аудита должен получить юридическую консультацию. Затем данный старший менеджер утверждает аудиторское заключение или вносит в него изменения, если это необходимо.

Следующим этапом может быть редактирование текста аудиторского заключения внешним или внутренним редактором Высшего учреждения аудита до направления аудиторского заключения руководителю Высшего учреждения аудита или его заместителю. Такая редакторская проверка может помочь сделать текст ясным и четким. Другим шагом может стать проверка аудиторского заключения лицом, работающим в структуре Высшего учреждения аудита или вне ее, которое ничего не знает о предмете конкретного аудиторского заключения (помимо того, что может быть известно обывателю). Это поможет сделать отчет понятным для лиц, не участвующих в процессе аудиторской проверки, таких как члены парламента и общественность.

Затем измененное финальное аудиторское заключение направляется руководителю Высшего учреждения аудита или его заместителю, который подписывает аудиторское заключение после внесения в него каких-либо изменений, которые он почитает нужным.

Как уже упоминалось ранее, механизмы в некоторых аудиторских судах существенно отличаются друг от друга, но основные цели остаются такими же.

Мероприятия, проводимые по завершении аудита

Мероприятия, проводимые по завершении аудита, преследуют две цели. Первая цель состоит в том, чтобы стимулировать получение ответной реакции на результаты аудиторской проверки от аудируемой компании и других ответственных лиц. Если аудируемая компания предприняла меры по устранению проблем, выявленных в ходе аудиторской проверки, Высшее учреждение аудита должно признать это. С другой стороны, если аудируемая компания не провела соответствующих изменений после проведенной аудиторской проверки, Высшее учреждение аудита делает вывод о том, что проблема остается.

Другая цель мероприятий, проводимых по завершении аудита, заключается в подготовке базы для будущих аудиторских проверок. Если считается, что ранее выявленные проблемы были успешно устранены, потребуется только минимальная проверка, подтверждающая, что указанных проблем не существует. Если проблема осталась нерешенной, последующие аудиторские проверки обязательно будут направлены на изучение и подтверждение природы и масштаба проблемы, для того чтобы побудить аудируемую компанию предпринять соответствующие действия.

В зависимости от конкретной ситуации, мероприятия, требуемые для получения эффективной обратной связи, могут различаться. Иногда при определенных обстоятельствах может оказаться эффективным простое интервьюирование менеджеров аудируемой компании. В других случаях, потребуется более глубокое исследование и проверка. Выбор того или иного подхода определяется в каждом конкретном случае в зависимости от соответствующей специфики.

Высшие учреждения аудита по-разному подходят к выполнению своих обязательств по проведению мероприятий по завершении аудиторской проверки. В ряде случаев получение обратной связи может являться отдельной фазой процесса аудиторской проверки. Этот подход целесообразно применять, если аудируемая компания в ближайшем будущем, скорее всего, не будет подвергнута дополнительным аудиторским проверкам. В противном случае, процесс получения обратной связи может быть встроен в план последующей аудиторской проверки. Этот подход целесообразен, если юридическое лицо подвергается аудиторским проверкам на регулярной основе.

ГЛАВА 3 – ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПО ЗАВЕРШЕНИИ АУДИТА

Общие положения

Каждая организация, проводящая аудиторские проверки, должна иметь надлежащую систему внутреннего контроля качества, функционирующую на всех стадиях аудиторской проверки, как уже обсуждалось в предыдущей главе. Помимо этой системы Высшее учреждение аудита должно проводить дополнительные внутренние или внешние проверки по обеспечению качества по завершении аудита. Данные «холодные» проверки помогают выяснить, насколько эффективно работают системы, и также часто выливаются в рекомендации по усовершенствованию будущих аудиторских проверок.

Параграф 2.1.25 Стандартов аудита INTOSAI предусматривает, что:

«Высшее учреждение аудита должно утверждать политики и процедуры по проверке эффективности и результативности внутренних стандартов и процедур Высшего учреждения аудита.»

Данный стандарт также далее усиливается параграфом 2.1.27, который устанавливает, что:

«Они должны создавать системы и процедуры для:

- (a) подтверждения удовлетворительного функционирования единых процессов обеспечения качества;*
- (b) обеспечения качества аудиторского заключения и улучшений; и*
- (c) устранения случаев повторения недостатков.»*

И параграф 2.1.28, согласно которому:

«... желательно, чтобы все Высшие учреждения аудита создали свои собственные механизмы обеспечения качества, а именно процессы планирования, проведения аудиторской проверки и подготовки аудиторского заключения в отношении выбранных аудитов могут подвергнуться тщательной проверке надлежаще квалифицированным персоналом Высшего учреждения аудита, не участвующего в этих аудиторских проверках, при консультировании с соответствующим вышестоящим аудиторским руководством в отношении результатов внутренних механизмов по обеспечению качества и периодической отчетности перед высшим руководством Высшего учреждения аудита.»

И параграф 2.1.29, который устанавливает, что:

«Будет целесообразно, если Высшие учреждения аудита определяют свою собственную внутреннюю функцию по аудиту с широкими правами в целях содействия Высшему учреждению аудита в обеспечении эффективного управления своей деятельностью и поддержании ее качества.»

Данные стандарты нашли свое дальнейшее развитие в Европейском руководстве по применению Стандартов аудита INTOSAI № 51, которое предусматривает, что обеспечение качества является двухступенчатым процессом, и в нем говорится следующее:

«На первом уровне, согласно политике, Высшее учреждение аудита должно определить и принять решение о надлежащих стандартах и уровне качества для результатов своей работы и затем создать комплексные процедуры, призванные обеспечить достижение этого уровня качества. Данные политики и процедуры должны быть созданы со ссылкой на глобальные цели Высшего учреждения аудита.»

учреждения аудита, которые, как правило, будут отражать правовые требования и социально-политические ожидания, с которыми сталкивается Высшее учреждение аудита.»

Далее Руководство № 51 уточняет следующее:

«В то же время вышеуказанные политики и процедуры служат основой для достижения желаемого уровня качества и, соответственно, строгого соблюдения Стандартов аудита INTOSAI, обычно недостаточно просто ввести в действие эти политики и процедуры. Также, как правило, необходимо получить гарантию того, что указанные политики и процедуры строго соблюдаются, и что они достигают поставленной перед ними цели.»

Виды проверок качества по завершении аудита («холодных» проверок)

Проверки качества по завершении аудита могут осуществляться в следующих формах:

- *Внутренние оценки: Данные оценки проводятся собственными аудиторами или иными экспертами Высшего учреждения аудита, которые являются независимыми в отношении рассматриваемой аудиторской проверки. Эксперты будут проверять презентацию и формат, техническое содержание и качество аудита, первичное влияние и общую оценку.*
- *Внешние оценки: Данные оценки требуют привлечения внешних экспертов – из научных или иных профессиональных учреждений, отличных от Высших учреждений аудита, или иных внешних организаций – которые могут быть наняты Высшим учреждением аудита для проверки конкретных аудиторских проверок.*
- *Обратная связь от аудируемых лиц: Аудируемое лицо просят дать комментарии относительно проведенной аудиторской проверки и относительно самого заключения, чтобы взглянуть с позиции аудируемого лица на то, насколько хорошо осуществлялось управление аудиторской проверкой, а также была ли получена какая-либо «добавленная стоимость», например, за счет рекомендаций со стороны Высшего учреждения аудита.*
- *Проверка команды: Команда, проводящая аудиторскую проверку, обсуждает, какие уроки были извлечены; что получилось хорошо и почему; что оказалось менее успешным и почему; а также какие уроки можно учесть на будущее.*

Важным видом внешней проверки является равноуровневое исследование, которое обычно проводится лишь раз в несколько лет. В ходе этой проверки оценивается организационная структура и методы работы учреждения аудита. По результатам данной проверки старшие члены другого (эквивалентного / равноуровневого) Высшего учреждения аудита дают соответствующий отчет и предлагают меры по усовершенствованию структуры и методов. Равноуровневые исследования, организованные СИГМА для государств-кандидатов в члены ЕС с участием старших аудиторов из Высших учреждений аудита государств-членов ЕС, относятся к данной категории, хотя их фокус обычно гораздо шире, чем контроль качества.

Косвенные «холодные» проверки могут включать в себя опросы заинтересованных сторон, обратную связь от парламентских комитетов или самих парламентариев, ознакомившихся с аудиторскими заключениями, комментарии к аудиторским заключениям со стороны средств массовой информации, а также любые иные формы выражения мнения относительно аудиторской проверки и аудиторского заключения, которые были сделаны по завершении соответствующей аудиторской проверки.

Цели проверок, проводимых по завершении аудита

Эффективные процедуры оценки контроля качества включают в себя анализ отдельных аудиторских проверок. Однако целью проверки является не подробный анализ этих отдельных аудиторских проверок. Наоборот – цель проверки заключается в выявлении того, какие виды контроля планировалось применить к данным аудиторским проверкам, каким образом

осуществлялось применение этих видов контроля, нужно ли заполнить какие-либо пробелы в процессе осуществления контроля, а также иные способы повышения эффективности и/или результативности системы контроля.

Для тех, кто проводит внутренние или внешние проверки в отношении проведенного аудита и соответствующего выданного аудиторского заключения в целях оценки соответствия контроля качества в Высшем учреждении аудита, может быть полезным ознакомиться с вопросниками, приведенными в **Приложении F**. Иные вопросы, связанные с проверками по завершении аудита, обсуждаются в **Приложении G**.

Некоторые Высшие учреждения аудита признали полезность проведения самостоятельной оценки общего воздействия и качества своих аудиторских заключений и результатов аудита, либо пытаются получить комментарии со стороны аудируемых лиц в отношении качества аудиторских заключений Высшего учреждения аудита. При этом последний вариант может дать полезную внутреннюю информацию, что в особенности полезно в тех случаях, когда между Высшим учреждением аудита и проверяемым лицом сложились уважительные взаимоотношения.

Внутренние оценки

Надлежащие способы оценки контроля качества с использованием внутренних ресурсов Высшего учреждения аудита будут в значительной степени зависеть от структуры Высшего учреждения аудита. В аудиторском учреждении с относительно сильным централизованным руководством одним из общих подходов является создание отдельного департамента, независимого от аудиторских подразделений и отчитывающегося непосредственно перед Генеральным ревизором. Данное учреждение может делать выборку по аудиторским проверкам, которая представляет работу учреждения (или одного из ее подразделений), осуществлять их подробную проверку и сообщать высшему руководству учреждения о результатах и рекомендациях по усовершенствованию процедур аудита. Сопоставимый подход может использоваться и в аудиторском суде, в котором обязанность по общему руководству лежит на коллегии.

В более децентрализованном аудиторском суде, где полномочия по руководству возложены на подразделения или палаты, скорее всего, потребуются применить совсем иной подход. Один из возможных подходов будет заключаться в том, что каждая палата будет пытаться получить помощь от другой палаты при проведении необходимых проверок. Работа второй палаты будет носить характер консультаций для проверяемой палаты.

Внешние оценки

Процедуры внутренней оценки могут быть дополнены процедурами оценки, проводимыми внешними экспертами, которые являются независимыми по отношению к Высшему учреждению аудита. Один из подходов заключается в приглашении экспертов из частного сектора или научного сообщества для проверки соответствующих частей работы Высшего учреждения аудита. Например, уважаемую частную аудиторскую фирму могут попросить проверить отдельную аудиторскую проверку (подтверждение) финансовой отчетности, проведенную Высшим учреждением аудита. Аналогичным образом могут обратиться к консультационной фирме или уважаемым профессорам с просьбой проверить отдельные аудиты функционирования, в которых использовались знакомые им методологии. Данный подход может использоваться любой палатой децентрализованного аудиторского суда, а также иными Высшими учреждениями аудита с более централизованным управлением.

Другой подход к внешней оценке становится все более популярным. Он заключается в том, что одно Высшее учреждение аудита обращается с просьбой к другому Высшему учреждению аудита провести оценку его аудиторской работы и систем контроля качества. При использовании данного подхода, именуемого «равноуровневым исследованием», важно, чтобы проверяющее Высшее учреждение аудита обладало опытом в проведении тех работ, которые осуществляло Высшее учреждение аудита, запрашивающее проверку. Также полезно, если оба Высших учреждения

аудита имеют схожие структуры. Например, для децентрализованного аудиторского суда может оказаться сложным быстро и легко принять процедуры контроля, предлагаемые централизованно управляемым аудиторским учреждением, основываясь на своей собственной практике и своем опыте.

Равноуровневое исследование, сфокусированное на вопросах качества, должно определить, являлась ли система внутреннего контроля качества в Высшем учреждении аудита достаточной в течение проверяемого периода времени, и соблюдались ли политики и процедуры контроля качества, чтобы обеспечить Высшее учреждение аудита разумными гарантиями в отношении соблюдения применимых профессиональных стандартов.

Разновидность подхода к оценке, осуществляемой Высшим учреждением аудита в отношении другого Высшего учреждения аудита, является процесс равноуровневого исследования, организуемый и поддерживаемый экспертами СИГМА и Высшего учреждения аудита. В данном процессе СИГМА формирует команду опытных старших аудиторов из различных Высших учреждений аудита, которые проводят проверку Высшего учреждения аудита. В принципе такая проверка может быть сфокусирована на качестве работы и методах контроля качества Высшего учреждения аудита. На практике, однако, данные проверки охватывают более широкую сферу, покрывающую, например, правовые основы и независимость Высшего учреждения аудита и его общее управление. Данный вид равноуровневого содействия сфокусирован на стимулировании менеджмента к осуществлению полезных изменений посредством выдачи рекомендаций, которые были разработаны совместно с равноуровневыми учреждениями СИГМА и равноуровневыми Высшими учреждениями аудита в целях улучшения их деятельности.

Высшее учреждение аудита в сотрудничестве с лицом, проводящим проверки по завершении аудита, должно создать процедуры для определения характера, сферы, частоты и сроков проведения проверок по завершении аудита. Данные согласованные процедуры должны обеспечить, чтобы проверяющие лица имели достаточный доступ ко всем документам, необходимым для проверки, и должны определить ожидаемое время и затраты по проведению проверки.

Выводы

Проверки по завершении аудита при их надлежащем проведении представляют собой важный вид контроля, поскольку с их помощью можно независимо и объективно установить, является ли система контроля качества в Высшем учреждении аудита эффективной и функционирующей, как это было запланировано.

Желательно подготавливать ежегодные внутренние отчеты по результатам проведения проверок по завершении аудита, в которых суммировались бы общие результаты проверок и рекомендации для их последующего представления и обсуждения аудиторским персоналом Высшего учреждения аудита. Данные отчеты будут полезными при объективной идентификации недостатков и необходимых улучшений, а также для стимулирования подходящих коррективных мер.

В этой связи крайне необходимо, чтобы руководство Высшего учреждения аудита, включая непосредственно самого руководителя Высшего учреждения аудита, играло активную роль в процессе обеспечения качества. Такое активное участие в затребовании необходимых проверок по завершении аудита и возложении на себя ответственности за обеспечение надлежащих ответных действий – включая решение по осуществлению любых необходимых коррективных мер – является важным элементом в создании ориентированной на качество среды в Высшем учреждении аудита.

ГЛАВА 4 – ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЕ РУКОВОДСТВО

Введение

Методы контроля качества представляют собой важные элементы для обеспечения того, чтобы этапы процесса аудита, связанные с планированием, реализацией и отчетностью, осуществлялись надлежащим образом. Проверка качества по завершении аудита оценивает, насколько эффективно функционируют данные методы контроля и выявляют способы повышения их эффективности.

Методы контроля качества и проверки качества по завершении аудита нацелены на обеспечение того, чтобы аудиторские заключения и иные продукты Высшего учреждения аудита соответствовали минимальным стандартам качества. Однако Высшее учреждение аудита должно прилагать усилия, чтобы превзойти такие минимальные стандарты. Соответственно потребуется, чтобы руководство Высшего учреждения аудита было квалифицированным не только в вопросах, связанных с методами проведения аудиторских проверок, но также с методами управления и надзора. Данные навыки приобретаются отдельными руководителями с опытом, но – как это часто бывает – их также можно познать и расширить посредством эффективного обучения. Необходимые навыки варьируются от способности быть лидером и вдохновлять профессионалов и обслуживающий персонал на регулярной основе до более обширных навыков бюджетирования и стратегического планирования. Наиболее успешные Высшие учреждения аудита инвестируют значительное количество времени и ресурсов в то, чтобы руководители организации на всех уровнях приобретали и постоянно расширяли эти навыки.

Эффективное институциональное руководство требует, чтобы в Высшем учреждении аудита существовала организационная структура, которая максимизирует эффективность и продуктивность кадровых ресурсов и которая обеспечивает превосходство в таких ресурсах, выполняющих свою работу.

Внедрение необходимых изменений в государственных компаниях через аудит также требует эффективных отношений с теми, у кого есть возможности делать такие изменения или влиять на их претворение в жизнь.

Данные вопросы составляют основной предмет обсуждения в настоящей главе.

Организационная структура

Структура организации учреждения может иметь существенное влияние на его эффективность и результативность. Это также может повлиять на качество работы учреждения, либо затрудняя, либо стимулируя отдельные инициативы и эффективные руководство, надзор и проверки. Какой-либо единой модели организационной структуры или стиля, который бы соответствовал всем потребностям Высших учреждений аудита, не существует. Однако каждое Высшее учреждение аудита должно изучить свою текущую структуру и четко оценить потенциал для последующих улучшений.

Структуру необходимо рассматривать в двух измерениях:

- *Горизонтальная структура означает ряд отдельных подразделений, на которые разбит персонал.*
- *Вертикальная структура означает ряд слоев в управленческой иерархии.*

Зачастую два измерения тесно связаны друг с другом. Обычно, например, чем больше число отдельных подразделений, тем более многочисленны уровни иерархии. Однако два измерения необходимо рассматривать по отдельности, поскольку они пересекаются с организационной эффективностью различными способами.

Горизонтальная структура

Принятие решений о надлежащем количестве функционирующих подразделений неизбежно связано с компромиссом между различными конкурирующими целями. Например, структура, в которой существуют многочисленные, относительно небольшие подразделения, может стимулировать специализацию и развитие экспертизы в отдельных сферах управления. Это может представлять ценность для того, чтобы позволить Высшему учреждению аудита быстро и эффективно реагировать на возникающие вопросы в данных predetermined сферах. Обычно, однако, организация структурирована так, что нет возможности проявить гибкость и адаптироваться к возникающим вопросам и изменяющимся приоритетам. Кадровые ресурсы, выделенные на аудиторскую проверку отдельной части государственной структуры, имеют тенденцию продолжать работать по этим вопросам, даже если приоритеты с течением времени будут меняться.

Организация, в которой существует большее количество и относительно более крупные подразделения, каждое из которых охватывает более широкую сферу государственной структуры, может быть более гибкой при адаптации к этим изменениям в приоритетах. Кадровые ресурсы можно перевести из одной проблемной области в другую, не перемещая людей в рамках организации. Это желательно сделать, поскольку перемещение персонала вокруг нарушает сложившиеся рабочие отношения и может повлиять на поведение персонала. Однако такая структура может еще больше усложнить жизнь персоналу, желающему приобрести специализированный опыт, который может помочь облегчить процедуры аудиторской проверки.

Некоторые Высшие учреждения аудита перешли к «матричной» структуре управления, особенно при проведении аудитов функционирования. Для этих целей аудиторские команды формируются таким образом, чтобы отвечать определенным требованиям, предъявляемым к конкретной аудиторской проверке. Например, команда может включать в себя аудиторов, специализирующихся в соответствующей сфере политики (например, образование, здравоохранение, национальная безопасность), и иных лиц, обладающих специальными техническими или аналитическими навыками (например, в сфере информационных технологий, статистики, экономики). Главный аудитор может быть выбран из любой группы в зависимости от того, на чем сфокусирована аудиторская проверка.

Местные отделения, расположенные вдали от головного офиса Высшего учреждения аудита, зачастую являются ключевым элементом в горизонтальной структуре. Они могут быть достаточно значимыми благодаря имеющимся у них знаниям местных условий и способности быстро реагировать на проблемы, возникающие в рамках географической зоны их ответственности. Однако они также могут сильно навредить приспособляемости Высшего учреждения аудита. Реагирование на новые приоритеты может потребовать от людей изменить свое географическое местонахождение, а также перевестись из одного подразделения в другое. Некоторые Высшие учреждения аудита после оценки рентабельности структуры своего местного отделения приняли решение о сокращении количества и/или размера своих местных отделений. Такие решения, помимо прочего, обычно отражают масштабные улучшения в упрощении и снижении командировочных расходов в последние десятилетия, а также наличие высокоскоростных и надежных средств связи.

Вертикальная структура

Вертикальная структура, в основном, является вопросом для аудиторских учреждений и тех аудиторских судов, в которых существует иерархическая структура управления.

Решения относительно вертикальной структуры – о количестве уровней управления – отражают компромисс, также как и для горизонтальной структуры. Очевидно, что определенная вертикальная структура управления необходима для:

- *дачи указаний, осуществления надзора и проверок;*

- *передачи аудиторскому персоналу информации о политике и процессуальных руководящих принципах; и*
- *обеспечения согласованности между различными элементами организации.*

В иерархической организации существуют узнаваемые ограничения в отношении количества физических лиц и действующих подразделений, руководство и управление которыми может осуществлять один менеджер. Данные параметры, которые можно найти в различных учебниках и руководствах по управлению, могут быть использованы для создания минимально возможного количества уровней управления.

