Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ»

Золотарева А.Б., Шаталов С.С.

«ПОДХОДЫ ВЫСШИХ ОРГАНОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН К ОПРЕДЕЛЕНИЮ И ОТБОРУ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ»

Препринт

Москва, 2020 г.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

А.Б. Золотарева, С.С. Шаталов [текст] РАНХиГС при Президенте Российской Федерации.

Аннотация: в статье рассматриваются подходы, применяемые высшими органами финансового контроля зарубежных стран к определению и отбору аудиторских проверок в государственном секторе. Значительное внимание уделяется вопросам учета и оценки рисков. Приводятся критические замечания относительно действенности анализа рисков.

Abstract: the article discusses approaches applied by supreme audit institutions of foreign countries to identifying and selecting audits in government sector. Significant attention is paid to issues of risk consideration and assessment. Critical observations on the effectiveness of risk analysis are provided.

Ключевые слова: ВЫСШИЕ РЕВИЗИОННЫЕ УЧРЕЖДЕНИЯ; АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА; ОТБОР АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК; СУЖДЕНИЕ; АНАЛИЗ РИСКОВ; ЭМПИРИЧЕСКИЕ СВИДЕТЕЛЬСТВА.

Key words: SUPREME AUDIT INSTITUTIONS; AUDIT; AUDIT SELECTION; JUDGEMENT; RISK ANALYSIS; EMPIRICAL EVIDENCE.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы по теме «Выработка направлений и способов повышения эффективности государственного финансового контроля», выполненной РАНХиГС при Президенте Российской Федерации в 2020 г.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ....4
1 Общие сведения относительно определения и отбора аудиторских проверок, проводимых высшими органами финансового контроля 5
2 Критерии отбора....8
3 Учет и оценка рисков....26
4 Критические замечания относительно действенности анализа рисков....39
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 41
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ....43

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования обусловлена необходимостью повышения эффективности государственного финансового контроля. Для решения этой проблемы значительный интерес может представлять зарубежный опыт.

Цель исследования: рассмотрение подходов к определению и отбору аудиторских проверок, проводимых высшими органами финансового контроля зарубежных стран в государственном секторе.

Объект исследования: подходы к определению и отбору аудиторских проверок, проводимых высшими органами финансового контроля зарубежных стран в государственном секторе.

Методы и методология исследования: основными методами исследования являются сравнительно-правовой, логический и системный анализ.

Результаты: показано многообразие подходов к определению и отбору аудиторских проверок, проводимых высшими органами финансового контроля зарубежных стран в государственном секторе, и показаны основные преимущества и недостатки этих подходов.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

1 Общие сведения относительно определения и отбора аудиторских проверок, проводимых высшими органами финансового контроля

Разработка процесса для определения и отбора аудиторских проверок, а также разработка на их основе многолетнего плана аудиторских проверок требуют решения многих непростых вопросов, таких как:

- выбор, концентрироваться ли на определенных приоритетах;
- нахождение эффективных по затратам путей отслеживания рисков и определения подходящих аудиторских проверок;
- выбор того, что сообщать о процессе и являющемся результатом плане;
- актуализация плана по мере изменения обстоятельств и рисков;
- представление содержательного отчета о том, насколько полезным оказался отбор аудиторских проверок [1, с.1].

Исследование, проведенное Канадским фондом аудита и подотчетности, выявило четыре ключевые фазы в отборе аудиторских проверок и многолетнем планировании:

- Фаза I – установление общего направления;
- Фаза II – выявление (установление) потенциальных аудиторских проверок;
- Фаза III – отбор аудиторских проверок и разработка многолетнего плана;
- Фаза IV – применение плана [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.1].

[Канадский фонд аудита и подотчетности (Canadian Audit and Accountability Foundation) – некоммерческая организация, предназначенная для развития и укрепления аудита характеристик деятельности, надзора и подотчетности в бюджетном секторе в Канаде и за рубежом посредством исследований, образования и распространения знаний [2].]

Поскольку никакая отдельная передовая практика не применима ко всем контрольно-ревизионным управлениям, подготовленный указанной организацией документ для обсуждения предназначен для обеспечения канадских и зарубежных высших должностных лиц основой поддержки принятия решений, которая определяет для каждой фазы:

- действия, которые нужно совершить, и ключевые вопросы, которые нужно задать при принятии решений относительно разработки;
- диапазон вариантов для каждого ключевого вопроса;
- ключевые соображения при выборе из этих вариантов;

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- советы и примеры, как действовать, на основе опыта практиков из контрольно-ревизионных управлений разного размера и характера [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.1].