Большинство организаций, однако, сталкиваются с гораздо более высокой степенью риска, связанного с наличием слишком большого количества уровней менеджеров. Излишняя иерархия может оказать негативное воздействие на организацию в нескольких аспектах:

- *Она поглощает кадровые ресурсы, особенно это касается наиболее опытных аудиторов, которые могли бы быть более эффективно заняты в процессе фактического проведения аудита функционирования.*
- *Она может сильно затруднить или нарушить исходящие и нисходящие потоки коммуникации в рамках организации.*
- *Она может привести к излишне пристальному надзору, задушив инициативу отдельных лиц на более низких уровнях структуры.*
- *Она может привести к нежелательным задержкам при завершении работы над аудиторским заключением.*

В последние годы некоторые Высшие учреждения аудита приняли осознанное решение «разровнять» структуру управления, устранив из нее один или несколько уровней иерархии, и тем самым повысили общую эффективность и результативность организации.

В аудиторских судах, имеющих чрезвычайно децентрализованную структуру, когда большинство управленческих обязанностей возложено на коллегии или палаты, являющиеся их элементами, вероятность возникновения проблемы, связанной с излишней иерархией, гораздо ниже. В данных Высших учреждениях аудита, однако, отсутствие сильного централизованного управления существенно затрудняет обеспечение согласованности между различными компонентами Высшего учреждения аудита.

Управление трудовыми ресурсами

Высшее учреждение аудита должно быть не только организовано в целях эффективного управления, но также должно иметь в наличии персонал, который обладает надлежащими навыками, обучен и имеет мотивацию к эффективной работе, обеспечивая высочайший уровень качества. Процесс, с помощью которого достигаются вышеуказанные цели, обычно именуется «управление трудовыми ресурсами». Данный процесс состоит из нескольких компонентов: наем на работу, обучение, развитие персонала, повышение квалификации персонала и эффективное использование специалистов.

Наем на работу

Руководство Высшим учреждением аудита создает четкую стратегию найма и отбора новых сотрудников. Один из элементов данной стратегии заключается в поиске выдающихся качеств в людях, которых берут на работу. Одним из часто используемых методов является конкурсный отбор на замещение вакантных должностей, как на начальный уровень, так и на более старшие позиции в организации.

Вторым элементом стратегии является скорее предвосхищение будущих потребностей Высшего учреждения аудита и наем персонала для удовлетворения этих потребностей, а не просто

тиражирование существующего персонала. Например, проведение проверок современных систем аттестации сотрудников, которые в основном сфокусированы на существующих системах бухгалтерского учета и отчетности и системах внутреннего контроля проверяемого лица, требует наличия различных навыков у тех, кто принимает участие в регуляторных аудиторских проверках. Аналогичным образом аудит функционирования требует другого и более широкого набора навыков по сравнению с финансовой аудиторской проверкой. Поэтому тот вид работы, который Высшее учреждение аудита ожидает провести в будущем, должен являться ключевой частью решения о том, когда брать на работу.

Обучение

Обучение обычно состоит из четырех частей: вводного, технического, управленческого обучения и продолжающегося обучения.

Вводный курс обучения призван помочь новичкам (на любом уровне в организации) адаптироваться к уникальной культуре и методам работы Высшего учреждения аудита. В ходе этого курса будут освещены такие вопросы как организационная структура, внутренние и внешние рабочие взаимоотношения, этические стандарты и стандарты функционирования. Даже новый сотрудник, обладающий продолжительным опытом работы, отметит, что работа в государственном секторе и изучение организаций из государственного сектора сопряжено с новыми и различными сложностями по сравнению с работой в частном секторе или научных учреждениях.

Техническое обучение предназначено для того, чтобы дать аудитору методологические знания и навыки, необходимые ему для планирования, исполнения и предоставлению заключений по любому виду аудита (финансовому аудиту, аудиту функционирования или иному другому виду), проводимому данным аудитором, чтобы делать это на высококачественном уровне.

Управленческое обучение признает, что продемонстрированные аудиторские навыки необязательно наделяют лицо умением управлять или осуществлять надзор за аудиторской командой. Требуемые новые навыки – такие как навыки лидерства, операционное и стратегическое планирование, бюджетирование времени и денег – становятся все более широкими по мере того, как лицо продвигается на все более высокие должности в организации. Некоторые из этих навыков могут быть приобретены непосредственно в процессе работы. Однако более продвинутые Высшие учреждения аудита поняли, что такой опыт должен быть дополнен формальным обучением.

Непрерывное обучение призвано обеспечить, чтобы аудиторы на всех уровнях постоянно проходили обучение в целях непрерывного поддержания и повышения своих профессиональных способностей. Многие Высшие учреждения аудита требуют от всех своих профессиональных сотрудников проходить определенное минимальное количество часов / дней непрерывного обучения в течение года или иного определенного периода времени.

Вводный курс обучение обычно предоставляется в рамках организации. Техническое и управленческое обучение, а также непрерывное обучение могут быть предоставлены также как в самой организации, так и посредством договоренностей с профессиональными организациями или научными учреждениями. Выбор будет зависеть от того, какая схема является наиболее эффективной с точки зрения затрат, учитывая размер Высшего учреждения аудита, а также объем и характер требуемого обучения.

Повышение квалификации

Данный компонент управления трудовыми ресурсами сфокусирован на двух целях. Одна заключается в том, чтобы помочь каждому аудитору стать настолько опытным при выполнении возложенных на него обязанностей, насколько это возможно. Вторая призвана помочь отдельным лицам подготовиться к более ответственным должностям, а также помочь руководителям выбрать наиболее высококвалифицированный персонал для занятия указанных должностей. Обучение

является важнейшей частью стратегии Высшего учреждения аудита в этой сфере, но также потребуются и иные элементы.

Одним из элементов повышения квалификации персонала является *Система аттестации работников*, с помощью которой все сотрудники оцениваются своим начальством – в соответствии с понятными стандартами функционирования – в отношении занимаемых ими в настоящее время должностей. В более продвинутых Высших учреждениях аудита аттестация сотрудников проводится по крайней мере раз в год и выявляет сильные и слабые стороны каждого сотрудника. В некоторых Высших учреждениях аудита функционирование аудитора может быть также оценено по завершении каждой аудиторской проверки.

Информация, полученная в ходе аттестации работников, впоследствии может быть использована для выработки *Индивидуального плана профессионального роста*, в котором устанавливаются потребности каждого сотрудника в обучении и рабочем опыте. Данный план, в свою очередь, может способствовать распределению имеющихся возможностей по обучению и назначению отдельного лица на должность или задание, которое позволит соответствующим образом расширить или углубить опыт данного лица.

Продвижение персонала

Поскольку в Высшем учреждении аудита вакансии появляются на более высоких должностях, важно обеспечить, чтобы их занимали те лица, которые лучше всего подходят для выполнения будущих обязанностей на этих должностях. Также важно, чтобы процесс, с помощью которого это обеспечивается, был:

- *прозрачным, чтобы каждый мог понять основания для выбора; и*
- *справедливым, чтобы процесс был объективным, без каких-либо признаков фаворитизма.*

Неспособность обеспечить прозрачность и справедливость в процессе отбора может иметь серьезные последствия для принципов поведения персонала, работающего в Высшем учреждении аудита, а также для внешнего престижа организации. Более продвинутые Высшие учреждения аудита проходят огромный путь, чтобы избежать этих рисков. Многие используют процесс открытой конкуренции, в ходе которого широко рекламируется вакансия, а также описываются необходимые квалификационные требования к кандидату. Любое лицо вправе подать заявление на занятие любой вакантной должности. После первоначального отсева очевидно неподходящих кандидатов с каждым оставшимся кандидатом проводят собеседование несколько старших менеджеров, которые оценивают его квалификацию, опыт и знания, сравнивая их с требованиями, установленными к соответствующей должности. Затем данные оценки передаются соответствующему должностному лицу или отборочной комиссии для принятия окончательного решения. Обычно в качестве такого должностного лица выступает непосредственный руководитель в отношении вакантной должности, однако финальное решение – в зависимости от специфики должности – может потребовать одобрение со стороны высших уровней Высшего учреждения аудита.

Эффективное использование специалистов

Ни один человек не обладает всеми знаниями и навыками, необходимыми для проведения всех видов аудиторских проверок. Любое Высшее учреждение аудита, скорее всего, сталкивалось с ситуациями, когда было необходимо применить навыки, которых не было у обычной аудиторской команды. Чтобы оправдать наем экспертов в качестве постоянного персонала, возможно, нужно, чтобы вопросы из отдельных сфер специализации, таких как информационные технологии и статистический анализ, возникали достаточно часто. Обычно такие эксперты работают в одном или нескольких отделах и готовы дать консультации и помочь любой аудиторской команде, нуждающейся в их услугах.

Небольшие Высшие учреждения аудита могут посчитать, что наем большого количества специалистов на постоянной основе является экономически невыгодным. Даже крупное Высшее учреждение аудита, в котором работает много разных специалистов, будет сталкиваться с ситуациями, в которых его персонал не будет обладать отдельными навыками, необходимыми для проведения конкретной аудиторской проверки. Вне зависимости от своего размера Высшее учреждение аудита должно предвидеть необходимость привлечения отдельных специалистов в ходе аудиторской проверки. Для этого необходимо, чтобы Высшее учреждение аудита поддерживало связи с потенциальными источниками такого потенциального знания: отдельными лицами, профессиональными организациями, ассоциациями и научными учреждениями.

Также, учитывая ключевую роль таких временных сотрудников или консультантов в процессе аудиторской проверки, Высшее учреждение аудита должно предвидеть необходимость «обследовать» их на предмет их опыта и отсутствия какого-либо конфликта интересов. Более того, Высшее учреждение аудита должно создать процедуры (такие как «равноуровневое исследование» работы эксперта, проводимое иными экспертами), чтобы обеспечить соответствие работы стандартам качества Высшего учреждения аудита.

Управление институциональным риском

Не все аудиторские проверки одинаково сложные и имеют одинаковую степень риска. Некоторые из них относительно простые и понятные с относительно невысокой вероятностью возникновения непредвиденных проблем. Другие же являются гораздо более сложными с существенной долей неопределенности. Именно последние представляют собой гораздо более серьезный риск возникновения «аудиторской ошибки», которая – в особенности, если аудиторская проверка затрагивает вопросы, которые находятся у всех на виду или являются деликатными с политической точки зрения – может подорвать престиж и доверие к Высшему учреждению аудита.

Многие аудиторы реагируют на эти различия инстинктивно, адаптируя свои планы и внимание руководства к соответствующим рискам, связанным с аудиторскими проверками, в которых они участвуют. Однако для Высшего учреждения аудита более надежный и качественный подход заключается в создании четкой процедуры для оценки этих институциональных рисков и самоадаптации к этим рискам.

Надлежащая процедура управления рисками начнется с документированной оценки рисков, связанных с каждой отдельной аудиторской проверкой, учитывающей такие вопросы как:

- *сложность аудита;*
- *затраты на проведение аудита;*
- *разногласия, связанные с проверяемыми вопросами;*
- *возможное сотрудничество или сопротивление со стороны аудируемого лица; и*
- *существование и эффективность система внутреннего аудита и внешнего контроля.*

Основываясь на этой оценке, руководство может принимать четкие решения по распределению немногочисленных ресурсов – таких как техническая экспертиза и внимание руководства (интенсивность указаний, надзора и проверки) – там, где они будут наиболее актуальными для минимизации институциональных рисков. Например, если считается, что аудиторская проверка сопряжена с более высокой степенью риска, чем обычно, Высшее учреждение аудита может решить выделить более опытного главного аудитора и аудиторскую команду по сравнению с теми, кто обычно принимает участие в проверке аудиторской работы и заключения.

Управление внешними связями

Эффективное управление своими трудовыми ресурсами и институциональными рисками, а также эффективные системы контроля и обеспечения качества могут обеспечить, чтобы Высшее учреждение аудита было способным выполнять высококачественную существенную работу.

Однако общая эффективность Высшего учреждения аудита в достижении более высоких уровней подотчетности, экономии, эффективности и результативности в государственных предприятиях зависит во многом от взаимоотношений, которые это учреждение создает и поддерживает с другими. Высокоэффективные Высшие учреждения аудита обычно посвящают значительное время и внимание руководства к вопросу укрепления этих отношений. Отношения Высшего учреждения аудита, являясь одним из наиболее важных элементов среди вышеуказанного, были предметом анализа предыдущей Публикации СИГМА⁴. Однако иные взаимоотношения также являются важными и гарантируют продолжающееся внимание со стороны высшего руководства Высшего учреждения аудита:

- *Взаимовыгодные отношения с Министерством финансов также являются жизненно важными в усовершенствовании государственного бухгалтерского учета и отчетности, систем внутреннего контроля и целей, которые должны разделять обе организации.*
- *Взаимно вежливые отношения с отраслевыми министрами и государственными агентствами необходимы для того, чтобы позволить аудиторам работать эффективно, без ненадлежащего вмешательства и затруднений, а также стимулировать соответствующие ответные действия в отношении вопросов, выявленных в процессе проведения аудиторской проверки.*
- *Тесные отношения со средствами массовой информации необходимы для обеспечения того, чтобы общественность была в курсе важных продуктов и предпринимаемых (или не предпринимаемых) ответных мер.*
- *Хорошие связи с аудиторами из частного сектора и соответствующими профессиональными ассоциациями могут способствовать обмену опытом, что может повысить уровень качества в обоих секторах.*
- *Близкие отношения с научным сообществом могут способствовать возможности перенять, при необходимости, специализированный опыт у этого источника, а также возможности нанимать высококвалифицированных выпускников.*
- *Хорошие отношения с иными Высшими учреждениями аудита могут способствовать обмену опытом посредством двусторонних и многосторонних встреч, обмена аудиторами и/или проведения совместных аудиторских проверок.*

Успешное развитие всех этих отношений требует четкой стратегии в каждом случае и может потребовать существенных усилий со стороны Высшего учреждения аудита.

Выводы

Обеспечение высокого уровня качества в аудиторской организации требует определенных шагов, прохождение которых занимает определенный период времени. Фактически это бесконечный процесс постоянного усовершенствования. Первое требование заключается в определении стандартов качества и установлении процедур контроля качества, которые обеспечат соблюдение указанных стандартов. Данные процедуры не ограничивают и не должны ограничивать инициативу и здравый смысл аудитора, адаптирующегося к конкретным обстоятельствам. Однако, если аудитор считает необходимым отклониться от своих обычных аудиторских методик, он обязан доказать такую соответствующую необходимость и показать, что избранный им подход подходит для достижения целей аудиторской проверки.

Следующим этапом в эволюции управления качеством в Высшем учреждении аудита является обеспечение того, чтобы процедуры контроля качества работали эффективно, и чтобы можно было идентифицировать способы повышения эффективности и/или результативности этих процедур.

⁴ *Отношения между Высшими учреждениями аудита и Парламентскими комитетами*, Публикация СИГМА № 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 декабря 2002 г. Доступна на веб-сайте СИГМА, www.SIGMAweb.org.

Наилучшим способом выполнения этих задач является использование различных видов проверок качества по завершении аудита.

Чтобы достичь настоящего совершенства, необходимо двигаться дальше. Это требует построения высококачественной институциональной культуры, в которой высокое качество является фундаментальной ценностью, что отражается на руководстве Высшим учреждением аудита и его отношениях с иными учреждениями.

ПРИЛОЖЕНИЕ А: ПРАКТИКА В АУДИТОРСКИХ СУДАХ

В данном приложении описывается практика контроля и обеспечения качества в отдельных аудиторских судах. Она охватывает как те суды, в которых значительную роль играет центральное руководство, а также и те, в которых основная часть управленческих полномочий возложена на отдельные палаты суда.

Читатели должны понять, что эти данные были подготовлены в определенный момент времени, и что описанные условия, которые были актуальными в тот момент времени, могли уже в достаточной степени измениться.

АВСТРИЯ⁵

Контроль качества на стадии планирования аудиторской проверки

Каждая аудиторская проверка определяется как проект. Процесс проведения аудита аналогичен организации проекта. Организация состоит из проектной команды, возглавляемой менеджером по аудиту (менеджером проекта) и главным аудитором (обычно это ответственный генеральный директор), который дает указания и руководит процессом аудита. Проектная команда работает по отдельным фазам проекта; результаты аудиторской проверки направляются главному аудитору для предварительного одобрения.

До начала аудиторской проверки аудиторская команда разрабатывает план проведения аудиторской проверки, который включает согласованное минимальное содержание (в частности, описание объекта аудита, цель аудита, предметы, методы, график и расходы), который направляется главному аудитору на одобрение. Менеджер по аудиту распределяет обязанности среди членов аудиторской команды.

Контроль качества в ходе проведения аудиторской проверки

В процессе аудита менеджер по аудиту проводит регулярные командные брифинги с аудиторской командой, чтобы скоординировать результаты проверки и оценочные выводы (*например*, замечания, положительная оценка, рекомендация). Он обсуждает с аудиторской командой любые изменения целей аудита по сравнению с планом аудиторской проверки.

Менеджер по аудиту своевременно информирует главного аудитора об отклонениях от плана проведения аудиторской проверки, предлагает изменения и получает одобрение главного аудитора.

Как минимум один раз в ходе проведения выездной аудиторской проверки проводится промежуточный брифинг с участием главного аудитора и аудиторской команды. В ходе этого брифинга осуществляется мониторинг за ходом проекта посредством сопоставления плана аудиторской проверки (цель) и процесса проведения аудиторской проверки (фактическое состояние).

Менеджер по аудиту проверяет, охвачены ли результаты аудиторской проверки и оценки изученными материалами (например, документы, полученные от аудируемого лица, протоколы интервью, записи). Аудиторская команда документирует результаты опроса и этапы аудиторской проверки.

Используя результаты аудиторской проверки, аудиторская команда оценивает, в какой степени аудируемое лицо выполнило поставленные перед ним задачи и достигло своих целей. Менеджер по

⁵ Получено 14 ноября 2002 года от Аудиторского суда Австрии

аудиту проверяет, чтобы у ответственных заинтересованных лиц и аудируемого лица была возможность представить объяснения по делу.

В самом конце аудиторской проверки на объекте аудиторская команда представляет аудируемому лицу в форме обсуждения основные результаты и предварительные оценочные выводы проведенной аудиторской проверки. Вместе с представителями аудируемого лица аудиторская команда ищет прогрессивные решения (элемент консультационной функции Аудиторского суда).

Контроль качества на стадии подготовки аудиторского заключения

В начале стадии подготовки аудиторского заключения менеджер по аудиту согласовывает с членами аудиторской команды цели, вопросы, содержание и объем участия членов аудиторской команды в подготовке письменных результатов аудиторской проверки (*т.е.* заключение для аудируемого лица) и определяет правила сотрудничества и обмена информацией.

Каждый аудитор обязан документировать аудиторские заявления вместе с сопроводительным фактическим материалом. Количественные данные подвергаются перекрёстной проверке вторым членом аудиторской команды на предмет их действительности и правильности (принцип «четырёх глаз»).

Менеджер по аудиту собирает части проекта заключения, полученные от отдельных членов команды, в единообразно структурированные результаты аудиторской проверки, в которых отсутствуют какие-либо противоречия, и обсуждает отредактированные части с соответствующими членами команды.

Менеджер по аудиту обеспечивает, чтобы вопросам хронологии, логики и понятности аудиторских заявлений было уделено должное внимание, ранжируя и взвешивая полученные части аудиторского заключения. Более того он обеспечивает, чтобы презентация была сбалансированной в качественном и количественном отношении. Он обеспечивает четкое разделение фактов и оценочных выводов (*например*, замечания, положительная оценка, рекомендация) и проверяет наличие оценки в отношении каждого факта, представляющего четкую позицию Аудиторского суда Австрии.

До того, как будет завершена подготовка письменных результатов проекта, аудиторская команда представляет аудируемому лицу предусмотренное содержание заключения на так называемой финальной встрече. Аудиторская команда оценивает релевантность и действительность изученных фактов и сделанных оценочных выводов в свете заявлений, сделанных аудируемым лицом.

Результаты аудиторской проверки, которые были отредактированы менеджером по аудиту и изменены, при необходимости, обсуждаются с аудиторской командой. Проводится сопоставление плана действий по аудиту с его фактическим исполнением, дается обоснование существенным отклонениям.

Затем проект результатов аудиторской проверки направляется для предварительного одобрения главному аудитору, который проверяет заключение на предмет его согласованности с заданием на проведение аудиторской проверки. Наконец, заключение утверждается президентом Аудиторского суда.

Практика, относящаяся к обеспечению качества по завершении аудита

После утверждения результатов аудиторской проверки аудиторская команда оценивает процесс проведения аудиторской проверки и обсуждает возможности по его улучшению.

Аудиторский суд передает результаты аудиторской проверки для комментариев аудируемому лицу и федеральным министерствам, к чьей компетенции относится этот вопрос (данная практика

касается аудиторских проверок, проводимых на центральном уровне; похожие механизмы применяются к региональным и местным аудиторским проверкам).

Аудиторская команда изучает существо полученных комментариев и разрабатывает контраргументацию (возражения), если полученные комментарии являются неприемлемыми для Аудиторского суда. Контраргументация направляется через главного аудитора Президенту Аудиторского суда для одобрения. Комментарии и контраргументация включаются в годовой отчет Аудиторского суда. Годовой отчет направляется в соответствующие общие представительные органы (на центральном уровне - в Национальный совет, на региональном уровне – в областные парламенты (законодательные собрания) девяти областей; на местном уровне – в муниципальный совет для местных общин, объединяющих не менее 20 000 жителей, на которых распространяется компетенция Аудиторского суда). Годовой отчет публикуется и размещается для общественного доступа (также в сети Интернет – www.rechnungshof.gv.at).

Соответствующий общий представительный орган или соответствующий Комитет по вопросам государственного бюджета обсуждает заключение Аудиторского суда и может запросить у Президента Аудиторского суда дополнительную информацию по аудиторскому заключению. Обеспечение качества – в отношении последующих аудиторских рекомендаций со стороны Аудиторского суда на парламентском уровне, что уже выходит за рамки процесса аудиторской проверки – осуществляется с помощью распространения результатов аудиторской проверки через средства массовой информации и ежегодной подготовки, основанной на аудиторских заключениях за прошлые года, обновленного перечня рекомендаций, которые пока еще не были учтены.

Практические проблемы при реализации процедур контроля качества и полученные уроки

Процесс аудита подвергается регулярной проверке с целью дальнейшего улучшения и ускорения процедур аудиторской проверки.

ФРАНЦИЯ

Французский Счётный суд:

- *действует в качестве суда (с 1807 года);*
- *действует в качестве контролера за надлежащим использованием государственных фондов;*
- *оказывает содействие парламенту и правительству;*
- *предоставляет информацию парламенту, правительству и гражданам.*

Общие принципы:

- *независимость от парламента и правительства;*
- *непредвзятость его членов в процессе принятия решений;*
- *широко освещаемое вовлечение магистратов;*
- *коллегиальность;*
- *полное соблюдение права на защиту аудируемых лиц.*

Организация:

- *в Суде председательствует Первый Президент.*

- *Как и во всех французских судах, содействие Счетному суду оказывает Parquet general [прокуратура при апелляционном суде под началом генерального прокурора], которая оказывает Суду юридические консультации, участвует в процессе осуществления контроля качества и в некоторых исключительных случаях выступает в качестве государственного обвинителя. Генеральный прокурор возглавляет Parquet при содействии генеральных адвокатов.*

Суд состоит из семи палат.

Каждую палату возглавляет президент, и в ней работает около 30 магистратов и аудиторов, вспомогательный персонал включает клерков и ассистентов и в некоторых случаях экспертов. Старшие магистраты (*conseillers maîtres*) действуют коллегиально.



Контроль качества

Контроль качества может осуществляться посредством пяти различных процессов, прямо связанных с аудиторскими и подведомственными функциями:

- *программирование и планирование;*
- *проведения (исполнение) аудиторской проверки;*
- *процесс принятия решений для подготовки заключений;*
- *процедура урегулирования разногласий с аудируемыми лицами;*
- *последующие мероприятия.*

Контроль качества в системе программирования и планирования

Являясь независимым институтом, Суд самостоятельно выбирает аудиторские проверки, которые будут проводиться, за исключением следующих аспектов:

- *запрос из парламента (при растущем количестве запросов в связи с новым бюджетным законодательством);*
- *запрос от Генерального Прокурора (фактическое управление, штрафы); и*
- *обжалование решений региональных судов.*

Необходимо помнить, что раз в год Суд направляет в парламент отчет об исполнении прошлогоднего Закона о государственном бюджете и – с 1995 года – годовой отчет об исполнении Закона о бюджете фонда социального страхования. Согласно новому законодательству, начиная с 2006 года, Суд должен также подтверждать отчет об исполнении государственного бюджета.

Ежегодный отчет Суда об исполнении Закона о государственном бюджете направляется Президенту Республики и парламенту. Суд также может принять решение опубликовать специальные отчеты (в среднем от четырех до шести отчетов в год).

Счетный суд обязан дать оценку каждому счету государственного бюджета (930) в течение каждого финансового года. Финансовые года могут быть объединены в группы по четыре или пять лет. Также сохраняется обязанность регулярно проводить аудиторскую проверку и давать оценку исполнения государственного бюджета, результаты проверки предоставляются более чем в 100 казначейств, а также отдельных счетов государственных агентств и государственных предприятий.

Помимо вышеуказанного ограничения Суд может выбрать различные государственные политики и государственные органы для своих двух видов программ (трехгодичная и ежегодная программы).

Контроль качества в системе программирования может таким образом включать в себя следующие проверки:

- *Соблюдается ли график, предусмотренный для обязательного аудита и оценки исполнения государственного бюджета?*
- *Заслуживают ли предлагаемые аудиторские проверки⁶ выбора с учетом:*
 - объема государственных средств и задействованных человеческих ресурсов;
 - важности рассматриваемой государственной политики;
 - текущего или будущего контекста (например, законодательных или институциональных изменений);
 - повышенных ожиданий со стороны общественного мнения;
 - объема и вида необходимых ресурсов Счетного суда;
 - графика?
- *Существуют ли приоритетные задачи в отношении предполагаемых и выбранных аудиторских проверок согласно заранее определенным критериям?*
- *Соответствует ли годовая программа трехлетней программе?*
- *Соответствует ли годовая программа перечню счетов государственного бюджета, которые уже давно не проходили проверку?*

Предполагается, что после прохождения необходимых процессов в каждой палате президенты палат дадут ответы на эти различные вопросы до того, как они сделают свои предложения.

До того, как данные предложения будут приняты, они обсуждаются в CRPP (коллегии РР при содействии Генерального секретариата, Генерального Прокурора, президентов палат и главного

⁶ Обычно предложения направляются аудиторами и старшими аудиторами, отвечающими за соответствующий сектор; затем они обсуждаются в палате и с ее президентом, и последний затем направляет их в CRPP.

референта [*rapporteur general*]). Генеральный Прокурор обладает решающим голосом до принятия предложений. Окончательное решение принимает РР (*Премьер-Президент*).

Вопросы контроля качества пересматриваются заново:

- *в течение проводимой в середине года проверки процесса реализации годовой программы;*
- *в начале следующего года, когда начинается проверка процесса реализации предыдущей программы.*

Качество при проведении аудита

Для каждой контрольной проверки назначается аудитор или команда аудиторов.

Также изначально, на стадии планирования, старший магистрат назначается в качестве “*contre-rapporteur*”. Предполагается, что он будет следить за процессом аудита, отвечать на вопросы аудиторов и оказывать им содействие, при необходимости. Однако он не должен навязывать свое собственное мнение в отношении проведения самой аудиторской проверки, поскольку это поставит под угрозу независимость аудиторов.

Качество аудита можно проверить несколькими способами:

- *наличие письменного поручения от президента палаты, определяющего цели, содержание и график проведения аудита и сопоставление с заключением;*
- *сопоставление программы с фактическим заключением (содержание, дата, время использования);*
- *описание методов, выбранных аудиторами (образцы, контрольные точки, географические области, сопоставительный анализ отдельных показателей, пропорциональное соотношение между выездным и камеральным аудитом, пропорциональное соотношение между использованием устных опросов и письменных документов, использование заключений, которые были подготовлены ранее иными источниками, и т.д.);*
- *презентация процесса аудиторской проверки для аудируемых лиц;*
- *сотрудничество с иными аудиторами (из других палат, региональных аудиторских судов, главных инспекций министерств);*
- *помощь экспертов (Как его выбрали? Какой был у него контракт? Как осуществлялось руководство? Каким образом результаты его работы были интегрированы в аудиторское заключение?).*

Все эти элементы должны быть учтены в методологической части заключения, с которого оно и должно начинаться. С ними можно ознакомиться в прилагаемых документах (*dossier liasse rapport – DLR*).

На протяжении всего процесса команда аудиторов должна соблюдать конфиденциальность.

Качество в процессе принятия решений по заключениям

Заключение должно четко и ясно описывать факты, проведенный аудиторами анализ и их предложения (*apostilles*).

По завершении подготовки аудиторского заключения президент палаты направляет его в старший магистрат (*contre-rapporteur*) и заместителю Генерального Прокурора (*avocat général*, член *Parquet général*), который отвечает за осуществление контроля за деятельностью палаты, до того, как заключение будет проверено коллегией старших магистратов палаты.

Проверка заключения старшим аудитором (contre-rapporteur)

В конце процесса проведения аудита “*contre-rapporteur*” должен проверить, что все выводы и аналитические заключения, упомянутые в отчете, основаны на доказательствах, содержащихся в документах, которые находятся в файле, именуемом DLR. Когда палата изучает заключение, “*contre-rapporteur*” должен сначала изложить свое общее мнение, а затем прокомментировать каждое предложение аудиторов по отдельности. Он может изложить свое мнение о качестве проведения аудиторской проверки согласно своим собственным наблюдениям. Он не излагает свое мнение в письменном виде, кроме как в редких исключительных случаях.

Систематическая проверка заключения Генеральным Прокурором

Заместитель Генерального Прокурора [“*avocat général*”] внимательно изучает заключение до заседания (минимум – три недели) и затем готовит предварительное мнение об аудиторской проверке, которое затем направляется на подпись Генеральному Прокурору.

В данном предварительном мнении, в частности, излагаются вопросы достижения целей аудита, проводится сопоставление аудита с запланированной программой, проводится проверка на предмет соответствия всех видов анализа с законодательством и нормативными актами, дается ссылка на существующую судебную практику, даются советы относительно предложений аудиторов (особенно, если будет вовлечен Генеральный Прокурор, например, по уголовным делам, СБФД (Суд бюджетно-финансовой дисциплины), связи с администрацией). Данное мнение не носит обязательный характер, но должно быть представлено на заседании палаты. Его зачитывает или кратко излагает президент в начале заседания (Заместитель Генерального Прокурора [“*avocat général*”] редко присутствует на заседаниях); данное мнение может помочь президенту провести дебаты и сфокусировать дискуссию на основных вопросах.

Коллегиальное обсуждение и решения

Каждый старший магистрат вправе задавать вопросы в ходе обсуждения и давать пояснения относительно собственных точек зрения. Данный коллегиальный подход является решающим с точки зрения контроля качества в процессе принятия решений относительно аудиторских заключений. Если достичь консенсуса не удалось, что является очень редким случаем, то все старшие магистраты и аудиторы формально приглашаются к голосованию.

Процесс урегулирования противоречий с аудируемыми лицами

Процесс урегулирования противоречий играет очень важную роль в обеспечении внешнего контроля качества. С его помощью можно проверить, насколько точными являются выводы (факты и анализ).

Проект заключения направляется аудируемому лицу

В большинстве случаев новая версия аудиторского заключения, именуемая проектом заключения, направляется аудируемому лицу, ответственным министерствам и любому лицу, указанному в заключении. Проект заключения подготавливается аудиторами и передается на проверку старшему магистрату (“*контр-референту*”) и самому президенту. Проект заключения, основанный на аудиторском заключении, учитывает результаты дискуссий и устраняет все персональные мнения аудиторов. Проект заключения может сопровождаться отдельными вопросами, которые возникают в ходе обсуждения. Хотя проект носит предварительный характер, он накладывает обязательства на весь Суд.

Письменные отзывы на проект заключения направляются президенту палаты, а затем аудиторам и старшему магистрату (“*контр-референту*”). По запросу отзывы также могут быть направлены Заместителю Генерального Прокурора (“*avocat général*”).

Финальное заключение

Аудиторы подготавливают второе заключение (часто – очень короткий документ), в котором кратко излагаются выводы из проекта заключения, отзывы на проект заключения и комментарии аудиторов, а также делается предложение относительно либо принятия отзывов и соответствующего исправления заключения, либо, с другой стороны, поддержания позиции Суда. В более важных случаях такое второе заключение направляется Заместителю Генерального Прокурора (“*avocat général*”), который затем готовит второе предварительное мнение с указанием на то, что отзывы были учтены, а также что финальные решения будут приняты Судом. “*Контр-референт*” играет ту же роль, и палата проводит новое заседание.

Финальное коллегиальное обсуждение и решения

Финальному заседанию коллегии может предшествовать интервью с представителями аудируемого лица и участвующих министерств, как по их просьбе, так и по инициативе Суда. Стенограмма данных интервью не ведется.

В некоторых случаях (де факто связанных с руководством и штрафами) заседания коллегии являются публичными, на которых выступают аудируемые лица с помощью судебных адвокатов.

Результатом финального обсуждения является решение в форме судебного решения, передачи дела в другой суд, направления административных писем в адрес органов аудируемых лиц и участвующих министерств, а также, если необходимо, публикации финальной версии отзывов представителей органов аудируемых лиц. В случае публикации данные представители проходят предварительное интервью.

Все эти решения требуют от органов аудируемых лиц направления новых отзывов, что дает им вторую возможность убедиться в качестве выводов и утверждений Суда. Данный новый вид контроля качества будет использоваться через несколько лет при проведении следующей аудиторской проверки того же лица или в той же сфере, а также в каждом отчете о проведении проверки в середине года, в ходе которой палаты изучают мероприятия, предпринятые по результатам принятых ими решений.

Наконец, следует отметить, что контроль качества также применяется и к судебным решениям, принимаемым Судом. Государственный Совет (*Conseil d'Etat*) может отменить решение Суда, если не были соблюдены процессуальные требования, либо если анализ законодательства, на котором было основано принятое решение, был неверным.

ГЕРМАНИЯ⁷

Внутренние и внешние исследования эффективности Высших учреждений аудита

Высшие учреждения аудита закономерно фокусируются на вопросах эффективности их работы. При анализе экономической эффективности своей собственной работы они должны применять, по крайней мере, те же стандарты, которые они применяют при проведении собственных внутренних проверок исполнительного органа. Во-первых, использование данного подхода продиктовано правилами справедливости; во-вторых, данное требование уходит корнями в принцип

⁷ Материал получен 19 ноября 2002 года от Федерального аудиторского суда Германии (*Bundesrechnungshof*).

эффективности; и, в-третьих, это вопрос доверия. Внутренняя прозрачность и открытость дает Высшим учреждениям аудита определенную степень влияния на парламент и его комитеты в процессе споров для уверенной и четкой защиты своих выводов, изложенных в аудиторском заключении.

Однако процедуры по повышению эффективности и обеспечению качества не должны отвлекать внимание от основных вопросов. Учитывая широкий спектр вопросов, подлежащих аудиту, качество аудита зависит – наконец, что не менее важно – от гибкости и творческого подхода аудиторов. Вот почему любая схема управления качеством, которая основана на стандартизированном подходе, не заслуживает права называться таковой.

Федеральный аудиторский суд (*Bundesrechnungshof*) постоянно сталкивается со сложностями в процессе поиска передовых практических методов посредством постоянного обновления и адаптации своих ключевых инструментов управления качеством, т.е. своих Регламентов, Правил аудита и планов распределения обязанностей. Также важные принципы, обеспечивающие стандарты высокого качества в процессе аудита, изложены в Руководстве аудиторского суда. Сферы, которые следует выделить, следующие:

- *анализ задач;*
- *методологический отбор и установление приоритетов для аудиторских задач;*
- *методологический отбор аудиторских подходов среди различных опций;*
- *планирование аудита; и*
- *оценка процедуры аудита, аудиторские выводы и действия, предпринятые в ответ на аудиторские рекомендации Федерального аудиторского суда.*

Более подробно вышеуказанные задачи будут описаны ниже.

Более того, для отдельных задач существуют процедуры управления качеством, например, редактирование годового отчета Федерального аудиторского суда Аудиторским подразделением I 1, которое отвечает за фундаментальные вопросы аудита. Для поддержания планирования аудита была подготовлена кардинальным образом переработанная версия Системы Суда по автоматизированному планированию аудита и информированию (APIS).

Федеральный аудиторский суд (*Bundesrechnungshof*) определил в качестве своей цели повышение видимости процесса повышения эффективности и обеспечения высокого качества аудиторской работы. Однако Суд не учитывает, что стандартизированные системы бухгалтерского учета расходов и производительности, используемые организациями государственного и частного секторов, являются достаточными для четкого отражения рабочих методов и продуктов государственного аудита. Поэтому обязательным условием является выработка решений, которые отвечают конкретным требованиям, предъявляемым к функциям государственного аудита. Суд реализует экспериментальный проект, охватывающий все его ревизионные подразделения, что представляет собой первый шаг на пути к разработке подходящей концепции экономической эффективности. С начала 2002 года система существовала для учета времени и затрат, понесенных каждым старшим директором по аудиту, директором по аудиту и аудитором. Данная система позволяет получить картину относительно использования ресурсов.

Начиная с октября 1998 года, были предприняты дополнительные меры по разработке прозрачных процедур и – в той степени, в какой это возможно – единых стандартов для всех сфер аудиторской работы. Рабочая группа провела исследование в тесном сотрудничестве с «коллегиями» Федерального аудиторского суда (отвечающими за руководство работой аудиторских подразделений), чтобы идентифицировать необходимые виды содействия в форме инструментов для анализа и управления. По завершении данного исследования рабочая группа разработала предложения, касающиеся ключевых функций системы управления качеством. Данные предложения стали неотъемлемой частью ежедневной работы аудиторских подразделений Суда при выполнении ключевых функций по анализу задач, планированию аудита и оценке.

1. Анализ задач

Анализ задач – это основной ключ к управлению качеством. Это своего рода итог для всех последующих шагов. Анализ задач является подготовительным этапом для планирования аудита. Более того, он является основой для систематического планирования отдельных аудиторских проверок. Комплексный анализ задач помогает более точно выявить пробелы в сфере аудита. Наконец, анализ задач позволяет Федеральному аудиторскому суду (*Bundesrechnungshof*) обозначить свои ограниченные ресурсы для аудита, чтобы достичь оптимального воздействия.

Там, где сфера аудита отражает сферу компетенции одного или нескольких государственных департаментов, анализ задач может начаться с анализа подзаголовков соответствующих ведомственных бюджетов. Такой анализ может позволить получить информацию, которая будет полезной при определении аудируемых отраслей и выявлении надлежащего методологического подхода к аудиту.

Чтобы разработать целенаправленный общий анализ задач, необходимо установить критерии, которые позволят сформулировать систематическое описание задач, которое, по крайней мере, будет сопоставимо для группы аудиторских подразделений. Классификация описаний задач по типам может учитывать структуру бюджета в рамках ведомственного бюджета, объем расходов, предметы аудита, направленность аудита и критерии аудита.

2. Планирование аудита

Учитывая обычно огромное количество вопросов, подлежащих аудиту, которые были идентифицированы в процессе анализа задач, соответственно необходимо определить отдельные предметы аудита, которые могут быть отобраны для целей планирования аудита. В связи с этим необходимо определить описательные критерии для отбора предметов аудита. Данные критерии должны содержать в себе наиболее четкое толкование и спецификацию релевантных положений Правил аудита Федерального аудиторского суда (раздел 13, параграф 1, предложение 2; раздел 13, параграф 2; и раздел 15).

В качестве следующего шага будет вопрос о том, каким образом отдельный предмет аудита может быть сегментирован и поделен на темы посредством выбора подходящих критериев аудита, видов аудита и аудиторских подходов. Опять же отправную точку для формулирования таких критериев можно найти в Правилах аудита (тема аудита: раздел 17, параграф 1 Правил аудита Суда; критерии аудита: раздел 4 Правил аудита; виды аудита: раздел 18 Правил аудита). Если, например, государственный департамент или агентство еще не прошли процедуру аудита или в отношении них аудит не проводился в течение длительного периода времени, наиболее подходящим будет проведение общего аудита, который позволит получить подробную картину управления финансовой и текущей деятельностью в соответствующем департаменте или агентстве. Если общий аудит рассматриваемого лица был проведен относительно недавно, рекомендуется провести последующий аудит, который, возможно, будет дополнен выборочным аудитом небольшой сферы деятельности в том случае, если в ходе предыдущего аудита были сделаны выводы о необходимости или целесообразности проведения более глубокой проверки. Что касается предоставления предусмотренных законом льгот, то можно использовать различные подходы к аудиту. Помимо подтверждения правильного предоставления льгот также может быть уместным провести аудит их финансирования или влияния, которое оказывают соответствующие предусмотренные законом положения на соразмерные результаты и вклад со стороны административных ресурсов. В последнем случае, однако, нельзя излагать прямую критику, а можно только давать рекомендации. Аудит проектов, программ и систем может вызвать вопросы относительно необходимости принятия тех или иных мер, потенциального совпадения с иными мерами, а также рассмотрение возможных альтернатив.

Когда аудиторские проверки были надлежащим образом определены в плане предмета, подхода, типа и аудиторских критериев, необходимо также выявить подходящие критерии эффективного установления приоритетов среди аудиторских проверок, учитывая ограниченность аудиторских

ресурсов. В этом смысле поддержка планирования аудита будет осуществляться согласно разделу 14, параграфа 3 Правил аудита Федерального аудиторского суда.