Контрольно-ревизионным управлениям приходится проводить аудиторские проверки выборочно, и выбор того, какие проверки проводить, непосредственно сказывается на степени исполнения возложенных на то или иное управление обязанностей и каких-либо задач, которые оно перед собой поставило. Хотя для контрольно-ревизионных управлений при оценке потенциальных тем аудиторских проверок обычной практикой является принятие во внимание таких факторов, как актуальность, значительность, риск и возможность проведения аудиторской проверки, есть множество других соображений и решений, требуемых для подготовки многолетнего плана аудиторских проверок [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.2].

Одни аудиторские проверки могут быть по законодательству обязательными, тогда как другие могут оставаться на усмотрение проводящей аудит структуры. Чтобы создать действенный многолетний план, проводящей аудит структуре требуется хорошее представление о своем пространстве аудита, включая ее сферу полномочий (мандат), юрисдикцию, организационные структуры и операционные среды в пределах этого пространства. Пространство аудита (audit universe) – совокупность могущих быть подвергнутыми аудиту процессов, функций и структур (ссылка на: Internal Audit Community of Practice (2014), Risk Assessment in Audit Planning: A Guide for auditors on how best to assess risks when planning audit work, p. 14 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/cross_day-2_4_pempal-iacoprisk-assessment-in-audit-planning_eng.pdf). Оно включает юрисдикцию (юрисдикции), где проводящая аудит структура обладает полномочиями на достижение своей цели и решение своих задач, а также относящиеся к бюджетному сектору структуры, темы и виды аудита, которые она уполномочена проводить [3, с.11].

Обычный подход к представлению пространства аудита – в разрезе организационной структуры, когда каждая организация бюджетного сектора (public sector entity) предстает со своими подразделениями и программными областями, – подход «сверху вниз». Этот подход применим для сбора данных, поскольку организации (entities) зачастую предоставляют информацию сообразно своим внутренним структурам, программам и подразделениям. Это хорошая отправная точка. Однако пространство аудита может также включать немало межфункциональных видов деятельности, которые следует принимать

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

во внимание, таких как управление людскими ресурсами и закупки (ссылка на: Internal Audit Community of Practice (2014), op. cit., pp. 14-15) [OECD (2018), с.11].

Программы, политические задачи и вопросы, за которые ответственны несколько структур, также следует определить. Например, кибернетическая безопасность актуальна для различных публично-властных структур, даже если какие-то действующие субъекты играют более значимую роль в управлении ею. Французский Суд Счетов (Cour des Comptes) и его региональные суды применяют подход, при котором их пространство аудита делится на региональные области. Каждый региональный суд представляет отдельный ежегодный план, работая в тесном сотрудничестве с Судом Счетов (ссылка на: Cour des comptes de France (2018), Rôle et activités du Cour des comptes, https://www.ccomptes.fr/fr/chambres-regionales-et-territoriales-des-comptes/role-et-activites) [OECD (2018), с.11].

Для формирования всеобъемлющего видения пространства аудита требуется доступ к точной информации. К возможным источникам информации относятся внутриорганизационные планы, отчетность о показателях деятельности, ежегодные отчеты, штатные расписания, бюджеты и прежние планы аудиторских проверок (ссылка на: Internal Audit Community of Practice (2014), op. cit., p. 16) [OECD (2018), с.11].

В изданной в 2018 г. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) работе, содержащей краткий обзор некоторых примеров и лучшей практики для использования оценки риска в многолетнем планировании аудита характеристик деятельности (performance audit planning), указывается, что аудиторы могут оптимально сочетать применение принципов лучшей практики с использованием собственной профессиональной оценки своих операционных сред и юрисдикций. При этом оговаривается, что аудиторам следует опираться на эти подходы и лучшую практику, но не быть связанными ими [OECD (2018), с.7].

По сравнению с объемом литературы о том, как проводить аудиторские проверки, относительно мало было написано о том, как определять и отбирать аудиторские проверки и разрабатывать многолетний план аудиторских проверок. Научная литература об отборе аудиторских проверок почти отсутствует. Более того, в датированном 2011 годом сборнике «Аудит характеристик деятельности: содействие подотчетности в демократическом государстве» (редакторы Лонсдейл, Уилкинс и Линг) утверждается: «Имеется мало научных исследований о том, как ВРУ [высшие ревизионные учреждения] выбирают темы». Руководства по проведению ревизий (аудита), как правило, описывают

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

используемый процесс, но необязательно говорят об обосновании его целесообразности [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.2].

Мандат контрольно-ревизионного управления и распространяющиеся на него стандарты устанавливают общие (доминирующие) требования, которые должны выполняться. Эти требования различаются в разных юрисдикциях. Характеристики соответствующего надзорного комитета и его нужды также являются ключевыми факторами, которые могут обусловливать отбор аудиторских проверок [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.6].

Помимо следования юридическим требованиям и стандартам аудиторской деятельности или стандартам заверения многие управления устанавливают для себя дополнительные задачи. Эти задачи могут относиться к непосредственным результатам (продуктам), долгосрочным последствиям и (или) предметным темам (subject-based themes) или приоритетным областям (focus areas). Важно определить (установить) эти задачи, чтобы направлять процесс отбора аудиторских проверок и со временем оценить его результативность [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.9].

2 Критерии отбора

Задачи, которые будут направлять отбор аудиторских проверок, образуют основание следующего решения – выбора критериев отбора. Критерии отбора являются основанием, на котором будут определяться потенциальные аудиторские проверки и оцениваться конкурирующие предложения [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.13].

Здесь ключевыми являются следующие вопросы:

- насколько важно улучшение характеристик деятельности государственных структур (government performance) в сравнении с информированием надзорного комитета?
- следует ли отбирать аудиторские проверки на основе областей, где известно о наличии проблем или подозревается их наличие, или на основе значительности и риска?
- насколько важно обеспечение экономии на расходах от аудиторских проверок?
- должны ли критерии отбора быть прямо сформулированы (explicit)?
- когда и как следует рассматривать (учитывать) риски при отборе тем?
- какие факторы риска следует использовать в качестве критериев отбора?
- как следует использовать потенциальный внешний интерес для отбора аудиторских проверок?
- когда при отборе аудиторских проверок следует принимать в расчет «аудитоспособность» (возможность проведения аудита)?

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- как много внимания следует уделять добавляемой ценности? [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.5].

Насколько важно улучшение характеристик деятельности государственных структур в сравнении с информированием надзорного комитета?

Аудиторские проверки могут отбираться, чтобы улучшать характеристики деятельности государственных структур или предоставлять информацию для обеспечения подотчетности (accountability information). Указанные задачи могут коллидировать. Решения касательно их относительной значимости нужно принимать рано, поскольку отобранные аудиторские проверки могут быть разными. Контрольно-ревизионные управления могут придавать особое значение той или другой задаче либо оптимально сочетать обе [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.13].

Советы и примеры. Как отмечается в упомянутом выше сборнике под редакцией П. Лонсдейла и др. (ссылка на: Lonsdale, P. Wilkins, and T. Ling, Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2011), задачи контрольно-ревизионного управления зачастую покрывают две части: улучшения в государственном секторе и обеспечение надзорного комитета подтверждающей информацией для обеспечения подотчетности правительства. Поскольку аудиторские проверки могут решать одну, но необязательно обе задачи, возможными вариантами являются придание особого значения той или другой из них либо оптимальное сочетание обеих. Например, аудиторская проверка может обнаружить информацию, важную для надзорного комитета, но не предоставить никаких новых аналитических выводов государственным управленцам. И наоборот, аудиторская проверка узкоспециализированной области или функции вспомогательной службы может не вызвать интереса у надзорного комитета, но может значительно улучшить государственное администрирование благодаря содержательным рекомендациям [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.13].

Принятие во внимание того, какие виды аудиторских проверок обеспечили наибольшую ценность, может помочь решить, следует ли придавать особое значение одной задаче. Это может быть также одним из ключевых вопросов, задаваемых в ходе консультаций с внешними заинтересованными сторонами [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.13].

Следует ли отбирать аудиторские проверки на основе областей, где известно о наличии проблем или подозревается их наличие, или на основе значительности и риска?