Для подготовки отдельных аудиторских проверок ответственные лица должны разработать ряд характеристик, которые позволят определить цели аудита, направленность аудита, график проведения аудита, сферу аудита и методы, которые планируется использовать. Все эти факторы позволяют осуществлять управление и оценку аудита (планирование аудита, облеченное в форму *графика проведения аудита*: раздел 23 Правил аудита Суда). Планированию аудита предшествует сбор материалов, т.е. сбор и анализ документов и информации по вопросу аудита. Необходимо обстоятельно использовать все доступные источники. Анализ собранных на этой стадии материалов может также повлиять на предмет и направленность аудита. График проведения аудита указывает на причину или мотив, лежащие в основе аудиторской проверки, темы и цели аудита. Он также определяет аудируемые органы и, когда необходимо, любые иные органы, в чьих помещениях осуществляется сбор аудиторских доказательств. Более того, данный документ определяет аудиторов, назначенных для проведения аудита, и устанавливает временной график последовательных шагов, в соответствии с которыми должна быть осуществлена аудиторская проверка. График проведения аудита должен содержать пояснения относительно принятого подхода, объема вопросов, подлежащих аудиту, а также методов аудита. Все взятые вместе компоненты графика проведения аудита формируют структуру целей и задач, которые должны быть сопоставлены с их фактической реализацией на всех стадиях проведения аудиторской проверки.

3. Оценка аудита

Оценка является не единичным действием, а, скорее, процессом, который сопровождает каждую аудиторскую проверку. Процесс оценки предназначен для усовершенствования аудиторских проверок, которые уже находятся в процессе проведения, и для обобщения знаний для будущих аудиторских проверок. Сущность оценки заключается в сравнении структуры целей и задач с их фактической реализацией на всех стадиях проведения аудиторской проверки. Результатом данного сравнения являются выводы, особенно касающиеся оптимального управления текущим аудитом, усовершенствование планирования будущих аудиторских проверок, а также отбор и презентация результатов аудиторской проверки получателю(-ям) аудиторского заключения.

Уместно будет провести оценку аудита по завершении сбора аудиторских доказательств *непосредственно на месте* и во время подготовки протокола аудиторской проверки. Результаты аудита должны быть оценены после получения комментариев от получателя письма аудиторов руководству компании и по завершении аудиторской проверки. Результаты оценки будут зафиксированы в письменном виде.

4. Подход и результаты

Рабочая группа по управлению качеством Федерального аудиторского суда предоставила участвующим «коллегиям» и аудиторам руководство и вопросники, которые позволят им провести анализ задач и самостоятельную оценку. Адаптация и последующее усовершенствование этих инструментов были подвергнуты продолжительному обмену идеями между рабочей группой и аудиторскими подразделениями. Основные выводы и руководство по процедурам были включены в Правила аудита и Руководство по аудиту, подготовленные Судом. Суд продолжит дальнейшую работу над усовершенствованием своего инструментария для получения выводов и управления своей аудиторской работой. Работа Суда в данной области стимулируется его убеждением в том, что государственный аудит не может полагаться (без должного анализа) на «шаблонные» решения, которые могут подходить для других государственных или частных организаций. Поэтому Суд взял на себя обязательство разработать специальные инструменты для мониторинга функционирования и обеспечения высокого качества своей работы, учитывая отдельные сложности, связанные с государственным аудитом. Главным образом Суд рассматривает такое постоянное усовершенствование как свою собственную задачу, которая должна быть выполнена одновременно с его аудиторскими функциями, и поэтому предъявляются высокие требования к внутренней

коммуникации и управлению. Установление высоких стандартов аудиторской работы и постоянный контроль за соблюдением этих стандартов является основной задачей органов государственного аудита. Учитывая природу их задачи, они вряд ли могут рассчитывать на внешнюю поддержку, за исключением редких случаев, и любая такая поддержка обязательно будет ограничена в смысле полученных результатов.

ПРИЛОЖЕНИЕ В – ПРАКТИКА В АУДИТОРСКИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

В данном приложении описывается практика контроля качества и обеспечения качества в отдельных аудиторских учреждениях. В данных учреждениях существует иерархическая структура управления, во главе которой обычно стоит единоличный орган, зачастую именуемый Генеральным ревизором. Швеция является исключением в этом отношении, поскольку в Швеции есть три Генеральных ревизора с одинаковым статусом.

Как и в предыдущем приложении, читатель должен понимать, что данный материал описывает условия, которые существовали в определенный момент времени, и что эти условия могли уже измениться.

ДАНИЯ⁸

Введение

В 2002 году Национальная аудиторская служба Дании (NAOD) начала работу по внедрению новой системы аудиторской поддержки, именуемой ТимМейт (TeamMate). Система, которая, как ожидалось, должна была начать функционирование с 1 января 2003 года, повлечет существенные изменения в процедурах обеспечения и контроля качества.

Ниже описывается опыт Национальной аудиторской службы Дании по вопросам обеспечения качества в сфере финансового аудита, а также аудита функционирования.

Национальная аудиторская служба Дании осознанно сделала выбор в пользу термина «обеспечение качества», а не «контроль качества». Обеспечение несет положительный оттенок в отличие от контроля, который создает впечатление о негативных санкциях. Философия обеспечения качества заключается не в том, чтобы показывать пальцем на кого-то, а чтобы изучать и развивать аудиторские услуги, оказываемые Национальной аудиторской службой Дании на основе ее профессиональных качеств.

В современной аудиторской организации обеспечение качества становится самостоятельной темой – процессом обучения, образующим цепь обратной связи для инициирования процесса усовершенствования. Это является следствием того факта, что в процессе аудита создаются аудиторские доказательства в виде документации для аудиторских отчетов и заключений, и при этом любой аудит подразумевает определенный аудиторский риск. В современном Высшем учреждении аудита обеспечение качества подразумевает средства по снижению аудиторского риска в процессе аудита. Обеспечение качества формирует процесс обучения, и финальной целью является усовершенствование процесса аудита и существенное снижение аудиторского риска.

Согласно Национальным стандартам аудита, установленным для государственного сектора в Дании, крайне важным является проведение оценки аудита в ходе процесса аудита. Целью данной оценки является обеспечение качества проводимого аудита.

В Национальных стандартах аудита предусмотрено, что обязательным условием обеспечения качества является наличие согласованных целей и процедур аудита, которые нацелены на обеспечение допустимого уровня качества аудиторских задач. Важно, чтобы были разработаны

⁸ Материал получен 15 ноября 2002 года от Национальной аудиторской службы Дании.

планы задач по аудиту, а персонал обладал надлежащей квалификацией для выполнения соответствующих задач.

Цель обеспечения качества заключается в оценке того, насколько соблюдаются установленные политики и процедуры, и оказывают ли они запланированное влияние на аудит.

Планирование

На основании Национальных стандартов аудита Национальная аудиторская служба Дании разработала руководство по аудиту, описывающее аудиторские процедуры и продукт. Данные описания включают в себя требования по планированию аудиторского продукта, реализацию аудиторского продукта, а также существенный объем документации по каждому аудиторскому делу.

Руководство по аудиту содержит основной материал для оценки качества аудиторской работы. Руководство по аудиту является отправной точкой для ответа на следующие вопросы:

- *Насколько аудиторы соблюдают процедуры планирования и реализации аудита, предусмотренные в руководстве по аудиту?*
- *Содержит ли файл с данными аудиторской проверки соответствующие документы по планированию и аудиторскую документацию, что может являться достаточным аудиторским доказательством для Национальной аудиторской службы Дании?*

Планирование аудита делится на два этапа. Сначала осуществляется общее планирование, и расставляются приоритеты, после чего отдельные учреждения осуществляют планирование и определяют очередность различных аудиторских проверок.

Общее планирование

При планировании аудита делается попытка охватить бюджетные счета, поскольку это ложится в основу отчета Генерального ревизора по бюджетным счетам, в котором излагается мнение относительно качества бюджетных счетов и счетов по отдельным направлениям министерства. Планы составляются таким образом, что отдельные продукты могут вместе обеспечить надлежащий охват бюджетных счетов.

Ежегодный план по аудиту Национальной аудиторской службы Дании должен быть подготовлен на основе общей стратегии и поставленных задач, объявляемых каждый год руководством Национальной аудиторской службы Дании.

В процессе планирования отдельно запланированные аудиторские проверки регистрируются в базе данных. Более того, параллельно с проведением аудиторских проверок проводится постоянное обновление базы данных.

Контроль качества на административном уровне

Согласно правилам директор обязан обеспечить соответствие качества планирования внутренним руководящим принципам аудита. Также обязанностью директора является обеспечение того, чтобы аудит проводился в соответствии с планом. На практике аудиторы обеспечивают качество работы друг друга, затем директор подписывает и одобряет план проведения аудиторской проверки.

Проведение аудита

Национальная аудиторская служба Дании отвечает на запросы, содержащие в заголовке фразу «контроль качества на административном уровне», поскольку процедуры контроля качества при проведении аудита являются аналогичными.

Обеспечение качества при проведении аудиторской проверки отличается от обеспечения качества в ходе финансового аудита, поскольку обстоятельства и аудит функционирования не совпадают с теми, которые характерны для финансового аудита.

После многолетнего опыта внутреннего обеспечения качества специальных аудиторских заключений Национальная аудиторская служба Дании посчитала, что процесс оценки ухудшился. Возникла потребность в новом процессе обеспечения качества, который смог бы сделать больший вклад в процесс внутреннего развития и обучения.

Для этих целей была создана группа из шести независимых университетских профессоров, представляющих различные датские институты и сферы специализации, такие как право, экономика, бухгалтерский учет и политическая наука. Национальная аудиторская служба Дании попросила этих экспертов дать свою профессиональную оценку заключениям по результатам аудита функционирования (VFM⁹) с целью выявления возможностей для их усовершенствования. Результаты их исследования были представлены в виде письменного отчета. Затем эксперты устно изложили свои выводы группе аудиторов, которые подготавливали указанные заключения Национальной аудиторской службы Дании. Внешняя оценка заключений по результатам аудита функционирования – это постоянный процесс.

Отчеты об оценке доступны всем сотрудникам Национальной аудиторской службы Дании через внутреннюю электронную сеть. По запросу отчеты об оценке могут быть переданы в прессу или любому гражданину, запрашивающему данные документы в соответствии с Актом о свободе информации.

Отчет о внешней оценке включает в себя заключение по результатам аудита функционирования, методологию и вопросы, а также презентацию наблюдений и выводов.

Результаты первых оценок были, в целом, позитивными. Все заключения по результатам аудита функционирования были высокого качества, а после презентации предмета складывалось впечатление, что соответствующий вопрос был изучен достаточно подробно. Данные были собраны надлежащим образом, а анализ был проведен на профессиональном уровне, хотя использованная методология не всегда отличалась достаточным уровнем сложности.

Отчетность

Национальная аудиторская служба Дании отвечает на запросы с заголовками «планирование» (1) и «деятельность» (2), поскольку процедуры контроля качества при проведении аудиторских проверок являются идентичными.

Проблемы с контролем качества

Национальная аудиторская служба Дании пока еще не сталкивалась с какими-либо конкретными проблемами, поскольку она не будет использовать систему ТимМейт (TeamMate) исключительно до января 2003 года.

Заключение

В ноябре 2000 года была создана рабочая группа под председательством Помощника Генерального ревизора. Членами рабочей группы были назначены два директора и несколько старших аудиторов.

Группа начала свою деятельность с семинара по обсуждению подхода к вопросам обеспечения качества. Для получения более подробной информации о предмете группа обратилась к коллегам из

⁹ VFM = соотношение цена-качество.

местной коммерческой аудиторской фирмы, провела интервью с ведущими партнерами этой фирмы в отношении их опыта в сфере обеспечения качества. Недавно эти коллеги провели в своей аудиторской фирме мероприятия по обеспечению качества. В рамках данного обмена информацией было высказано несколько идей относительно того, каким образом можно избежать ряда социально-психологических проблем при осуществлении контроля в отношении файлов с данными аудиторской проверки, созданных другими коллегами.

Группа разработала необходимые рабочие документы, включая концепции, руководство по обеспечению качества и вопросы.

Выборка файлов с данными аудиторской проверки проводилась совместно с ответственным директором и аудитором. Группа по обеспечению качества решила проанализировать «средние» (а не самые худшие или самые совершенные) файлы с данными аудиторской проверки, поскольку они будут представлять репрезентативную выборку. Данная выборка не являлась теоретической попыткой сделать репрезентативную выборку файлов с данными аудиторской проверки, и она сработала в социальных условиях, в которых она была применена. Особенно важным было то, что все согласились с выводами, связанными с изучением файлов с данными аудиторской проверки.

На основе изучения отобранных файлов с данными аудиторской проверки был сделан общий вывод о том, что Национальная аудиторская служба Дании провела аудит хорошего качества. Конечно, всегда есть, что можно улучшить как в отношении различных стадий процесса аудита, так и в отношении аудиторской документации.

ФИНЛЯНДИЯ¹⁰

Финансовый аудит

Контроль качества на этапе планирования аудиторской проверки

- *Руководство по финансовому аудиту предусматривает подготовку плана проведения аудиторских проверок, основанного на анализе рисков, который в свою очередь требует близкого ознакомления с клиентом, его системой бухгалтерского учета, а также стиля управления, используемого его руководителем. Ознакомление с клиентом предусматривает (a) утверждение положений и иных норм, описаний, планов, бюджета, исполнения контрактов, отчетов о деятельности и аудиторских заключений; (b) обсуждений с менеджером по аудиту и с предыдущим аудитором, если аудитор клиента поменялся; (c) наличия знаний у старшего сотрудника по аудиту и иных аудиторов относительно аудита функционирования в сфере деятельности клиента; (d) наличия знаний относительно финансовых правил клиента; и (e) утверждения предварительных аналитических процедур.*
- *Требуются письменные документы с изложением плана проведения аудиторских проверок и анализа рисков. В руководстве по аудиту в общих чертах определяется содержание плана проведения аудиторских проверок, а также приводится образец такого плана. Менеджер по аудиту проверяет документы, содержащие анализ рисков и план проведения аудиторских проверок, и дает указания аудиторам по доработке этих документов. Менеджер по аудиту подписывает план проведения аудиторских проверок, когда он убедится, что данный план соответствует руководству и отвечает любым иным требованиям, предъявляемым руководителем департамента.*

¹⁰ Материалы получены 11 ноября 2002 года из Государственной службы аудита Финляндии.

- *Работа по подготовке плана проведения аудиторских проверок должна быть завершена к установленному сроку.*

Контроль качества на этапе проведения аудиторской проверки

- *Процедуры проведения аудиторской проверки закреплены в руководстве по аудиту и приложениях к нему. Менеджеры по аудиту контролируют процесс проведения аудиторских проверок, основываясь на своих оценках. Каждый менеджер по аудиту вправе самостоятельно принять решение относительно объема такого контроля. Однако если решить проблему совместно с ответственным аудитором и его менеджером по аудиту не представляется возможным, менеджер по аудиту обращается к руководителю департамента.*
- *В руководстве по аудиту установлено требование, чтобы аудиторы представляли не менее двух промежуточных заключений в ходе проведения аудиторской проверки.*
- *Аудиторы должны указывать в отчете количество дней, которое они проработали на различных аудиторских проектах, а также в ходе осуществления иной деятельности; затем данные отчеты направляются менеджерам по аудиту.*

Контроль качества на стадии отчетности в ходе проведения аудиторской проверки

- *Аудиторы направляют промежуточные заключения, в которых описываются объем работ, выполненные работы, выводы по аудиту и их основания, а также возможные рекомендации. Необходимо наличие журнала аудита, охватывающего вопросы от заключений до выводов, ведение которого контролируется менеджером по аудиту.*
- *При подготовке финального аудиторского заключения аудиторы должны заполнить вопросник по аудиту и его результатам. Вопросник рассматривается в качестве контрольного перечня, обеспечивающего корректное проведение аудиторской проверки на протяжении всех существенных этапов.*
- *Руководитель департамента по финансовому аудиту готовит документ, описывающий термины, используемые в аудиторских заключениях; он также готовит образец аудиторского заключения.*
- *Аудиторы подготавливают проект аудиторского заключения, который затем изучается менеджерами по аудиту. После внесения в текст согласованных исправлений менеджеры по аудиту направляют проект руководителю департамента.*
- *Требования к сфере отчета устанавливаются руководителем департамента, который обычно консультируется по этому вопросу с менеджерами по аудиту.*

Практические проблемы реализации процедур Контроля качества и извлеченные уроки

В отношении требований к отчету возникли некоторые проблемы.

ШВЕЦИЯ¹¹

Обеспечение качества в Национальной аудиторской службе Швеции (RRV)

В данном документе описывается используемый Национальной аудиторской службой Швеции подход к вопросам управления качеством и обеспечения качества. В большей степени он представляет собой подход к комплексному управлению качеством (TQM), предусматривающий стандарты, консультации и последующие мероприятия в отношении всех основных видов деятельности в рамках Национальной аудиторской службы Швеции, которые влияют на окончательное качество.

Национальная аудиторская служба Швеции осуществляет полный спектр аудиторских проверок (аудит функционирования и финансовый аудит) и охватывает широкую сферу всего государственного сектора, включая предприятия, принадлежащие государству или контролируемые государством, государственные организации, а также государственные гранты, выделяемые муниципалитетам и странам. В июле 2003 года Национальная аудиторская служба Швеции была переведена из-под ведения органа исполнительной власти в ведение законодательного органа (парламента).

Национальная аудиторская служба Швеции рассматривает свои обязательства по Управлению качеством (QM) в качестве постоянной деятельности, отражающей постоянно растущий спрос и ожидания общественности в отношении аудиторской профессии. Финансовый аудит стремится отвечать финансовым стандартам частного сектора во всех соответствующих аспектах, а в рамках аудита функционирования осуществляются меры по применению разумного количества критериев к отчётам об исследовании. Текущий статус кривой развития представляет собой последовательное усовершенствование Управления качеством на протяжении нескольких лет. В последние годы большее внимание уделялось подходу к комплексному управлению качеством (TQM), в то время как инвестиции в Управление качеством были все более затратными. На более ранних стадиях развития Управления качеством Национальная аудиторская служба Швеции пыталась избежать профессиональных ошибок в процессе оценки случаев нарушения норм, непрофессионального управления и низкой результативности и эффективности в отношении своих клиентов. На всех уровнях «надзора», т.е. при проверке качества проектов до окончания аудиторской работы, проявлялась большая озабоченность. В результате чего для целей проведения финансового аудита Национальная аудиторская служба Швеции перефокусировалась на более трудную задачу по представлению хорошо обоснованной профессиональной оценки годовой бухгалтерской отчётности в соответствии с Общепринятыми стандартами аудита (GAAS) INTOSAI и IFAC. При проведении аудита функционирования Национальная аудиторская служба Швеции перефокусировалась на изучение более удачно сформулированных «аудиторских вопросов» в отношении все более обширного использования Общепринятых научных критериев (GAAC) для сбора и анализа информации.

Более важные общие платформы комплексного управления качеством, которые были созданы и поддерживались благодаря всестороннему участию и работе персонала, представлены ниже:

¹¹ Материал подготовлен Бо Сандберг (Национальная аудиторская служба Швеции), эксперт СИГМА (получен 18 ноября 2002 года, внесены небольшие исправления 15 февраля 2003 года).

- *заявление о миссии и видении;*
- *кодекс этики;*
- *ежегодная оценка производительности персонала.*

Финансовый аудит

Концепция комплексного управления качеством (TQM) была подробно изучена, обсуждена, принята и *задокументирована* в «Руководстве по аудиту» (RRV 2000:22, доступно на английском языке). В данном документе, объединяющем в себе директивный документ и основные стандарты, были определены основные краеугольные камни. Качество работы подразделяется на категории как стремление обеспечить качество на всех этапах аудита: а) качество на входе, б) качество процесса, и с) качество результатов.

Качество на входе

Программа сертификации для финансовых аудиторов, рассчитанная на пять лет и 400 часов лекций, предназначена для начала обучения по специальности «бухгалтерский учет». Ассоциация, которая сертифицирует дипломированных бухгалтеров в частном секторе, проводит внешний экзамен. Один экзамен проводится после трех лет обучения, а финальный экзамен – после пяти лет обучения. Для аудиторов в частном секторе экзамены примерно одинаковые (процентов на 75) и проводятся в один и тот же день. На сегодняшний день около 90% персонала начали обучение по этой программе. По прохождении «сертификации» применяется материальный стимул в виде 10%-ой надбавки к заработной плате.

Была введена четко определенная иерархия аудиторских обязанностей, которые схожи с иерархией, применяемой в частном секторе: 1) главный аудитор 2) руководитель проекта 3) руководитель экзамена и 4) участвующий аудитор. Для продвижения на более высокие должности, помимо иных квалификаций, необходимо пройти вышеуказанную сертификацию.

Качество процесса

Каждый год Национальная аудиторская служба Швеции проводит последующие мероприятия по обеспечению качества среди главных аудиторов в отношении 20 процентов проведенных ими аудиторских проверок. Данные мероприятия, проводимые по завершении аудиторских проверок, однозначно представляют собой мероприятия, направленные на обеспечение качества. На сегодняшний день после пяти лет применения все (т.е. несколько сотен) аудиторских проверок были изучены, и результаты таких изучений задокументированы, по крайней мере, единожды в отношении каждой проверки.

Национальная аудиторская служба Швеции заключила контракт с сертифицированной бухгалтерской фирмой, которая ежегодно проводит проверку эффективности таких внутренних последующих мероприятий и докладывает о результатах Помощнику Генерального ревизора.

Качество результатов

Для проведения систематических последующих мероприятий в отношении работы Национальной аудиторской службы Швеции были разработаны определенные процедуры. Оценка аудиторских проверок проводится с различных точек зрения, включая: а) эффективность работы, б) комментарии и наблюдения, сделанные в ходе аудиторской проверки, и с) действия, предпринятые на основе аудиторских выводов и рекомендаций.

Вопросники, заполненные министерствами и ведомствами, дают возможность Национальной аудиторской службе Швеции ознакомиться с соответствующими мнениями относительно качества ее работы в отношении объема и направленности аудиторской проверки, доступа к аудитору, опыта, а также релевантности изученных вопросов. Каждые три года проводятся опросы; последние

опросы, проведенные в 2001 году и 1998 году, показали хорошие оценки практически по всем аспектам. Данный факт представлял особую ценность в обсуждениях с руководителем Национальной аудиторской службы Швеции.

Общие вопросы качества в отношении финансового аудита

Были созданы Консультативный комитет по аудиту и Консультативный комитет по бухгалтерскому учету с участием старших сотрудников, осуществляющих профессиональное консультирование и руководство аудитом и бухгалтерским учетом соответственно.

Результатом одобрения тщательно проработанной и многоуровневой Стратегии отчетности, нацеленной на различные уровни принятия решений руководителем и аудируемым лицом, стала выдача: а) Формального аудиторского заключения в соответствии со Стандартами аудита INTOSAI и Руководством IFAC, направляемого правительству; если заключение является условным, то копия направляется в Постоянный комитет парламента; б) Аудиторского заключения с более детальным изложением выводов и рекомендаций совету ведомства, когда применимо, и с) Аудиторского меморандума, направляемого Финансовому директору ведомства, если применимо. Раз в год Национальная аудиторская служба Швеции направляет правительству консолидированное Годовое аудиторское заключение с копией в Постоянный комитет парламента для информации. В данном заключении суммируются основные выводы и рекомендации в отношении финансового аудита и аудита функционирования.

Для подготовки директивного документа, в котором обобщаются результаты работы концепции аудита комплексного управления качеством [*Общий контроль* применения Общепринятых стандартов аудита (GAAS) и Правил профессиональной этики для бухгалтеров (RPEA)], была нанята сертифицированная бухгалтерская фирма. Наиболее важными аспектами осуществления общего контроля являются следующие: а) независимость аудитора от клиента; б) достаточное количество персонала, обладающего надлежащей квалификацией для проведения аудиторской проверки; с) необходимое руководство для аудиторской команды; d) наличие программы проверки по вопросам контроля / обеспечения качества для Общепринятых стандартов аудита (GAAS) и Правил профессиональной этики для бухгалтеров (RPEA). Сертифицированная бухгалтерская фирма отчитывается перед Помощником Генерального ревизора. Соответственно такая схема представляет собой внешнее сравнительное исследование.

Аудит функционирования

Подход к комплексному управлению качеством (TQM) в сфере аудита функционирования был разработан с учетом особого характера ориентированности Национальной аудиторской службы Швеции на эффективность. Все больше и больше внимания и ресурсов уделялось в первую очередь вопросам качества. В данном случае подходящая структура состоит из трех этапов аудита: планирование, проведение аудита и отчетность.

Планирование

Для повышения качества планирования аудита Национальная аудиторская служба Швеции проводит более основательные исследования, каждое из которых именуется «Сфера стратегии для ХХ». Целью таких исследований, объем которых обычно составляет 30-70 страниц, является освещение важных аудируемых проблем и вопросов в соответствующей области с использованием обычных критериев аудита: материальность и риски. Затем определяются несколько подходящих аудиторских проектов, в которых ожидаемая совокупная выгода – в результате проведения аудита функционирования – представляется наиболее существенной. У этих исследований также есть и иная функция, которая заключается в узаконивании Национальной аудиторской службы Швеции в качестве информированного источника, от которого заинтересованные стороны могут ожидать получения пользы в виде высококачественной информации.

При планировании отдельных аудиторских проверок обязательным условием является проведение предварительного изучения в целях выявления аудиторских вопросов, подлежащих проверке, описания и обоснования методов, которые будут использоваться для сбора и анализа данных и информации, а также обозначения возможных преимуществ и рисков аудита. Результатом данного этапа – предварительного изучения – является формирование основы и обоснования основного исследования, отдельной аудиторской проверки.

До сегодняшнего дня на всех этапах планирования Национальная аудиторская служба Швеции пыталась вовлекать, обычно в качестве членов команды, ведущих экспертов в соответствующей области, которые обладают неоспоримой экспертной репутацией среди заинтересованных сторон конкретного исследования. Относительно новой особенностью стало привлечение на более постоянной основе экспертов по статистике и иным видам исследований для предоставления независимого второго экспертного мнения по проектам заключений до того, как будут приняты окончательные решения.

Результаты трех этапов – разработка стратегии, предварительное изучение и план основного исследования – утверждаются Помощником Генерального ревизора или самим Генеральным ревизором.

Исполнение

Руководитель команды и ее члены, включая внешних экспертов, управляют проектом, проводя формальные брифинги для руководителя подразделения и Помощника Генерального ревизора. В прошлом достаточно часто возникали проблемы в связи с тем, что проект разрастался по тем направлениям, которые не были предусмотрены в плане проведения аудиторской проверки. Сегодня руководитель проекта должен иметь на руках более формальное одобрение, чтобы сократить или расширить план проведения аудиторской проверки. Также были разработаны подробные требования, касающиеся взаимоотношений с клиентами в процессе проведения аудиторской проверки.

Отчетность

Залогом качества при проведении аудита функционирования является четкое разделение фактов и наблюдений и их отграничение от оценки и финальной специальной части, рекомендаций. Общее стремление Национальной аудиторской службы Швеции заключалось в том, чтобы аудируемое лицо и аудиторы могли договориться о фактах и наблюдениях. Также хорошо, если аудируемое лицо соглашается с оценкой, не говоря уже про согласие с рекомендациями. Однако может случиться так, что аудируемое лицо не согласится с оценкой, и в этом случае, если его позиция должным образом обоснована, данное разногласие должно быть отмечено.

На стадии отчетности используется процедура урегулирования разногласий с аудируемыми лицами. На этой стадии аудируемое лицо просят дать комментарии по всем фактам, оценкам и рекомендациям, сделанным Национальной аудиторской службой Швеции. Данная обязательная процедура вместе с тем фактом, что заключение о результатах проведения аудита функционирования должно включать в себя все факты и виды анализа, сделанные в поддержку оценки и рекомендаций, представляют собой два наиболее эффективных фактора, которые стимулируют и способствуют повышению качества. Заключение об аудите функционирования может быть оспорено с точки зрения качества через несколько лет, и, если такое оспаривание будет обоснованным, то такая претензия может иметь серьезные последствия для всех участвующих сторон. Все знают об этом факте, что также устраняет возможность для «торга» по выводам, сделанным в тексте заключения, чтобы получить положительное одобрение от клиента.

Соответствующие возражения и комментарии, сделанные клиентом, должны быть отражены в заключении. Вариант, который был отклонен Национальной аудиторской службой Швеции, заключался в том, чтобы дать аудируемому лицу возможность заполнить собственное приложение с возражениями в адрес Национальной аудиторской службы Швеции. Причина, по которой Национальная аудиторская служба Швеции не использовала этот вариант, заключалась в том, что

служба полагала, что такое использование создаст неопределенность среди получателей заключения. В большинстве случаев требуется существенный опыт и время для оценки двух различных точек зрения, что отрицательно влияет на предрасположенность предпринимать действия по результатам аудиторских заключений. Однако в течение шести месяцев аудируемое лицо должно дать формальный ответ в отношении своих действий по аудиторскому заключению. Конечно же, они также вправе представлять свои критические замечания и в средства массовой информации, хотя такое встречается нечасто. На практике возможность обратиться с критическими замечаниями к руководителю Национальной аудиторской службы Швеции, в Министерство финансов используется очень редко. Возможно, это связано с тем фактом, что данное лицо не может каким-либо образом вмешаться в процесс, даже если критические замечания являются обоснованными. Если негативные комментарии аудируемого лица появляются в средствах массовой информации, политика Национальной аудиторской службы Швеции предписывает не вступать со средствами массовой информации в дебаты относительно аудиторского заключения. Это обосновывается простым фактом, что такие дебаты могут создать путаницу относительно того, какую же все-таки позицию занимает Национальная аудиторская служба Швеции после направления заключения. Тем не менее, достаточно распространенными являются интервью с представителями Национальной аудиторской службы Швеции в газетах или на радио / телевидении в отношении аудиторских заключений.

Отчетность по аудиту функционирования является наиболее важной для Национальной аудиторской службы Швеции. В связи с этим старшие аудиторы проходят обучение у специалистов по коммуникациям, чтобы писать четкие и лаконичные заключения. Общая функция коммуникации, для которой у Национальной аудиторской службы Швеции есть свои эксперты, является важной для эффективного принятия аудиторского заключения. Чтобы донести сообщение до целевой аудитории и предпринять стимулирующие действия в отношении заключений по аудиту функционирования, нужно обеспечить хорошее освещение в средствах массовой информации.

Была разработана специальная модель для внутренних последующих действий в отношении заключений по аудиту функционирования (выводы и рекомендации), основанная на сравнении текущего года и трех предыдущих лет, как часть диалога между Национальной аудиторской службой Швеции *part* и заинтересованными сторонами. Наиболее важными вопросами, включенными в данную модель, являлись следующие: а) релевантность, б) освещение государственных обязательств, с) принятие аудиторских рекомендаций и d) профессиональное развитие.

Общие вопросы качества при аудите функционирования

Существует комбинированный директивный документ и руководство по проведению аудита функционирования, который создает платформу для Управления качеством (QM). Руководство содержит указания, в частности, по тем же вопросам качества, что и для финансового аудита (качество на входе, качество процесса и качество результатов), но при этом есть некоторые дополнительные аспекты.

Еще одним инструментом, который высоко ценится аудиторскими, является база данных под названием «*Реестр методов аудита*». По результатам каждого проекта, после закрытия его внутренней отчетности, должен быть подготовлен отчет о методе аудита, описывающий использованные методы и их применение. Специальная группа по качеству аудита тщательно проверяет проект отчета о методе аудита. После его одобрения группой отчет добавляется в базу данных, обобщающую соответствующий опыт, после чего можно делать электронный поиск по различным вопросам.

ВЕЛИКОБРИТАНИЯ

I. Контроль качества в процессе финансового аудита¹²

Процедуры контроля качества в Национальной аудиторской службе Великобритании (NAO) регулируются Положением об аудиторских стандартах (SAS) 240 Совета по аудиторской практике Великобритании, которое содержит подробное руководство по вопросам проведения отдельных аудиторских проверок, а также общеведомственные процедуры, обеспечивающие качество работы по финансовому аудиту, проводимому Национальной аудиторской службой Великобритании.

A. Практики и процедуры контроля качества в режиме «реального времени»

До начала каждой аудиторской проверки директорам необходимо удостовериться в наличии ресурсов, необходимых для проведения проверки, и подтвердить, что аудиторская команда является независимой и подходит для выполнения поставленной задачи. Также на ежегодной основе весь персонал, занятый в проведении финансового аудита, должен подписывать декларацию о соблюдении кодекса поведения, а также получать запись о прохождении курса обучения и повышения квалификации. Данные документы подтверждают, что персонал является «профессионально пригодным и добросовестным» (согласно Правилам об аудите Великобритании) для проведения аудита, а также что они поддерживают профессиональные знания на должном уровне.

Проверка проводится в два этапа – первый этап, представляющий собой детальную проверку со стороны менеджера или руководителя команды, и второй этап, заключающийся в проверке директором основных взглядов, выводов и оценок. В отношении проверок, имеющих, как считается, высокую стоимость, высокий риск или подлежащих условным оговоркам, второй независимый директор также осуществляет проверку основных взглядов и суждений на каждом этапе аудита, начиная с момента планирования и до завершения.

Национальная аудиторская служба Великобритании оказывает услугу по централизованной технической поддержке, заключающуюся в даче консультаций и указаний аудиторской команде, когда необходимо, в соответствии с ведомственной политикой о консультировании. Когда предлагается внести оговорки в аудиторское заключение, центральная техническая команда проводит дополнительный ряд проверок до того, как заключение будет представлено Финансовому инспектору и Генеральному ревизору для подтверждения. В рамках каждого линейного отдела ведущий Директор по финансовому аудиту также может давать указания.

B. Проверка качества по завершении аудита

Национальная аудиторская служба Великобритании ежегодно проводит раунд «холодной проверки». В рамках этого раунда высшему руководству дается заверение относительно обеспечения качества работы Национальной аудиторской службы Великобритании по финансовому аудиту. Проверке подлежит выборка, составляющая приблизительно 5% по количеству и 8-10% по цене аудиторских проверок соответственно. Каждый директор проходит проверку на ежегодной основе, а каждый менеджер проверяется каждые три года. В соответствии с Правилами SAS 240 отдельные члены правления отвечают за качество аудита и методологию технического аудита.

Проверки проводятся командой, состоящей из опытного менеджера и директора. В конце каждой такой проверки присваивается оценка конкретной аудиторской проверке. Если есть аудиторские проверки, которые считаются слабыми, то по соответствующему клиенту будет проведена повторная проверка в течение последующего года. Аналогичным образом образец работы любого

¹² Данный раздел по Великобритании был подготовлен Марком Бабингтоном (Национальная аудиторская служба Великобритании), экспертом СИГМА (получено 22 октября 2002 года).

менеджера или директора, который был ранее ассоциирован с неудовлетворительной аудиторской проверкой, будет также проверен в течение следующего года (один раз для менеджера и дважды для директора).

Для правления Национальной аудиторской службы Великобритании подготавливается ежегодный отчет, а результаты «холодной проверки» Национальной аудиторской службы Великобритании также распространяются по ведомству, чтобы в ходе будущих раундов по планированию можно было обсудить недостатки.

Национальную аудиторскую службу Великобритании также проверяет Отдел совместного мониторинга, орган по мониторингу стандартов качества Институтов дипломированных бухгалтеров. Процедуры мониторинга включают в себя серию «холодных проверок» и анализ ведомственных процедур Национальной аудиторской службы Великобритании, направленных на обеспечение качества сотрудников Национальной аудиторской службы Великобритании. Отдел направляет отчет руководству Национальной аудиторской службы Великобритании, результаты которого копируются сотрудникам для того, чтобы соответствующие вопросы были бы обсуждены в ходе будущих аудиторских раундов.

С. Добросовестная практика

- *Регулярное и своевременное распространение результатов раундов проверки внутри всего ведомства в целях незамедлительного освещения любых проблем;*
- *Независимая оценка качества аудиторской работы Национальной аудиторской службы Великобритании;*
- *Процесс «холодных проверок» стимулирует проверяющих к выявлению сфер добросовестной практики, которыми можно поделиться с коллегами в будущем;*
- *Проверка со стороны независимого директора и команда централизованной технической поддержки, осуществляющая подтверждение ключевых взглядов и выводов.*

II. Контроль качества в процессе аудита VFM¹³

А. Практики и процедуры контроля качества в режиме «реального времени»

Целями обеспечения качества Национальной аудиторской службы Великобритании являются:

- *Организация работы VFM Национальной аудиторской службы Великобритании таким образом, чтобы обеспечение качества являлось неотъемлемой частью всех этапов работы;*
- *Оценить сильные и слабые стороны результатов работы VFM и их управления с целью извлечения и применения уроков для будущей работы;*
- *Предоставлять высшему руководству систематическую и достоверную информацию о качестве проверок VFM.*

Директора проектов и их команды отвечают за подготовку своих одобренных программ работы VFM в соответствии со стандартами высокого качества. Они должны определить наиболее подходящую форму обеспечения качества в зависимости от масштаба и сложности проверки, категории ее конфиденциальности, продолжительности и опыта сотрудников, выполняющих работу.

¹³ Данный раздел по Великобритании был подготовлен Марком Попплвеллом (Национальная аудиторская служба Великобритании), экспертом СИГМА (получено 29 ноября 2002 года).

Получение экспертного заключения и независимого мнения

Действия и процедуры, направленные на обеспечение качества, включают в себя:

- *Заключение эксперта-консультанта, внешнего или внутреннего, по ключевым аспектам проверки VFM на важнейших этапах, особенно на стадии планирования, до момента принятия важнейших решений;*
- *Источники экспертных заключений включают в себя Техническую консультативную группу в качестве внутреннего источника и специалистов-консультантов и группы ученых и иных экспертов в качестве внешнего источника;*
- *«Горячие изменения» – независимые проверки заключений в процессе их подготовки в целях оценки того, насколько они грамотно сформулированы с технической точки зрения, насколько их структура является убедительной, доказательства четко представлены, а также что заключение в общем, скорее всего, передает его читателю необходимые сообщения в простом и быстром формате;*
- *Требование о том, что работа должна быть проверена опытными сотрудниками, которые напрямую не участвуют в работе.*

Встраивание качества

Надлежащее руководство и проверка также могут способствовать повышению качества, а если есть признаки того, что надлежащее руководство и проверки являются надежными и последовательными, то можно говорить и об обеспечении качества. Данное обеспечение качества осуществляется следующими способами:

- *Назначение персонала, обладающего надлежащими навыками и опытом, для выполнения соответствующих исследовательских задач;*
- *Постоянная коммуникация с персоналом, чтобы все сотрудники понимали свои роли и задачи в свете целей и контекста исследований;*
- *Регулярные обсуждения с сотрудниками в целях выявления того, что прошло хорошо, а что было менее успешным, понимания соответствующих причин, сферы для усовершенствования и способа реализации;*
- *Документирование ключевых доказательств и их интерпретации в целях обеспечения надлежащего отражения процесса принятия решения, повлиявших на проверку и полученные выводы;*
- *Динамика и расходы процесса мониторинга для предупреждения проблем и вмешательства на ранней стадии посредством осуществления надлежащих действий и принятия соответствующих решений;*
- *Всесторонняя и своевременная проверка работы в целях обеспечения того, чтобы все выводы были полностью основаны и подкреплены достоверными и достаточными доказательствами.*

V. Практика, относящаяся к обеспечению качества по завершении процесса аудита («холодные проверки»)

Существуют четыре вида проверки, которые проводятся по завершении исследования: внутренние оценки, внешние оценки, отзыв со стороны аудируемого лица и проверка команды. Отдельная оценка сама по себе не является ключевой; цель проведения оценок заключается в том, чтобы позволить Национальной аудиторской службе Великобритании продолжить совершенствовать свою работу, извлекая соответствующие уроки.

Внутренние проверки

Команда, проводившая проверки исследований, опубликовала отчеты, используя стандартный формат. Оценки охватывают:

- *презентацию и формат;*
- *техническое содержание и качество;*
- *внутреннее влияние;*
- *общую оценку.*

Внешние проверки

Для получения независимого мнения относительно качества работы Национальной аудиторской службе Великобритании ведомство назначает внешнюю организацию для проверки отчетов и заключений, опубликованных Национальной аудиторской службой Великобритании. Внешним проверяющим обычно является научный орган, признаваемый в качестве экспертного центра. Проверяющий собирает группу ученых-экспертов, представляющих спектр определенных дисциплин. Эксперты получают копии всех отчетов после их опубликования. Группа оценивает отчеты, используя те же критерии, что и для внутренних проверок. Внешние проверяющие обычно выдают два итоговых отчета каждый год, в которых суммируются ключевые замечания, изложенные в отчетах о проверке вопросов обеспечения качества.

Отзыв со стороны аудируемого лица

Мнения аудируемых лиц, которые подлежат проверкам VFM со стороны Национальной аудиторской службы Великобритании, являются важными, включая их точку зрения на влияние и добавленную стоимость, полученную в результате исследования, и их мнение относительно того, насколько профессионально действовали сотрудники и насколько качественно осуществлялось управление процессом. Мнение аудируемых лиц запрашивается в стандартном формате и направляется аудируемому лицу директором по исследованию после публикации заключения.

Проверка команды

Команды проводят проверку «извлеченных уроков» после опубликования заключения с целью выявления следующих факторов:

- *что получилось хорошо и почему;*
- *что было менее удачным и причины этого;*
- *уроки на будущее и возможное более широкое применение всех проверок VFM.*

Действия по полученным результатам

Центральная команда VFM Национальной аудиторской службы Великобритании периодически подготавливает сводные отчеты для высшего руководства, в которых освещаются следующие вопросы: уроки, извлеченные из проверок вопросов обеспечения качества; необходимость осуществления действий, направленных на такие усовершенствования, как обучение и указания; и более широкий спектр вопросов для дальнейшего изучения и рассмотрения. Ключевые вопросы, вытекающие из обеспечения качества, доводятся до сведения VFM персонала с помощью семинаров, рабочих групп и указаний.