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Аудиторские проверки могут отбираться либо там, где известно о наличии проблем, связанных с характеристиками деятельности, или подозревается наличие таких проблем, либо просто исходя из значительности проверяемой области безотносительно к существующим проблемам. Выбор из двух указанных вариантов является одним из ключевых решений при разработке плана и отражает то, как контрольно-ревизионное управление видит привносимую им ценность и свои задачи. Он может формировать образ контрольно-ревизионного управления в глазах общественности и преобладающую культуру. Этот выбор оказывает значительное влияние на разработку других аспектов процесса отбора аудиторских проверок [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.13].

Вариант отбора аудиторских проверок исходя из проблемных областей. Контрольно-ревизионное управление может решить производить отбор аудиторских проверок лишь проблемных областей, где имеют место значительные проблемы или подозревается наличие таковых. Для некоторых контрольно-ревизионных управлений это предполагает принятие в расчет остаточного риска, т.е. риска, который остается даже после принятия мер для уменьшения неотъемлемого (системного) риска, обусловленного характером соответствующей подвергаемой аудиторской проверке области. При этом есть следующий ряд соображений:

- ограниченные потенциальные возможности могут склонять в пользу сосредоточения на проблемах. У контрольно-ревизионного управления, проводящего аудиторские проверки публично-правового образования с многочисленными проблемными областями, может не оставаться возможностей, достаточных для охвата областей без явных проблем;

- мандаты зачастую оговаривают или подразумевают сосредоточение на проблемах, давая контрольно-ревизионным управлениям указание сообщать об исключениях, где находятся недостатки. (Так дело обстоит не всегда; например, мандат Управления Генерального ревизора Канады на проведение особых проверок коронных корпораций требует заключения относительно того, имеют ли системы и практики значительный недостаток). Аудит характеристик деятельности исторически был сосредоточен на сообщениях о проблемах;

- средства массовой информации зачастую концентрируются на отрицательных аудиторских проверках, и поэтому осведомленность о работе контрольно-ревизионного управления может повышаться сосредоточением на проблемах;

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- ожидания могут склонять в пользу сосредоточения на проблемах. У общественности и надзорного комитета может быть укоренившееся представление о контрольно-ревизионном управлении как о блюстителе предписаний, а не инспекторе, который оценивает и положительные, и отрицательные ситуации;

- получение серьезных надлежащих свидетельств может быть более простым и менее затратным для доказательства наличия проблем, чем для подтверждения отсутствия проблем, что может требовать проведения исследований (обследований) с более широким охватом, чтобы исключить набор (диапазон) потенциальных вопросов, которые могут существовать;

- если контрольно-ревизионное управление решает сообщать, что отбирает аудиторские проверки лишь там, где подозревается наличие проблем, и ясно объясняет это, уменьшается вероятность того, что отрицательные аудиторские проверки будут оставлять впечатление широкой распространенности проблем в государственных (муниципальных) структурах;

- экономическая эффективность (эффективность затрат) рассматриваемого подхода может быть наглядно показана, поскольку отбираемые аудиторские проверки должны помогать улучшать государственное (муниципальное) администрирование там, где существуют проблемы, а также способствовать подотчетности путем информирования надзорного комитета [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.14].

Второй вариант – проводить аудиторские проверки значительных областей исходя из неотъемлемых (системных) рисков независимо от наличия признаков проблем. Ключевыми являются следующие соображения:

- в результате у общественности может возникнуть более объективное видение государства. Сосредоточенность на проблемах может проецировать чрезмерно отрицательное видение рабочих показателей государства: если по результатам каждой аудиторской проверки сообщается о значительных проблемах, остается сильное впечатление, что так обстоит дело во всех областях государственной деятельности;

- сосредоточенность по критерию значительности может улучшить отношения с организациями, которым такой подход видится объективным (сбалансированным);

- надзорному комитету может быть нужен цикличный охват всех значительных областей государственной деятельности. Сосредоточенность по критерию значительности приводит к появлению как отрицательных, так и положительных отчетов по результатам аудиторских проверок, что обеспечивает как сторонников, так и противников правительства аудиторскими проверками, которые они могут использовать в своих целях.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Это может привести к тому, что надзорный комитет будет уделять докладам генерального ревизора больше внимания, чем если бы эти доклады находили полезными лишь противники правительства;

- в сбор информации для отбора аудиторских проверок требуется меньше вложений. Сосредоточение на проблемах зависит от хорошего знания масштабов проблем и коренных причин, а также способности отличать значительные проблемы от незначительных. Сосредоточение на значительных областях требует лишь здравого суждения о том, какие области важны гражданам и надзорному комитету;

- при сосредоточении на значительных областях могут обнаружиться неожиданные проблемы [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.14-15].