С. Добросовестная практика

Некоторые вопросы, которые необходимо учитывать в отношении обеспечения качества:

- *рассматривать обеспечение качества как продолжающийся процесс, а не как одноразовую процедуру или мероприятие по завершении исследования;*
- *на самой ранней стадии проверки необходимо определить действия, которые должны быть предприняты для стимулирования качества;*
- *получить независимое второе мнение относительно ключевых этапов в целях подтверждения, например, отбора исследования, вопросов для изучения, плана и методологии;*
- *идентифицировать ключевые моменты исследования, которые требуют особой проверки в целях обеспечения того, чтобы цели исследования были достигнуты;*
- *использовать «горячие изменения» для предоставления конструктивных комментариев для усовершенствования проектов заключений и презентации в общем (но с тем, чтобы предложения были практическими);*
- *выделить достаточное количество времени для внутренних и специализированных проверок проектов заключений;*
- *позитивно реагировать на результаты внешних проверок вопросов обеспечения качества и отзывов со стороны аудируемых лиц; получить разъяснения, если их комментарии или замечания непонятны;*
- *рассмотреть вопрос о том, почему некоторые аспекты исследования являются более успешными по сравнению с другими;*
- *если исследование требует больше времени или финансовых затрат, необходимо выявить основные драйверы, которые привели к такому превышению, и рассмотреть вопрос о том, что может быть сделано в будущем (при этом не пренебрегая преимуществами ретроспективного подхода);*
- *обеспечить, чтобы уроки, извлеченные из проверок вопросов обеспечения качества, получили широкое распространение посредством организации рабочих групп и семинаров;*
- *Самое главное – принять позитивный подход: проверки вопросов обеспечения качества не должны быть негативными обсуждениями неудач, а должны быть конструктивными и позволять извлекать уроки из практических ситуаций.*

СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ¹⁴

Обеспечение качества в Главном бюджетно-контрольном управлении США (GAO)¹⁵

Введение

В данном материале обобщен подход Главного бюджетно-контрольного управления США к вопросам обеспечения качества, который не сфокусирован исключительно на процессе аудита.

¹⁴ Материалы подготовлены Гарри Хэвенсом, экспертом СИГМА (получены 30 октября 2002 года).

¹⁵ В 2004 году наименование Главного бюджетно-контрольного управления США было изменено на Главное контрольное управление.

Наоборот, упор делается на достижении максимально высокого качества, что охватывает институциональную культуру и находит отражение в управленческих директивных документах и практиках.

Независимость, профессиональная честность и объективность

Главное бюджетно-контрольное управление США придерживается стандартов независимости, изложенных в *Государственных стандартах аудита*. Сотрудники на всех уровнях обязаны соблюдать применимые законы и положения о конфликте интересов и сообщать вышестоящему руководству о потенциальных конфликтах интересов. Они подготавливают годовые отчеты о раскрытии финансовой информации, в которых подробно раскрываются данные о доходах, имуществе и обязательствах сотрудников, а также их ближайших родственников / членов их семей. Данные отчеты проверяются вышестоящими чиновниками, отчеты по которым также доступны для публичного ознакомления. Сотрудники также обязаны ежегодно подписывать Заявление о независимости, а также получать разрешение на занятие определенной сторонней деятельностью, выходящей за рамки трудовых отношений.

Недавно Главное бюджетно-контрольное управление США ужесточило стандарты независимости. Аудиторы и организации, в которых они работают, не вправе выполнять какую-либо иную существенную работу для аудируемого лица. Например, если организация оказывала аудируемому лицу содействие в создании системы информационных технологий, то эта организация не может впоследствии стать аудитором такого лица. Данное ограничение в основном затрагивает частные аудиторские фирмы, которые могут участвовать в процессе аудита государственных предприятий.

Управление кадровыми ресурсами

Главное бюджетно-контрольное управление США стремится нанимать на работу лиц, обладающих выдающимися интеллектуальными способностями, техническими знаниями и навыками межличностного общения, а также задатками лидера. Управляющий директор в каждой сфере аудита (эквивалент Помощника Генерального ревизора) определяет состав сотрудников, необходимых для достижения поставленных целей и задач в соответствующей области. Указанные требования сообщаются центральному руководству, которое должно увязать их с доступными бюджетными ресурсами и принять решение относительно количества сотрудников, нанимаемых в каждой области. Для заполнения вакансий Главное бюджетно-контрольное управление США нанимает сотрудников из отдельных университетов и иных источников.

В сфере финансового управления Главное бюджетно-контрольное управление США осуществляет наем персонала, обладающего обширным опытом в сфере бухгалтерского учета. В сфере аудита функционирования соответствующие дисциплины гораздо более разнообразные, включая государственное управление, экономику, информационные технологии и многие другие.

Отбор кандидатов осуществляется после собеседования с различными сотрудниками на уровне руководства. Затем Главное бюджетно-контрольное управление США организует ознакомительную программу для новых сотрудников. Новые сотрудники и сотрудники, переведенные из одной сферы аудита в другую, посещают курсы методологии аудита и иные соответствующие курсы.

Главное бюджетно-контрольное управление США предлагает формальную теоретическую подготовку и индивидуальные программы, некоторые из которых можно пройти в режиме удаленного доступа. Большая часть данного обучения разработана и обеспечивается Центром функционирования и обучения. Дополнительно группы по финансовому аудиту разработали и представили некоторые специализированные курсы в этой области.

Все аудиторы должны получить не менее 80 баллов по дополнительному профессиональному образованию (СРЕ) в течение каждого двухлетнего периода, включая не менее 24 баллов, напрямую связанных с государственной средой и государственным аудитом. За соблюдением указанных требований осуществляется строгий контроль.

Сотрудники проходят оценочные собеседования со своим руководством не реже одного раза в год в соответствии с опубликованными показателями и нормативами эффективности труда. Главное бюджетно-контрольное управление США повышает сотрудников в должности, исходя из показателей их эффективности и проявленного желания и возможности взять на себя больший объем обязательств. Информация о наличии вакансий находится в широком доступе, и кандидаты могут отправлять соответствующие заявки. Кандидатов оценивают ежегодные отборочные комиссии, которые дают соответствующие рекомендации лицу, отвечающему за наем персонала, обычно управляющему директору.

Цель распределения персонала заключается в обеспечении того, чтобы каждая аудиторская команда коллективно обладала надлежащим профессиональным опытом, а также, чтобы сотрудники могли повышать свою профессиональную квалификацию. Сотрудники распределяются между аудиторскими группами, прежде всего исходя из потребностей конкретной группы, а также учитывая потребность сотрудников в расширении опыта в той или иной сфере. Директор группы назначает сотрудника на конкретную аудиторскую проверку, который будет работать с помощником директора или ответственным аудитором, осуществляющим руководство работой.

Каждая аудиторская команда обладает надлежащими навыками. Аудит (подтверждение) финансовой отчетности всегда проводится под руководством Дипломированного бухгалтера (CPA), который обладает опытом проведения таких аудиторских проверок.

Аудит функционирования

Главное бюджетно-контрольное управление США разрабатывает пятилетний стратегический план своей работы. Данная работа делится на три вида: запрошенная конгрессом, предусмотренная законом, и научные исследования и разработки, основанные на основных предусмотренных законом обязанностях Главного бюджетно-контрольного управления США.

Для Главного бюджетно-контрольного управления США существует опубликованный Протокол Конгресса, регулирующий порядок взаимоотношений с Конгрессом, что включает в себя процедуры обсуждения условий запроса и подтверждения акцептования запроса. Генеральный контролёр может отклонять запросы Конгресса, если он посчитает, что они по своей природе являются неуместно политизированными или выходят за рамки обязанностей Главного бюджетно-контрольного управления США.

Решение об инициировании определенного аудиторского задания одобряется на Заседании по одобрения аудиторского задания с участием высшего руководства Главного бюджетно-контрольного управления США, в процессе которого участники также договариваются об уровне риска, связанного с выполнением аудиторского задания, что в свою очередь определяет последующую степень проверки выполненной работы.

Основная ответственность за каждую аудиторскую проверку лежит на «первом партнере», который обычно находится на уровне директора, следуя непосредственно за управляющим директором. Первый партнер осуществляет планирование и надзор в отношении аудиторской проверки совместно с помощниками директора и ответственными аудиторами. После получения консультаций внутри Главного бюджетно-контрольного управления США в установленном порядке, решения о планировании аудиторской проверки оформляются в следующих документах: Проектная матрица, Анализ общих рисков и Анализ клиентских рисков.

Отношения с аудируемым лицом оформляются посредством заключения Соглашения об оказании услуг и проведения Вводной конференции, где закрепляются цели аудиторской проверки, ее объем, методология и сроки. В конце аудиторской проверки проводится Завершающая конференция с аудируемым лицом в целях обсуждения фактов, собранных в процессе проведения аудиторской проверки.

По завершении выездной работы подготавливается Меморандум об обобщенных результатах проведенной аудиторской проверки, в котором описываются результаты аудиторской проверки,

демонстрируется достаточность аудиторских процедур, делаются выводы по аудиту. Заранее определенный Набор рабочих документов, Контрольный перечень по завершении аудиторской проверки и иные инструменты помогают убедиться в том, что все необходимые шаги были пройдены. Все необходимые рабочие документы подлежат, по крайней мере, первичной проверке, а в отношении ключевых документов также проводится вторичная проверка до выпуска отчета / заключения. Все документы «рассматриваются» каким-либо лицом, являющимся независимым от аудита, которое тщательно проверяет все факты и цифры, начиная от проектов документов до рабочей документации.

Первый партнер одобряет заключение и иные сопроводительные документы. Второй партнер (иной директор, не участвующий в аудиторской проверке, или управляющий директор) проводит независимую проверку существенных вопросов. В целях проведения аудита финансовой отчетности второй партнер должен являться дипломированным бухгалтером, обладающим существенным опытом в соответствующей области. Экспертов из иных отделов Главного бюджетно-контрольного управления США могут попросить проверить проект заключения, чтобы убедиться в обоснованности анализа и правильности выводов и заключений.

По завершении процесса внутренней проверки все проекты заключения направляются аудируемому лицу для ознакомления. Обычно на этот этап отводится 30 дней. Любые комментарии со стороны аудируемого лица анализируются, и, если они обоснованы, в проект заключения вносятся соответствующие коррективы. Любые такие комментарии и анализ Главного бюджетно-контрольного управления США публикуются в финальном варианте заключения, который становится публичным документом, если только его распространение не должно быть ограничено по причинам обеспечения национальной безопасности.

Периодически проводятся Встречи по проверке аудиторского задания с Генеральным контролером и иными руководящими сотрудниками для обсуждения статуса и прогресса наиболее важных аудиторских проверок.

Консультации и исследования

В Главном бюджетно-контрольном управлении США имеются библиотеки для удовлетворения потребностей сотрудников в профессиональной литературе. В дополнение к ним есть онлайн-доступ к Аудиторской библиотеке справочной литературы.

Аудиторы вправе обращаться за консультацией к экспертам по вопросам, выходящим за пределы знаний членов аудиторской команды. Многие из этих экспертов работают непосредственно в организации, но при необходимости сотрудники Главного бюджетно-контрольного управления США также вправе обращаться с вопросами и к внешним консультантам.

Мониторинг качества работы

Департамент качества и управления рисками реализует Программу оценки контроля качества (QCAP) в рамках которой проводятся последующие проверки аудита функционирования и финансового аудита. Аудит (подтверждение) финансовой отчетности проверяется командой, которая отчитывается перед управляющим директором в этой области. Проверки включают в себя анализ рабочих документов, тестирование функциональных областей и интервью с сотрудниками. Результаты доводятся до сведения руководства и сотрудников, которые подготавливают планы действий по полученным результатам, если это необходимо.

Главное бюджетно-контрольное управление США также начало проводить внешние равноуровневые исследования качества аудита. Первое такое равноуровневое исследование в отношении аудита в финансовой области было завершено недавно, и его результатом стало положительное заключение. Ожидается, что второе исследование, охватывающее область аудита функционирования, будет проведено в 2005 году и будет касаться работы, выполненной в 2004 году.

ПРИЛОЖЕНИЕ С – ПРАКТИКА В УЧАСТВУЮЩИХ ВЫСШИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ АУДИТА

Введение и краткий обзор

В настоящей главе описывается статус реализации контроля качества в процессе проведения аудиторской проверки в высших учреждениях аудита Албании, Болгарии, Хорватии, Кипра, Республики Чехия, Эстонии, Венгрии, Латвии, Литве, Мальте, Польше, Румынии, Словакии, Словении и Турции. Данная информация собрана из заполненных вопросников, представленных участвующими Высшими учреждениями аудита в период май-ноябрь 2002 года.

Как оказалось, сфера, уровень и сложность процедур контроля качества сильно отличались среди Высших учреждений аудита на момент заполнения вопросника. В некоторых из них существовали достаточно проработанные процедуры, которые были направлены на обеспечение высокого качества с помощью таких этапов аудита как планирование, исполнение и предоставление отчетности. Другие находились на более простом этапе создания своих внутренних процессов обеспечения качества. Исходя из ответов, полученных от Высших учреждений аудита, необходимо ввести один конкретный элемент управления качеством там, где он не используется (что, похоже, является характерным для большинства участников). Данным отсутствующим элементом являлась проверка по завершении аудита, проводимая опытными аудиторами, которые являются независимыми непосредственно от самой проверяемой процедуры аудита. Данные проверки должны проводиться ежегодно по завершении определенной части аудиторских проверок, проводимых Высшими учреждениями аудита. Цель таких проверок заключается не в высказывании критических замечаний в адрес аудиторских проверок, а скорее для выяснения следующих вопросов:

- *Применялись ли существующие процедуры контроля качества последовательно и эффективно; и*
- *Каким образом системы контроля качества Высшего учреждения аудита могут быть улучшены и усилены.*

При анализе информации, изложенной в данном приложении, читатель должен понимать, что эти данные были подготовлены в определенный момент времени, и что описанные условия, которые были актуальными в определенный момент времени, могли уже в достаточной степени измениться.

Общие вопросы

Большинство участвующих Высших учреждений аудита предприняло шаги для создания, по крайней мере, основных элементов системы контроля качества в процессе аудита. Для получения надлежащего уровня ориентации на качество, необходимо, чтобы акцент на данном вопросе начинал бы расставляться с руководителя Высшего учреждения аудита. Представляется, что данное основное обязательство характерно для большинства, если не для всех, участвующих Высших учреждений аудита.

Проблема повышения качества может быть рассмотрена на двух уровнях:

- *Обеспечение лучшего функционирования существующих элементов контроля качества;*
- *Координация существующих элементов с добавлением, при необходимости, иных элементов, а также обеспечение согласованного подхода к вопросам контроля качества в процессе аудита.*

В настоящее время в некоторых Высших учреждениях аудита – таких как в Литве, Польше, Румынии и Словакии – механизмы контроля качества в аудите проходят процедуру трансформации и расширения.

Основные факторы обеспечения контроля качества заключаются в создании и практическом применении стандартов аудита и методологического руководства по аудиту, в которых

обозначается обязательство проводить аудиторские проверки в соответствии с определенными аудиторскими процедурами и методологией. До недавнего времени соответствующие правила, принятые в некоторых участвующих Высших учреждениях аудита, охватывали в основном аудиторские процедуры и лишь частично методологию аудита. Тем не менее, новые и более обширные правила вступили в силу в течение последних нескольких лет. Согласно исследованию, проведенному СИГМА в июне 2002 года, в девяти из тринадцати ответивших Высших учреждений аудита существуют свои собственные стандарты аудита, в то время как остальные четыре высших учреждения аудита находятся в процессе подготовки таких стандартов.

Иногда, как это было в Болгарии и Литве, новый Акт о государственном аудите может четко предусматривать, что Высшее учреждение аудита обязано принимать стандарты или иные похожие правила. Некоторые новые Акты о государственном аудите – в Эстонии и Литве – содержат ссылки на общепринятые стандарты аудита. В качестве альтернативы Высший орган аудита может предусмотреть в своих внутренних положениях прямое обязательство соблюдать конкретные международные стандарты, как это сделано в Хорватии, Венгрии и Польше.

В целях обеспечения и контроля качества Высшее учреждение аудита должно определить критерии оценки аудиторской работы. Затем эти критерии качества должны применяться аудиторскими и руководством. Например, критерии оценки должны включать в себя следующее:

- *надлежащее использование национальных и международных стандартов аудита;*
- *надлежащее использование руководящих указаний и справочников;*
- *проведение аудиторских проверок в соответствии с годовым планом аудита и детальной программой аудита.*

В большинстве участвующих Высших учреждениях аудита вопросы, связанные с контролем качества, вытекают из стандартов, правил или справочников по аудиту, которые определяют различные процессы аудита. Некоторые Высшие учреждения аудита, например, в Словении, разработали отдельные руководящие указания, которые сфокусированы на вопросах качества.

Меры, направленные на обеспечение контроля качества, существенно отличаются в различных Высших учреждениях аудита. Даже внутри одного Высшего учреждения аудита применяемые меры могут отличаться в зависимости от типа аудита (регуляторный аудит или аудит функционирования) или от степени его сложности. Например, аудит с участием многих аудиторских команд, работающих на различных объектах, как, например, в случае с польскими «скоординированными аудиторскими проверками» (которые могут охватывать до 100 аудируемых лиц и проводятся в соответствии с единой программой двадцатью аудиторскими командами), требует более сложного управления и мер, направленных на обеспечение контроля, по сравнению с обычным аудиторским заданием для одной аудиторской команды, работающей в одном месте.

Планирование аудиторских проверок

Планирование аудиторских проверок состоит из двух четко выраженных этапов. Первый этап представляет собой процесс, с помощью которого Высшее учреждение аудита определяет, какие аудиторские проверки будут проводиться. Второй этап представляет собой процесс, с помощью которого Высшее учреждение аудита определяет, каким образом проводить те аудиторские проверки, которые данное Высшее учреждение аудита решило провести. Необходимо обеспечить принятие высококачественных решений на обоих этапах.

Отбор лиц и видов деятельности для аудиторской проверки

Контроль качества на первом этапе планирования призван обеспечить наиболее эффективное использование аудиторских ресурсов, а также их применение для реализации высокоприоритетных аудиторских целей.

В большинстве Высших учреждений аудита аудиторские проверки планируются на следующий год. Ежегодный план аудиторских проверок служит основой для подготовки подробных программ отдельных аудиторских проверок. В дополнение к этому в некоторых Высших учреждениях аудита приоритетные направления аудита определяются на более длительные сроки, обычно на три года (например, на Мальте и в Польше). Данные среднесрочные планы или стратегии выявляют особо важные проблемные сферы с точки зрения государства и экономики (например, экономическая реструктуризация или риск коррупции). Общая расстановка приоритетов позволяет включать в план по аудиту различные вопросы, хотя в то же время это создает препятствия для ограничения иных предложений.

В некоторых случаях существует практика «скользящего планирования» (например, в Венгрии). Это означает, что подготовка ежегодных планов осуществляется в момент обновления трехлетних среднесрочных планов. Иной подход заключается в подготовке планов по аудиту на многолетний период.

В процессе планирования аудиторских проверок необходимо отдавать приоритет тем задачам, которые требуются в соответствии с законодательством (например, аудит исполнения государственного бюджета). Данные виды обязательного аудита могут отнимать до 60 процентов – или даже больше – доступных аудиторских ресурсов. Среди участвующих Высших учреждений аудита используются различные процессы принятия решений о том, как можно наилучшим образом использовать оставшиеся аудиторские ресурсы. Данный процесс может быть отнесен к инициативе отдельных аудиторских подразделений, либо предложения могут исходить с более высоких уровней Высшего учреждения аудита. В любом случае необходимо, чтобы данная часть аудиторского плана была утверждена руководителем Высшего учреждения аудита, чтобы удостовериться в том, что план соответствует общим приоритетам Высшего учреждения аудита.

Во многих Высших учреждениях аудита, как, например, Высшая аудиторская организация Республики Чехия, аудиторские подразделения регулярно создают и обновляют постоянные файлы данных по потенциальным аудируемым лицам в сфере, находящейся в рамках своих полномочий, что может оказаться весьма полезным при определении приоритетов аудита и разработке программы аудита для отдельных аудиторских заданий.

Работа по планированию конкретных аудиторских задач проводится в основном в аудиторских подразделениях Высшего учреждения аудита. Чаще всего предложения (с обоснованием) направляются высокопоставленными сотрудниками. Директор соответствующего подразделения проверяет правильность составленного предложения (включая соответствие приоритетам и формальной осуществимости аудиторской задачи) и оценивает целесообразность принятия на себя указанной аудиторской задачи, учитывая инструкции старшего руководства Высшего учреждения аудита. Также должны учитываться аудиторские задачи, направляемые парламентскими комитетами и иными государственными органами.

Некоторые Высшие учреждения аудита – например, Высшая аудиторская организация Республики Чехия – используют «ящик предложений». После анализа собранной информации аудиторское подразделение разрабатывает конкретные предложения для аудита. Директор подразделения размещает их в ящике предложений подразделения и регулярно представляет их старшему директору. Затем Старший директор принимает решения о том, какие предложения будут рекомендованы к рассмотрению.

Как правило, для проектов предложений, поддерживаемых аудиторскими подразделениями (или иными внутренними органами, как, например, старшие директора или члены Высшего учреждения аудита), разрабатываются четкие предположения до того, как они будут переданы на рассмотрение старшему руководству Высшего учреждения аудита. В проектах предложений указываются, помимо прочего, цели аудита, подлежащий проверке период, обоснование аудита, возможные результаты, основной аудиторский вопрос, сферы риска, график проведения аудиторской проверки и оценка требуемых ресурсов.

Затем проводится сравнение и ранжирование описаний с использованием критериев отбора аудиторских проверок, которые были установлены в аудиторской стратегии Высшего учреждения аудита. Обычно эту функцию выполняет департамент планирования или иное вспомогательное подразделение. Затем проект ежегодного плана аудита направляется в соответствующий орган Высшего учреждения аудита, который и принимает решение (старший директор, руководитель или совет Высшего учреждения аудита).

Обычно проект плана проходит проверку у всех директоров подразделений, советников руководителя Высшего учреждения аудита и старшего руководства. Наконец, руководитель или совет Высшего учреждения аудита (или иной соответствующий орган Высшего учреждения аудита) одобряет ежегодный план аудита.

Планирование отдельных аудиторских проверок

Второй этап планирования аудита состоит из разработки, согласования и принятия документа, в котором предусматривается процесс отдельной аудиторской задачи, именуемого «программой аудита». Основные элементы контроля качества включают в себя следующие: обязательство о том, что программа аудита содержит свод информации, указанной во внутренних правилах Высшего учреждения аудита и участие во многих подразделениях и принимающих решения органах Высшего учреждения аудита, которые осуществляют проверку, обсуждение и одобрение проекта программы аудита.

В польских скоординированных аудиторских проверках проект программы обычно разрабатывается лицом, которое будет координатором аудиторской проверки и которое учитывает широкий спектр вопросов, включая вопросы, стоящие перед парламентом. Подготовительная аудиторская проверка зачастую проводится в органе, который является характерным для лиц, подпадающих под полный аудит.

В некоторых Высших учреждениях аудита (например, Мальте) важным элементом в подготовке некоторой систематичности и всех программ аудита функционирования является так называемый «предварительный аудит». Предварительный аудит проводится с тем, чтобы понять, есть ли достаточно оснований для проведения полного аудита, и насколько целесообразен полный аудит.

Проведение аудита

На данном этапе руководитель команды и иные аудиторы проводят выездную аудиторскую проверку. Важно, чтобы до начала фактической выездной аудиторской проверки у всех членов команды было четкое понимание аудиторских задач и способов их решения.

Во всех Высших учреждениях аудита контроль качества на этапе проведения аудиторской проверки осуществляется на различных уровнях. Данный вид контроля начинается с базового правила о том, что каждый член команды несет личную ответственность за качество своей работы.

Также руководитель команды должен давать указания, осуществлять надзор и контролировать работу команды на ежедневной основе, обеспечивая тем самым, что работа осуществляется в соответствии с общими правилами и программой аудиторских проверок Высшего учреждения аудита. Также в зависимости от обязанностей, предусмотренных внутренними правилами Высшего учреждения аудита, возможно, потребуется, чтобы большее количество старших менеджеров находилось в контакте с аудиторской командой, осуществляло пошаговую проверку аудиторской работы, а также, когда это необходимо в отношении важных вопросов, отчитывалось перед старшим руководством Высшего учреждения аудита. Представляется, что в значительном большинстве участвующих Высших учреждений аудита существуют в наличии процедуры для эффективного надзора и контроля на этапе проведения аудиторской проверки. Например, в Национальной аудиторской организации Мальты в конце каждого этапа аудиторской проверки главный аудитор подготавливает отчет по всем выводам, сделанным в ходе работы. Менеджер по аудиту осуществляет проверку этих отчетов с точки зрения их достаточности.

Важный элемент контроля качества заключается в надлежащем документировании аудиторской работы. В Ревизионном управлении Кипра, например, проверка аудиторского файла осуществляется руководителем отдела, главным аудитором, а в отношении ключевых сфер – еще и директором по аудиту. Такая проверка обеспечивает, что все рабочие документы содержатся в должном порядке, имеют перекрестные ссылки и подписаны уполномоченными лицами, а также что постоянные файлы проходят регулярное обновление.

Другим важным элементом контроля качества в процессе проведения аудиторской проверки является обязательство по сбору информации, указанной во внутренних правилах Высшего учреждения аудита, а также обеспечение участия многих лиц для проверки, обсуждения и – в некоторых Высших учреждениях аудита – одобрения проекта протокола аудиторской проверки или предлагаемых результатов аудиторской проверки до того, как они будут включены в проект заключения или обсуждены с аудируемым лицом.

В некоторых Высших учреждениях аудита существует система мониторинга времени и бюджета, затраченного для выполнения конкретных аудиторских заданий. В Государственном ревизионном управлении Эстонии, например, для всех аудиторских проверок установлены сроки и ограничение по количеству затраченных рабочих часов. Система учета отработанного времени сравнивает объем фактически выполненной работы с одобренными ограничениями по времени и сроками. Руководитель каждого департамента по аудиту представляет ежемесячный отчет о выполнении работ руководителю Высшего учреждения аудита по всем аудиторским проектам и по основным вопросам, затронутым в этих аудиторских проектах.

Отчетность по результатам аудита

Отчетность по результатам аудита составляется в соответствии с Актом о Высших учреждениях аудита, стандартами аудиторской деятельности (собственными стандартами Высших учреждений аудита или принятыми международными стандартами аудиторской деятельности), иными внутренними правилами и руководством по проведению аудиторских проверок (если применимо).

На данном этапе аудита первой целью контроля качества должно быть обеспечение того, чтобы все заявления, утверждения, результаты и выводы были полностью подкреплены доказательствами, собранными в ходе проведения аудиторской проверки. Вторая цель заключается в том, чтобы обеспечить полноту, точность, объективность, убедительность аудиторского заключения, а также, чтобы оно было четким и лаконичным, насколько это позволяет предмет аудиторской проверки.

Подготовка проектов заключения

Подготовка первоначального проекта аудиторского заключения, как правило, является обязанностью руководителя аудиторской команды, часто ему помогают иные члены команды. На этом этапе качество может быть повышено, если у этих лиц есть четкое понимание относительно того, как должно быть подготовлено заключение, и что в нем должно содержаться. В Государственном ревизионном управлении Хорватии Руководство по проведению аудиторских проверок содержит четкие подробные указания относительно подготовки проектов заключений. Согласно Стандартам ведения отчетности Государственного ревизионного управления Латвии в конце каждой аудиторской проверки аудитор должен подготовить письменное мнение, описывающее результаты проведенной проверки. Содержание данного мнения должно быть понятным и исключать неопределенные или двусмысленные положения; должна быть включена только информация, которая подтверждается достаточными и релевантными доказательствами. Мнение должно быть независимым, объективным, справедливым и конструктивным.

Внутренняя проверка проектов заключений

В большинстве Высших учреждений аудита проверку первого проекта аудиторского заключения проводит один или несколько начальников.

Процедуры обеспечения контроля качества включают в себя проверку рабочей документации и соответствующего проекта заключения руководителем отдела, проводящего аудит / проверку, соответствующим главным аудитором, а также одним или более представителем высшего руководства. Помимо всего прочего такая проверка обеспечивает, что рабочие документы содержат достаточный объем информации и надлежащие перекрестные ссылки, а также что все результаты аудиторской проверки прошли оценку на предмет их материальности и законности и что они основаны на фактических и достоверных аудиторских доказательствах. Рабочие документы должны содержать указание на лиц, которые осуществили их подготовку и проверку. Особое внимание также следует уделять тому, чтобы использованный язык был прост для восприятия, и чтобы результаты/рекомендации, изложенные в заключении, подтверждались достаточной, релевантной и достоверной информацией.

Хотя среди участвующих Высших учреждений используются разные процедуры, представляется, что во всех таких процедурах предусмотрены надлежащие положения, регулирующие вопросы внутренней проверки проектов заключений, при этом такая проверка обычно состоит из нескольких уровней проверки.

Внешняя проверка проектов заключений

Обычно проекты заключений обсуждаются с аудируемым лицом, и во многих Высших учреждениях аудита комментарии аудируемого лица (возможно, в сокращенном виде) включаются в финальную версию заключения. Такое участие аудируемого лица может являться важнейшим элементом обеспечения контроля качества, поскольку аудируемое лицо является хорошо информированной стороной, желающей оспорить негативные результаты аудиторской проверки, если ему кажется, что такие результаты являются неверными или в недостаточной степени подкреплены аудиторскими доказательствами. В то же время следует признать, что аудируемое лицо является лицом заинтересованным, которое может захотеть минимизировать вероятность или существенность негативных результатов аудиторской проверки. В связи с этим, хотя мнение аудируемого лица и должно учитываться в надлежащей степени, именно на Высшее учреждение аудита возлагается обязанность внимательно проанализировать такое мнение и определить степень его важности, включая, если применимо, указанный анализ в аудиторском заключении.

Большинство участвующих Высших учреждений аудита, если не все, предусматривают процедуру урегулирования противоречий.

Иные вопросы

Во многих Высших учреждениях аудита – например, в Ревизионном управлении Кипра – любые события, имеющие отношения к аудиторской проверке, которые происходят между датой подготовки аудиторского заключения и датой его выпуска, подлежат рассмотрению и учету и, если они являются существенными, включаются в финальный текст заключения. Несоблюдение данного правила может оказать негативное влияние на достоверность заключения.

Иной обычной и полезной практикой является опубликование аудиторских заключений, как в бумажной, так и в электронной версиях. Это может повысить качество аудиторских проверок двумя способами. Во-первых, такие заключения, скорее всего, будут прочитаны экспертами по вопросам, освещенным в аудиторском заключении, которые могут сделать полезные предложения в отношении будущих аудиторских проверок в этой сфере. Во-вторых, то, что аудиторы знают о факте широкого распространения заключений, может заставить их более внимательно относиться к выполнению своих аудиторских заданий. С другой стороны, широкое распространение особо важных аудиторских заключений, особенно в сфере деликатных политических вопросов, может привести к необычайно оборонительной позиции аудируемого лица.

Наконец, самоанализ завершенной аудиторской проверки со стороны аудиторской команды может помочь членам этой команды понять, что именно они могли бы сделать по-другому или более эффективно. Такой самоанализ может стать полезным обучающим опытом для членов команды и

может повысить качество будущих аудиторских проверок. Такой метод используется, в частности, в Государственном ревизионном управлении Эстонии.

Внутренняя проверка качества по завершении аудиторской проверки

Эффективная система управления качеством должна включать в себя процедуры, позволяющие определить, насколько это правда, что меры, которые направлены на обеспечение контроля качества и предназначены для использования, на самом деле используются надлежащим образом и последовательно, а также выявить способы усиления существующих механизмов контроля качества. Опыт показывает, что наилучшим образом это может быть дополнено посредством проведения независимого и подробного последующего анализа выборки завершенных аудиторских проверок.

Некоторые участвующие Высшие учреждения аудита, но не все из них, либо уже создали такие процедуры внутреннего контроля, либо находятся в процессе их создания.

Равноуровневые исследования

Многие из участвующих Высших учреждений аудита попросили провести равноуровневые исследования при координации со стороны СИГМА, чтобы поддержать их попытки в повышении и улучшении качества своих учреждений. Тот факт, что в качестве проверяющих выступают высшие руководители, обладающие многолетним опытом проведения аудиторских проверок и представляющие разные Высшие учреждения аудита, которые используют различные методики, достаточно сильно повысили качество таких исследований. Ясно, что это был очень полезный процесс для Высших учреждений аудита в процессе проверки своих законодательных, организационных, методологических и иных ключевых функций.

Заключение

Очевидно, что участвующие Высшие учреждения аудита предприняли важные шаги по созданию и усовершенствованию своих процессов, направленных на обеспечение качества своей аудиторской работы. В равной степени становится ясно, однако, что для многих из них дальнейшие действия в этой области должны стать высокоприоритетными.

ПРИЛОЖЕНИЕ D – РУКОВОДЯЩИЕ ПРИНЦИПЫ КАЧЕСТВА АУДИТА

Нижеследующие руководящие принципы основаны на принципах, одобренных президентами Высших учреждений аудита, участвовавших во встречах в Риге в апреле 2004 года, с незначительными изменениями, отражающими последующие обсуждения, но без приложения пояснительных материалов к такому документу. Руководящие принципы сами по себе с сопроводительными пояснительными и дополнительными материалами могут быть скачаны в электронном виде со следующих веб-сайтов:

- www.SIGMAweb.org
- www.asz.hu
- www.nao.gov.mt
- www.nik.gov.pl

Общие вопросы

Высшее учреждение аудита должно стремиться выполнять свою аудиторскую работу неизменно высокого качества в следующих измерениях:

- *важность и ценность вопросов, затронутых в рамках своих аудиторских проверок;*
- *объективность и справедливость, заложенные в основу сделанных оценок и высказанных мнений;*
- *объем и полнота планирования и осуществления проведенных аудиторских проверок;*
- *достоверность и действительность мнений или результатов и выводов; целесообразность рекомендаций; актуальность иных вопросов, изложенных в своих аудиторских заключениях и иных документах;*
- *своевременность выдачи аудиторских заключений и иных документов в отношении предусмотренных законом сроков и потребностей предполагаемых пользователей;*
- *четкость представления аудиторских заключений и иных документов;*
- *результативность проведения аудиторских проверок и связанной с аудитом работы; и*
- *эффективность результатов и соответствующие последствия.*

При достижении своей цели Высшее учреждение аудита должно утвердить обязательные процедуры, системы и политики, которые будут стимулировать действия, направленные на достижение высокого качества, а также не поощрять или препятствовать действиям, которые могут нанести вред качеству. Данные механизмы контроля качества должны быть разработаны и применяться на всех фазах проведения аудиторской проверки, включая:

- *отбор вопросов для аудиторской проверки;*
- *принятие решение об одобрении сроков проведения аудиторской проверки;*
- *планирование проведения аудиторской проверки;*
- *проведение аудиторской проверки;*
- *предоставление отчетности по результатам проведения аудиторской проверки; и*
- *последующие мероприятия и оценка результатов проведения аудиторской проверки, выводов и рекомендаций.*

Отбор и сроки проведения аудиторских проверок

Высшее учреждение аудита должно обеспечить, чтобы решения по вопросам, подпадающим в сферу аудиторской проверки и касающиеся сроков проведения аудиторской проверки, надлежащим образом учитывали бы следующее:

- *относительную приоритетность среди потенциальных предметов аудиторских проверок, включая рассмотрение предусмотренных законом аудиторских проверок, где применимо, а также ограничений, установленных в отношении мандата Высшего учреждения аудита;*
- *финансовые и трудовые ресурсы, необходимые для проведения отдельных аудиторских проверок, включая рассмотрение вопросов доступности аудиторского персонала, обладающего необходимыми навыками;*
- *сроки, в течение которых результаты отдельных аудиторских проверок, скорее всего, проявят себя в качестве наиболее полезных, включая рассмотрение вопросов о предусмотренных законом требованиях к срокам;*
- *потенциальную необходимость в пересмотре приоритетов проведения аудиторских проверок в ответ на изменяющиеся обстоятельства;*
- *отбор и сроки проведения аудиторских проверок в зависимости от работы внутренних аудиторов или иных аудиторов, проводящих аудиторские проверки в отношении тех же самых органов и лиц;*
- *оценку рисков, а также важность, ценность и материальность аудиторских вопросов.*

Планирование аудиторских проверок

В рамках каждой аудиторской проверки первым этапом будет являться разработка полностью задокументированного плана задач по аудиту. План должен быть подготовлен главным аудитором или иным аудитором, обладающим достаточным опытом и квалификацией, желательно с учетом проведения консультаций с иными членами команды, если таковые существуют, или иной коллегиальной структурой. План должен быть разработан, принимая во внимание, в частности, следующие аспекты:

- *количество и уровень опыта персонала, занятого в проведении аудиторских проверок;*
- *временные, финансовые и иные ресурсы, включая, в соответствующих случаях, внешнюю экспертизу, необходимую для проведения аудиторской проверки; и*
- *риски, с которыми можно столкнуться при проведении аудиторской проверки, и аудиторские исследования, в рамках которых обычно рассматриваются данные виды рисков.*

План задач по аудиту должен достаточно подробно описывать следующие вопросы:

- *цели и задачи аудиторской проверки;*
- *процесс отбора и расчет материальности;*
- *методология, которая будет использоваться в рамках проведения аудиторской проверки;*
- *подлежащие выполнению аудиторские задания;*
- *временные и иные ресурсы, выделенные для каждого из таких заданий, а также идентификация лиц, выделенных для выполнения аудиторского задания, и их обязанности;*
- *запланированная дата завершения каждого задания, для каждого отдельного этапа аудиторской проверки и для всей аудиторской проверки в целом.*

План задач по аудиту подлежит проверке, изменениям, если это необходимо, и одобрению должностным лицом, обладающим контрольно-надзорными полномочиями в отношении аудиторской команды, если структура Высшего учреждения аудита предусматривает наличие

такого надзорного органа. В противном случае план должен быть проверен иным аудитором, имеющим надлежащий стаж и полномочия в рамках Высшего учреждения аудита, который успешно провел аудиторские проверки похожего вида и сложности и который является независимым по отношению к аудиторской команде. Все такие проверки и любые одобрения должны быть надлежащим образом задокументированы.

Проведение аудиторской проверки

До начала проведения аудиторской проверки главный аудитор должен обеспечить, чтобы:

- *все участвующие в аудиторской проверке лица имели представление о плане в целом, а также о задачах, которые должно решить отдельное лицо;*
- *каждое лицо, участвующее в аудиторской проверке, обладало навыками, необходимыми для реализации возложенных на него задач; и*
- *отсутствовали конфликты интересов или иные факторы, которые могут мешать любому лицу, участвующему в аудиторской проверке, реализовывать возложенные на него задачи компетентным и объективным образом.*

Аудиторская проверка должна быть проведена в соответствии с одобренным планом проведения аудиторских проверок. Однако процесс планирования не заканчивается в момент начала стадии проведения аудиторской проверки. Наоборот, по мере продвижения по стадии проведения аудиторской проверки непредвиденные обстоятельства зачастую будут требовать внесения изменений в этот план. Такие изменения должны быть задокументированы с обоснованием причин для их внесения. Если какие-либо изменения существенным образом изменяют методологию проведения аудиторской проверки или сроки или иные ресурсы, необходимые для ее проведения, то такие изменения должны быть проверены и одобрены должностным лицом, если такое существует, которое одобряло изначальный план. Такие одобрения также должны быть задокументированы.

Главный аудитор должен поддерживать надлежащий уровень надзора и контроля в отношении лиц, участвующих в аудиторской проверке с тем, чтобы обеспечить, что аудиторские задания выполняются надлежащим образом. Если кто-то считает, что выполнение возложенной на него задачи представляется сложным, об этом необходимо незамедлительно уведомить руководителя данного лица, который окажет дополнительное содействие, если необходимо. Если возникают большие непредвиденные проблемы, или если результаты проведения аудиторской проверки, которые получены по материальным вопросам, явно не соответствуют тем, которые ожидалось получить, об этих фактах необходимо уведомить главного аудитора, которому, возможно, потребуются скорректировать сферу проведения аудиторской проверки и/или план действий по аудиту.

По мере завершения выполнения каждого отдельного задания в рамках плана задач по аудиту данный факт, а также подробная информация о результатах должны быть незамедлительно задокументированы лицами, которые непосредственно осуществляли выполнения такого задания. Такая документация подлежит проверке, должна быть подкреплена доказательствами и одобрена непосредственным руководителем ответственного аудитора, а также, по крайней мере, еще одним вышестоящим руководителем на более позднем этапе аудиторской проверки. Информация о проведенных проверках должна быть четко задокументирована и содержать указание на дату.

Рабочие документы по аудиту представляют собой существенную часть процесса аудиторской проверки. Они должны систематически собираться, проверяться и поддерживаться в должном состоянии. Рабочие документы должны быть организованы таким образом, чтобы упростить последующую подготовку и проверку аудиторского заключения.

Отчетность в процессе проведения аудиторской проверки

Аудиторские заключения должны быть ясными, своевременными, четкими и объективными. Они должны являть собой справедливый краткий обзор всех релевантных фактов. Все результаты проведения аудиторской проверки и выводы должны подкрепляться соответствующими, достоверными и справедливыми аудиторскими доказательствами в рабочих документах по аудиту. Отраженные в аудиторском заключении вопросы должны быть надлежащим образом проанализированы, и по ним должны быть сделаны выводы. Мнения аудируемого лица, высказанные в процессе проведения аудиторской проверки по ключевым вопросам, затронутым аудиторами, должны быть отражены и обсуждены в заключении. Любое противоречащее существенное доказательство должно быть зафиксировано в отчете вместе с пояснением относительно того, почему данное доказательство было отклонено или не нашло отражения в выводах в аудиторском заключении. Стандарты материальности и существенности будут зависеть от природы аудиторской проверки и вида аудиторского заключения или иного результата.

Проект аудиторского заключения должен быть подготовлен главным аудитором, который обычно проводит соответствующие консультации с другими членами команды, если таковые имеются.

Проект аудиторского заключения подлежит тщательной проверке опытным аудитором и/или коллегией аудиторов, независимой от аудиторской команды, на предмет его соответствия требованиям законодательства. Главный аудитор должен надлежащим образом ответить на все комментарии проверяющих лиц. Проверка, любые комментарии со стороны проверяющих, а также действия, предпринятые по результатам данной проверки, должны быть задокументированы и сохранены в рабочих документах по аудиту.