Наконец, третий вариант, используемый некоторыми контрольно-ревизионными управлениями, заключается в аудиторских проверках некоторых областей, которые считаются имеющими особенно хорошие рабочие показатели, чтобы обратить особое внимание на успех и способствующие ему факторы. При этом возникает вопрос, будет ли являющаяся результатом работа достаточно освещена, особенно средствами массовой информации, которые отдают предпочтение отрицательным новостям. Другим соображением является риск ошибочно положительного заключения [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.15].

Советы и примеры. Если наличие подозреваемых проблем является необходимым предварительным условием, то оно становится фильтром до рассмотрения остальных критериев отбора. Иначе масштаб подозреваемых проблем становится одним из различных критериев отбора [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.15].

Управление Генерального ревизора провинции Британская Колумбия (Канада) – одно контрольно-ревизионное управление, использующее критерии отбора, которые не ограничивают отбор областями с подозреваемыми проблемами. В 2000-х гг. Управление Генерального ревизора Канады приняло и обнародовало общий (всеохватывающий) руководящий принцип, согласно которому аудиторские проверки отбираются исходя из значительности соответствующей области [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.15].

Один общий источник путаницы заключается в описании отбора как «основанного на риске» (risk-based) – формулировке, широко используемой в руководствах по проведению аудита. Это может означать, что отбор основывается чисто на остаточном риске или на неотъемлемом (системном) риске. Для ясности важно точно указывать, какой вид риска имеется в виду [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.15].

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Контрольно-ревизионным управлениям, которые избрали подход к отбору аудиторских проверок исходя из наличия проблем, нужно принимать некоторые дополнительные решения:

- о масштабах свидетельств относительно проблем, требуемых для принятия связанных с отбором решений. Сложность состоит в том, что достаточные надлежащие свидетельства появляются лишь позднее, сразу по завершении аудиторского исследования (обследования) (audit testing);

- как действовать, когда подозрения о наличии проблем окажутся необоснованными. Следует ли продолжать аудиторскую проверку для прихода к положительному заключению или прекратить? Последний подход может быть труден потому, что необоснованность подозрений может выявиться лишь на поздней стадии аудиторской проверки, когда сбор и анализ доказательств завершены. Исследование, проведенное Канадским фондом аудита и подотчетности, выявило одно контрольно-ревизионное управление, которое продолжает аудиторскую проверку независимо от обоснованности или необоснованности подозрений, если проверяемые департаменты информированы. Другое контрольно-ревизионное управление прекращает такие аудиторские проверки, но указывает в следующем отчете, что первичная аудиторская проверка в соответствующей области не выявила значительных проблем [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.15].

Насколько важно обеспечение уменьшения расходов от аудиторских проверок?

Аудиторские проверки могут улучшать характеристики деятельности государственных структур благодаря выявлению возможностей уменьшения расходов. Однако не все аудиторские проверки обеспечивают эту возможность, а некоторые могут даже приводить к увеличению государственных расходов; например, аудиторская проверка может выявить, что для реализации той или иной программы необходимы вложения в механизмы управленческого контроля [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

У контрольно-ревизионных управлений есть выбор: делать либо не делать акцент на потенциальных возможностях уменьшения расходов в избираемых аудиторских проверках [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

Советы и примеры. Вопрос о том, в какой степени делать акцент на уменьшении расходов, следует решить при постановке задач для отбора аудиторских проверок и процесса многолетнего планирования аудиторских проверок. Мандаты контрольно-ревизионных управлений зачастую направляют внимание на экономию и эффективность,

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

а иногда именно на уменьшение расходов [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

Относительная значимость выявления возможности уменьшения расходов может обсуждаться в рамках каких-либо внешних консультаций. Оценка характера государственных видов деятельности, подлежащих аудиторской проверке, может пригодиться для определения того, в какой степени аудиторские проверки должны делать акцент на уменьшении расходов. Если значительная доля государственных видов деятельности носит внереализационный характер, аудиторские проверки могут оказаться неспособными выявить возможности уменьшения расходов [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

Коренной причиной проблем с рабочими характеристиками в некоторых подвергаемых аудиторским проверкам областях может быть нехватка ресурсов, и любые рекомендации могут требовать увеличения объема ресурсов. Контрольно-ревизионное управление должно определить свой уровень комфорта при таких аудиторских проверках [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

В случаях, когда уменьшение расходов относится к ключевым задачам, оно может быть выражено в целях. Бюджетно-контрольное управление США и Национальное ревизионное управление Великобритании имеют в качестве одной из целей достижение уменьшения расходов, которое в семь раз превосходит расходы [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

Прямо сформулированные критерии отбора

Должны ли критерии отбора быть прямо сформулированными (explicit)?

Контрольно-ревизионные управления сталкиваются с необходимостью выбрать, пользоваться ли при отборе четко сформулированными критериями или оставить их подразумеваемыми (implicit), как об этом говорится ниже [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16].

Вариант использования подразумеваемых критериев состоит в том, чтобы не указывать определенных критериев, а указать вместо этого потенциальные аудиторские проверки и какие бы то ни было аргументы в пользу их отбора. Выбор между предлагаемыми аудиторскими проверками делается исходя из предпочтений того, кто принимает решение. Этот вариант может подходить для использования, если число предлагаемых аудиторских проверок не столь велико, чтобы для их отсортировывания требовалась общая основа. Некоторые утверждают, что избегание прямо сформулированных критериев отбора концентрирует внимание на существе каждого

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

предложения, не позволяя осуществлению отбора превратиться в механическую процедуру присвоения рейтинга и сравнения разных критериев [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.16-17].

Другой же вариант – вариант использования прямо сформулированных критериев отбора позволяет:

- упростить объяснение внешней аудитории, как отбираются аудиторские проверки;

- доводить до сведения персонала, что контрольно-ревизионное управление считает ключевыми характеристиками, обусловливающими отбор аудиторских проверок, способствуя тому, чтобы разные части контрольно-ревизионного управления гарантированно использовали общий подход для предложения аудиторских проверок;

- упрощать стоящую перед теми, кто принимает решение, задачу сравнения большого числа предлагаемых аудиторских проверок;

- поддерживать последовательность (согласованность, единство подхода) отбора с течением времени. Для одного контрольно-ревизионного управления одной из ключевых задач его схемы отбора аудиторских проверок было обеспечение воспроизводимости (повторяемости) процесса [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.17].

Там, где используются прямо сформулированные критерии отбора, их можно подразделить на:

- факторы риска;

- проблемные факторы;

- потенциальный интерес;

- аудитоспособность (возможность проведения аудита);

- добавляемую ценность [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.17].

Советы и примеры. Контрольно-ревизионные управления, желающие перейти на прямо сформулированные критерии отбора, могут проанализировать прошлые предложения с целью установления общих факторов, которые вели к принятию решений, продолжать ли или нет аудиторскую проверку. Либо можно попросту задаться вопросом, почему некоторые аудиторские проверки представляются более предпочтительными, чем другие. Контрольно-ревизионные управления могут решать, раскрывать ли или нет используемые ими критерии отбора [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.17].

Когда и как следует учитывать риски при отборе тем?

Большинство контрольно-ревизионных управлений анализируют риски, явно присутствующие в той области, в которой предлагается проведение аудиторской

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

проверки. Однако анализ рисков может играть разные роли в зависимости от сроков (требуемого времени) и объекта концентрации (направленности) аудиторской проверки [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.17].

Один вариант – определение сначала аудиторских проверок и затем рисков. После определения потенциальных аудиторских проверок каждая оценивается с использованием факторов неотъемлемых (системных) или остаточных рисков для определения того, какие аудиторские проверки являются наиболее предпочтительными [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.17].