По завершении внутренней проверки проекта аудиторского заключения, включая, если применимо, коллегиальную проверку, указанный проект должен быть предоставлен аудируемому лицу для ознакомления и предоставления комментариев в рамках определенного периода времени. Комментарии, полученные от аудируемого лица, должны быть внимательно изучены главным аудитором и переданы проверяющему лицу, и, если применимо, коллегии аудиторов. Фактические разногласия должны быть разрешены, возможно, это потребует дополнительной работы со стороны аудиторов. Аудиторское заключение должно быть скорректировано, если необходимо, чтобы отразить фактические обоснованные комментарии, полученные от аудируемого лица.

В законе должно быть предусмотрено четкое положение, а также существовать внутренние указания для лица, обладающего полномочиями по одобрению и выпуску аудиторского заключения.

Последующие действия по завершении аудиторской проверки

В определенный момент времени после выпуска аудиторского заключения Высшее учреждение аудита должно предпринять надлежащие шаги по выявлению действий, если таковые существуют, которые аудируемое лицо должно осуществить для решения проблем, раскрытых в аудиторском заключении, по идентификации последствий, которые могут наступить в результате таких действий.

Обеспечение качества – оценка механизмов контроля качества

Высшее учреждение аудита должно установить процедуры для оценки своей системы контроля качества с тем, чтобы:

- *определить, существуют ли необходимые механизмы контроля;*
- *определить, применяются ли надлежащим образом существующие механизмы контроля;*
- *подтвердить уровень качества аудиторской практики и заключений; и*

- *выявить потенциальные способы усиления или усовершенствования механизмов контроля качества.*

Процедуры оценки механизмов контроля качества должны включать в себя проверки по завершении аудита в отношении отдельной выборки завершенных аудиторских проверок и связанных с ними рабочих документов по аудиту, которые проводятся лицами и/или группами, являющимися независимыми от анализируемых аудиторских проверок.

Институциональное управление

В целях создания среды, которая способствует высококачественной работе и постоянному повышению эффективности, Высшее учреждение аудита должно отдавать особый приоритет следующим вопросам:

- *управление трудовыми ресурсами с упором на:*
- *наем*
- *обучение*
- *повышение квалификации*
- *этические стандарты*
- *управление институциональными рисками; и*
- *построение эффективных внешних отношений.*

ПРИЛОЖЕНИЕ Е – РУКОВОДСТВО, НАДЗОР И ПРОВЕРКА

В данном приложении содержатся указания, основанные на опыте передовых Высших учреждений аудита, в отношении ключевых элементов управления процессом проведения аудиторской проверки: руководство, надзор и проверка. В первом разделе описываются данные функции, как они обычно осуществляются в рамках децентрализованного аудиторского суда, в котором основные обязанности по управлению переданы уполномоченным коллегиям или палатам суда.

Во втором разделе дано описание данных функций, как они должны осуществляться в рамках Высшего учреждения аудита с иерархической структурой управления, которая является характерной для большинства Высших учреждений аудита офисного типа и аудиторских судов, управление которыми осуществляется на централизованной основе.

Руководство, надзор и проверки в децентрализованных аудиторских судах

В децентрализованных аудиторских судах, вне зависимости от того, наделены ли они судебными функциями или нет, требования в отношении вопросов осуществления руководства, надзора и проверок аналогичны тем, которые существуют для аудиторского учреждения, как это описано в следующем разделе. Однако существуют значительные различия, касающиеся процессов и систем, созданных для обеспечения качества аудита, которые связаны с институциональными механизмами и структурой, включая:

- *членов, обладающих высокой степенью независимости (судьи или лица, имеющие аналогичный статус) и операционной свободой при выполнении своих обязанностей;*
- *в некоторых случаях отдельные уровни управления и надзора;*
- *в некоторых случаях вмешательство Генеральной Прокуратуры, которая является независимой от суда;*
- *во всех случаях механизмы коллегиального принятия решений.*

В данном контексте процессы проверки могут включать в себя следующие особенности:

- *работа, осуществляемая аудиторским персоналом, проходит проверку у «старшего персонала» (или вышестоящих магистратов) в иерархических структурах и/или, как вариант, со стороны лиц того же уровня (например, *contre-rapporteurs*), которые излагают свои собственные мнения;*
- *в некоторых аудиторских судах Генеральный Прокурор или его коллеги-прокуроры могут давать независимое заключение, проливающее свет на выполненную работу, особенно на юридические вопросы;*
- *во всех случаях аудиторская работа проходит проверку, по крайней мере, у одной коллегии, а решения принимаются коллегиально.*

Также, что касается судебных решений, процедуры урегулирования противоречий подпадают под действие подробных и обязательных механизмов, включая возможность обжалования вынесенных судебных решений. Данные механизмы предусматривают всестороннее рассмотрение мнений аудируемых лиц, тем самым они делают свой вклад в обеспечение качества аудита.

Управление, надзор и проверки в иерархических Высших учреждениях аудита

Когда работа делегируется другим лицам, управление, надзор и проверки должны обеспечивать должный уровень гарантии того, что такая работа будет выполнена на должном профессиональном уровне. Необходимо будет организовать формальный процесс проверки такой работы. Объем проверки таких процедур контроля качества будет зависеть от компетенции конкретного персонала, выполняющего поставленные задачи.

Управление: Надлежащее управление персоналом, которому делегирована соответствующая работа, включает в себя информирование такого персонала об их обязанностях, а также целях процедур проведения аудиторских проверок, которые они должны будут реализовать. Это также включает в себя информирование указанных лиц о характере бизнеса лица, а также о возможных проблемах бухгалтерского или аудиторского характера, которые могут повлиять на характер, сроки и сферу указанных процедур проведения аудиторских проверок. Способы донесения аудиторских указаний до непосредственных получателей – в дополнение к брифингам, встречам и неформальным устным сообщениями – включают в себя руководства по проведению аудиторских проверок, вопросники, а также планы проведения конкретных аудиторских проверок.

Надзор: Данный аспект тесно связан с вопросами управления и проверки и может включать в себя элементы обоих из них. Персонал, обладающий надзорными полномочиями, осуществляет следующие действия в процессе проведения аудиторской проверки:

- мониторинг процесса проведения аудиторской проверки на предмет изучения следующих вопросов:
- *аудиторы обладают необходимыми навыками и компетенцией для выполнения поставленных перед ними задач;*
- *аудиторы понимают аудиторские указания; и*
- *работа проводится в соответствии с планом задач по аудиту;*
- *выявление существенных вопросов бухгалтерского и аудиторского характера, возникающих в процессе проведения аудиторской проверки, и решение вопросов посредством оценки степени их важности, а также внесение изменений в план задач по аудиту, когда это необходимо; и*
- *устранение расхождений между различными мнениями персонала и создание надлежащего уровня проведения консультаций.*

Проверка: Работа, выполняемая аудиторским персоналом, нуждается в проверке со стороны более старших коллег, обладающих надлежащим опытом, с тем, чтобы удостовериться в следующем:

- *работа была выполнена в соответствии с планом задач по аудиту;*
- *выполненная работа и полученные результаты были надлежащим образом задокументированы;*
- *любые существенные аудиторские вопросы были разрешены, а если нет, то они нашли свое отражение в аудиторских выводах;*
- *цели аудиторских процедур были достигнуты; и*
- *сделанные выводы соответствуют результатам выполненной работы и обосновывают аудиторское заключение.*

Также надлежащей проверке подлежат:

- *программа проведения аудиторских проверок и план задач по аудиту;*
- *оценка рисков внутренних выявлений и недостаточности контрольных процедур, включая результаты тестов контроля и последующих изменений, если таковые существуют, в программы проведения аудиторских проверок и планы задач по аудиту;*
- *документация, полученная с помощью процедуры проверки на существенность и сделанных выводов;*
- *непосредственно сами клиенты, любые предлагаемые изменения в процесс проведения аудиторской проверки, а также проект аудиторского заключения.*

В контексте вышесказанного также важно, чтобы рабочие файлы по аудиту содержали в себе доказательства того, что проверка действительно была проведена.

ПРИЛОЖЕНИЕ F – ВОПРОСНИК ПО ОЦЕНКЕ КАЧЕСТВА

Вопросники в данном приложении предназначены для того, чтобы помочь проверяющим лицам сфокусироваться на вопросах, которые должны быть рассмотрены при вынесении решений, связанных с достаточностью механизмов контроля качества, существующих в Высшем учреждении аудита.

Планирование аудиторских проверок

Лица, осуществляющие проверку достаточности механизмов планирования аудита, могут пожелать также рассмотреть следующие вопросы:

- обеспечение того, чтобы планирование осуществлялось в соответствии с аудиторскими политиками, стандартами, руководствами, указаниями и практиками Высшего учреждения аудита;
- получение релевантной информации, касающейся законов и положений, которые могут оказать существенное влияние на цели проведения аудиторской проверки;
- проведение предварительного исследовательского аудита (аудиторской проверки, направленной на проведение первоначального этапа по изучению отдельных вопросов в целях содействия этапу подготовки плана задач по аудиту);
- определение целей и сферы проведения аудиторской проверки;
- идентификация источников (*например*, средства массовой информации; результаты внутреннего аудита, проведенного в рамках аудируемого лица; органы, осуществляющие инспекцию и иные виды контроля) в качестве подготовки к аудиторским проверкам;
- определение перечня деятельности для аудиторской проверки;
- освещение отдельных проблем, которые можно предвидеть на стадии планирования аудиторской проверки;
- обеспечение того, чтобы члены аудиторской команды имели четкое и последовательное представление о плане задач по аудиту;
- последующие мероприятия по отработке вопросов, поднятых в рамках предыдущих аудиторских проверок;
- понимание финансовых, бухгалтерских и иных релевантных функций организации;
- идентификация ключевых элементов системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- использование надлежащих аналитических процедур;
- идентификация и анализ релевантных соотношений и сравнительных показателей;
- идентификация тенденций или отклонений от прогнозированных сумм;
- идентификация метода выборки и выборочная совокупность;
- выбор соответствующих показателей деятельности;
- оценка обычных рисков и рисков недостаточности контрольных процедур;

- установление критериев и пороговых значений материальности;
- определение степени достоверности, принимаемой для аудита;
- выбор надлежащих экспертов / консультантов;
- подготовка бюджета и графика для аудиторской проверки;
- оценка разумного объема источников, необходимых для проведения аудиторской проверки;
- оценка требований к персоналу, а также команды, выделенной для проведения аудиторской проверки;
- расследование и разрешение вопросов, высказанных на этапе проверки;
- разработка, одобрение и проверка плана задач по аудиту со стороны вышестоящих лиц, если применимо;
- иные процедуры и практики, которые используются на этапе планирования проведения аудиторской проверки;
- практики, направленные на постоянное усовершенствование процедур контроля качества на этапе планирования аудита.

Проведение аудиторской проверки

Лицам, осуществляющим проверку аудита на предмет соответствия требованиям законодательства, будет полезно сфокусироваться на следующих вопросах:

- Проведение аудиторской проверки в соответствии с аудиторскими политиками, стандартами, руководствами, указаниями и практиками Высшего учреждения аудита;
- Четкое понимание среди аудиторов методов и процедур, включая инспекцию, наблюдение, запросы и интервью, направленных на сбор аудиторских доказательств;
- Осуществление всех этапов аудиторской проверки, как это было запланировано и согласовано;
- Достаточные обоснования неисполнения каких-либо существенных аспектов плана задач по аудиту;
- Получение надлежащего одобрения в отношении любых существенных отклонений от одобренного плана проведения аудиторской проверки;
- Кадровые ресурсы, используемые для аудиторской проверки в значительной степени в соответствии с тем, что было запланировано в отношении графика, уровня персонала и понесенных расходов;
- Имеющиеся обоснования существенных отклонений от предусмотренных бюджетом кадровых ресурсов;
- Надлежащие аудиторские методики и процедуры, используемые для выполнения целей аудита и обеспечения эффективных аудиторских доказательств;
- Надлежащее использование автоматизированных методик проведения аудиторских проверок (CAATS);
- Надлежащие тесты, используемые для оценки надежности механизмов внутреннего контроля;

- Использование надлежащих аналитических процедур и оценка достоверности, независимости и качества соответствующих сопроводительных данных;
- Методы выборочного обследования, используемые в соответствии с руководствами Высшего учреждения аудита и/или надежными статистическими методами;
- Все тесты сделок явно связаны с целями аудита, характер и сфера аудиторской работы надлежащим образом разъяснены, а общие выводы, вытекающие из аудиторской работы, сделаны;
- Этапы и процедуры аудита, разработанные для получения достаточных и надлежащих доказательств;
- Полное изучение всех вопросов, возникших в ходе аудиторской проверки;
- Наличие достаточного объема рабочих документов в отношении:
 - оценки систем внутреннего контроля;
 - аудиторской проверки регламентных процедур;
 - тестов средств контроля;
 - аналитического обзора;
 - проверок на существенность; и
 - аудита автоматизированных компьютерных приложений;
- Наличие в рабочих документах перекрестных ссылок;
- Комплексные ведомости по завершении аудиторской проверки заполнены, одобрены и надлежащим образом подкреплены доказательствами;
- Осуществление надлежащего мониторинга за работой консультантов и иных экспертов;
- Иные процедуры и практики, использованные на этапе проведения аудиторской проверки;
- Практика постоянного усовершенствования процедур на этапе проведения аудиторской проверки.

Аудиторская отчетность

Лицам, осуществляющим проверку аудита на предмет соответствия требованиям законодательства, будет полезно рассмотреть следующие вопросы:

- Отчетность в соответствии с аудиторскими политиками, стандартами, руководствами, указаниями и практиками Высшего учреждения аудита;
- Форма и содержание аудиторских заключений соответствуют установленным процедурам (например, название, подпись и дата, цели и объем, правовое основание, охватываемый период);
- Лица, получившие аудиторское заключение, легко понимают терминологию, используемую в аудиторском заключении, а все технические термины полностью им разъяснены;

- Все результаты аудиторской проверки прошли оценку на предмет материальности, отсутствия ошибок и иных несоответствий;
- Все ошибки, недостатки и нехарактерные вопросы были надлежащим образом выявлены, задокументированы и удовлетворительно разрешены, либо, если применимо, доведены до сведения старшего должностного лица Высшего учреждения аудита;
- Финальное аудиторское заключение охватывает все сферы, которые представляют цели аудита или пояснения в отношении недоработок;
- Наблюдения и выводы в аудиторском заключении обоснованы и надлежащим образом задокументированы, чтобы обеспечить полноту, точность и действительность рабочих документов;
- Все оценки и выводы твердо основаны и сопровождаются достаточными, релевантными и разумными аудиторскими доказательствами;
- В основное аудиторское заключение включаются лишь те результаты аудиторской проверки, которые являются в достаточной степени существенными;
- Аудиторское заключение является актуальным, всеобъемлющим, подготовлено надлежащим квалифицированным персоналом, соответствующим образом задокументировано и надлежащим образом включает в себя заключение аудитора;
- Письма, отражающие выявленные слабые стороны / запросы / письма аудиторов руководству направлены аудируемому лицу в положенный срок;
- Обеспечивается получение релевантных и своевременных ответов на аудиторские заключения Высшего учреждения аудита и иную корреспонденцию;
- Ответы тщательно изучаются;
- Все наблюдения, оспоренные аудируемым лицом, надлежащим образом оценены;
- Релевантные материальные комментарии аудируемого лица отражены в аудиторском заключении;
- Релевантные существенные события, произошедшие по завершении аудиторской проверки, учтены в финальном варианте аудиторского заключения;
- Надлежащие органы уведомлены обо всех существенных случаях мошенничества или иных нарушениях;
- Постоянные аудиторские файлы обновляются, чтобы учитывать результаты аудиторской проверки;
- Материальные элементы, требующие последующих действий со стороны Высшего учреждения аудита, надлежащим образом идентифицированы, записаны и учтены;
- На этапе подготовки аудиторской отчетности также использовались иные процедуры и практики;
- Практика постоянного усовершенствования процедур на этапе подготовки аудиторской отчетности.

Самооценка и изучение мнения аудируемых лиц

Те, кто решит, что будет полезно провести «самооценку» или изучить мнения аудируемых лиц относительно работы Высшего учреждения аудита, могут рассмотреть некоторые из следующих возможных видов запросов:

Добавочная стоимость

- *Как была сфокусирована аудиторская проверка: слишком широко, слишком узко, более или менее правильно?*
- *Какую дополнительную информацию в отношении услуг удалось получить с помощью аудита?*
- *Какие изменения были инициированы или усилены в результате аудита?*

Подход и методы

- *Считаете ли вы, что при проверке использовались подходящие методики для получения данных?*
 - *анализа данных?*
- *Была ли предоставлена возможность аудируемому лицу предоставить свои комментарии в отношении:*
 - *целей аудита?*
 - *предлагаемой методологии?*
 - *назначения консультантов?*
- *Если даны отрицательные ответы, необходимо получить объяснения.*

Рабочие отношения

- *Насколько аудиторский персонал был вежлив и профессионален при общении с аудируемым лицом и его сотрудниками?*
- *Можно ли сказать, что аудируемое лицо:*
 - *получало обновленную информацию о процессе проведения аудита?*
 - *получило возможность дать комментарии по полученным результатам?*
- *Если даны отрицательные ответы, необходимо получить объяснения.*

Вклад в модернизацию управления

- *В какой степени данное аудиторское заключение сделало положительный вклад в следующие аспекты управления?*
 - *стимулирование добросовестного управления*
 - *улучшение финансового управления*
 - *поддержка инноваций*
 - *прогрессивность*
 - *ориентированность на граждан*

- *поддержка надлежащего принятия риска*
- *усовершенствование государственной гражданской службы*
- *ориентированность на результат*
- *более качественное использование информационных технологий*
- *Если даны отрицательные ответы, необходимо получить объяснения.*

Справедливая и объективная отчетность

- *В проектах заключений факты были изложены:*
- *достоверно?*
- *справедливо?*
- *Мнения стороны были:*
- *включены?*
- *надлежащим образом заслушаны?*
- *Насколько хорошим и справедливым было освещение в прессе?*

Общие вопросы

- *Как бы вы оценили общий уровень качества аудиторского заключения?*
- *Насколько эффективным было аудиторское заключение для улучшения ситуации? Или для целей экономии денег?*

ПРИЛОЖЕНИЕ G – ВОПРОСЫ, ЗАТРАГИВАЕМЫЕ В ХОДЕ ПРОВЕРОК ПО ЗАВЕРШЕНИИ АУДИТА

Возможности и риски, связанные с «холодными проверками»

Возможности

Независимая проверка, особенно, если она проводится лицом, не входящим в Высшее учреждение аудита:

- *позволяет установить, насколько эффективно и результативно функционирует процесс проведения аудиторской проверки, а также насколько он предоставляет свежий набор идей;*
- *способствует быстрой имплементации извлеченных уроков;*
- *дает реальные факты, подтверждающие необходимость усовершенствования процесса проведения аудиторской проверки;*
- *стимулирует процесс постоянного усовершенствования в рамках Высшего учреждения аудита;*
- *позволяет идентифицировать сферы с развитой хорошей практикой, которой можно поделиться с коллегами.*

Риски

С другой стороны, независимая проверка может таить в себе ряд опасностей:

- *сосредоточенность проверяющих лиц исключительно на недостатках, подрывающих мотивацию аудиторского персонала;*
- *расход времени и отвлечение внимания от иных срочных задач;*
- *в случае с внутренними проверками - отсутствие объективности вследствие нежелания высказывать критику в адрес предприятий своего уровня.*

Что проверяющие лица могут проверить по завершении аудита на предмет соответствия требованиям законодательства

Проверяющие лица могут проверить ряд вопросов, чтобы убедиться в том, что:

- *аудиторская проверка была надлежащим образом запланирована, риски были выявлены, и им было уделено надлежащее внимание;*
- *для обоснования мнения в аудиторском заключении был проделан достаточный объем работы;*
- *выводы надлежащим образом разъяснены и обоснованы в рабочих документах по аудиту;*
- *мнения аудитором полностью обоснованы и задокументированы в рабочих документах;*
- *финансовая отчетность представлена в соответствии с государственными правилами о бухгалтерском учете и иными положениями;*
- *рабочие документы соответствуют политикам и процедурам Высшего учреждения аудита.*

Что проверяющие лица могут проверить по завершении аудита функционирования

Проверяющие лица могут проанализировать следующие вопросы:

- *вопросы и сфера аудиторской проверки;*
- *методология;*
- *выводы и рекомендации;*
- *административная и управленческая сторона этого процесса;*
- *структура, презентация и формат;*
- *графики и статистические данные.*

Необходимые элементы для проверяющих лиц по завершении аудита

Такие проверяющие лица должны:

- *быть квалифицированными и опытными;*
- *быть независимыми от инспектируемой аудиторской проверки (исключение составляет коллегиальная проверка);*
- *обладать полномочиями по отбору аудиторских проверок, подлежащих инспектированию;*
- *обладать твердым профессиональным мнением;*
- *проверять аудиторские заключения, рабочие документы и иную документацию, а также проводить интервью с персоналом, занятым в проведении аудиторских проверок;*
- *обладать знаниями о существующих системах обеспечения контроля качества;*
- *подготавливать письменные своевременные отчеты для сообщения о результатах внешней проверки контроля качества и вытекающих рекомендациях. Последний аспект должен быть конструктивным и сбалансированным, учитывать сложности и ограничения, с которыми сталкивается конкретное подразделение, проводящее аудиторскую проверку.*