Другой вариант – определение сначала рисков и затем аудиторских проверок. После определения неотъемлемых или остаточных рисков в некоторой определенной области аудита определяются конкретные аудиторские проверки, которые бы исследовали то, как происходило управление этими рисками. Этот подход концентрируется на риске и позволяет рассматривать по существу разные аудиторские проверки, которые могут пролить свет на эти риски. Кроме того, он отражает то обстоятельство, что конкретная аудиторская проверка может охватывать несколько рисков в проверяемой области [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.18].

Существенно отличающийся подход состоит в том, чтобы при отборе аудиторских проверок анализ рисков не использовать. Некоторые авторы (J. Lonsdale, P. Wilkins, and T. Ling, Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2011) утверждают, что ценность анализа рисков при отборе аудиторских проверок эмпирически не была подтверждена, как не была подтверждена и несостоятельность использования анализа рисков [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.18].

Совет и примеры. Управление Генерального ревизора Канады проводит проверки в соответствии со стратегическим планом аудита различных предметных областей. Стратегический план аудита сначала устанавливает вероятность и воздействие ключевых рисков в соответствующей предметной области и затем определяет серию аудиторских проверок, уделяющих внимание одному или большему числу из этих рисков [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.18].

Факторы риска

Какие факторы риска следует использовать в качестве критериев отбора?

Критерии отбора должны согласовываться с прежними решениями относительно задач, тем аудита и того, отбираются ли только проблемные области [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.18].

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Один вариант заключается в установлении (выявления) факторов, основанных на известных или предполагаемых проблемах (или факторов остаточного риска) (в установлении критериев отбора, которые отражают остаточный риск). Здесь речь идет о характере и масштабах проблем, а также их вероятном воздействии (вероятных последствиях), и ключевыми вопросами являются следующие:

- является ли проблема ужасной (скандальной, возмутительной)? Значимость некоторых проблем, таких как мошенничество, случаи осуществления видов деятельности в отсутствие соответствующих юридических полномочий или невыполнение основных (особо значимых, масштабных) обязательств, самоочевидна. В той или иной области может быть одна доминирующая проблема или много менее значительных проблем;

- вероятно ли усугубления проблемы? Некоторые вопросы отражают намечающиеся проблемы, где последствия лишь начинают проявляться и где присутствует очевидный риск, что положение будет ухудшаться;

- не является ли проблема вершиной айсберга? Могут быть причины подозревать, что проблема может распространяться на другие виды деятельности или другие министерства (департаменты) либо быть проявлением более глубокой коренной причины. (Если это так, охват предлагаемой аудиторской проверкой, возможно, нужно расширить);

- вызывает ли воздействие (последствия) проблемы или непринятие в отношении нее мер беспокойство? Это особенно критичное соображение, поскольку аудиторов иногда обвиняют в чрезмерной концентрации на нарушениях правил с незначительными фактическими последствиями. Есть ли фактическое или возможное воздействие (последствия) на финансовые ресурсы, клиентов, достижение целей, доверие к бюджетному сектору или репутацию? Оценка неотъемлемого (системного) риска может помочь определить это воздействие (последствия) [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.18].

Другой вариант – определение факторов значимости (и неотъемлемого риска) (установление критериев отбора, которые отражают неотъемлемый риск). К типичным критериям, используемым контрольно-ревизионными управлениями, относятся:

- расходование финансовых средств – масштабы потенциально подвергаемых риску денег налогоплательщиков;

- нефинансовая значимость, например, характер и масштабы воздействия на граждан;

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- возможность недостижения экономии, эффективности или результативности, несоответствия юридическим мандатам либо невыполнения принятых на себя обязательств;

- отсутствие недавнего охвата аудиторскими проверками или иными подобными проверками;

- там, где были определены приоритеты аудита, увязка с этими приоритетами будет важным соображением для обеспечения проведения достаточной работы по аудиту [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.19].

Советы и примеры. Некоторые контрольно-ревизионные управления в большей степени используют государственные данные для выявления разрывов в показателях, например, данные о программах, которые указывают, пользуются ли одни и те же клиенты соответствующей услугой неоднократно. Управление Генерального ревизора Канады проводило пробные мероприятия, при которых данные из крупных государственных баз данных получались и анализировались для оценки проблем показателей. Члены Организации высших ревизионных учреждений англоговорящих стран Африки (AFROSAI-E) часто составляют дерево проблем в ходе планирования аудиторской проверки с целью установления ключевых проблем и глубинных причин. Этот прием может быть полезен и при отборе аудиторских проверок [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.19].

Интерес внешних заинтересованных сторон

Как следует использовать потенциальный внешний интерес для отбора аудиторских проверок?

Одним из ключевых факторов при отборе аудиторских проверок является потенциальный интерес пользователей, который влияет на то, насколько соответствующая аудиторская работа полезна для надзорного комитета и других заинтересованных сторон. Контрольно-ревизионным управлениям нужно решать, как это учитывать, сохраняя при этом свою объективность и независимость [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.19].

Варианты учета разных интересов

Вариант учета интереса надзорного комитета. В некоторых случаях может иметь место прошлый интерес надзорного комитета в той же области или к той же проблеме. У этого интереса может быть разброс в масштабах: от дебатов или отчетов комитета до интереса определенных членов. Либо интерес может быть потенциальным, зависящим от реакции на подобные вопросы (проблемы) в прошлом. Однако при этом прошлый интерес

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

не может быть признаком будущего интереса, особенно если поменялся состав членов [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.19].

Вариант учета интереса других заинтересованных сторон. Характер и масштабы интереса общественности и средств массовой информации можно оценивать подобным образом, на основе сообщений средств массовой информации, постов в Интернете и упоминаний в социальных сетях. В некоторых предметных областях могут быть доступны результаты опросов общественного мнения. У этих групп может быть общий интерес, а иначе требуются решения о том, какую относительную значимость придавать разным группам при отборе аудиторских проверок. Потенциальный интерес частично зависит от заметности области, подлежащей аудиторской проверке. Информированность общественности, средств массовой информации и надзорного комитета относительно той или иной области, вероятно, повысит заинтересованность в аудиторском отчете. Одним из показателей заметности является то, в какой степени соответствующая область относится к официально определенным государственным приоритетам. В государственном аппарате могут быть заинтересованные стороны, которые следует принимать в расчет, например, центральные органы или союзы государственных служащих [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.19-20].

Советы и примеры. Интерес надзорного комитета может быть определен через комбинацию рассмотрения дебатов и отчетов, наряду с консультацией (обсуждением) с членами. Поиски в Интернете могут быстро пролить свет на области, заметные и интересные для широких кругов [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.20].

Управление Генерального ревизора Канады реализует пробные проекты для анализа постов в социальных сетях для определения интересов общественности. Управление Генерального ревизора Новой Шотландии (Канада) оценивает потенциальные аудиторские проверки с точки зрения государственных приоритетов, таких как защита уязвимых групп населения и повышение экономии. Управление Генерального ревизора Нового Южного Уэльса (Австралия) подобным образом сопоставляет отобранные аудиторские проверки с планом и приоритетами органов власти штата [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.20].

Осуществимость аудиторской проверки

Когда при отборе аудиторских проверок следует принимать в расчет «аудитоспособность» (возможность проведения аудита)?

Контрольно-ревизионные управления определяют осуществимость аудиторской проверки, что часто называется «аудитоспособность» (auditability). Они задают вопросы:

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

«Доступны ли для использования широко принятые и надлежащие критерии аудита? Легко ли получить актуальные подходы к аудиторскому тестированию и программы проведения аудиторских проверок? Являются ли подходы к тестированию идейно простыми и оправданными с точки зрения затрат? Обладает ли имеющийся в распоряжении персонал необходимыми опытом, знаниями и способностями для получения достаточных надлежащих доказательств и удовлетворения требованиям стандартов, касающихся компетентности группы? Являются ли управляемыми риски того, что тестирование приведет к ложноположительному или ложноотрицательному результату?» Оценка аудитоспособности важна потому, что проведение аудиторских проверок некоторых тем может быть трудным и затратным, а то и невозможным [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.20].

Возможные варианты оценки аудитоспособности

Вариант оценки аудитоспособности на этапе планирования аудиторской проверки. Определение аудитоспособности оставляется для этапа планирование аудиторской проверки, после отбора аудиторских проверок. Это может быть уместным при наличии разумной уверенности в возможности нахождения надлежащего подхода к проведению аудита [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.20].

Вариант оценки аудитоспособности при отборе аудиторских проверок. Первоначальная оценка аудитоспособности производится на этапе отбора аудиторских проверок для всех или некоторых предложений. Это может быть уместным, если предложения относительно аудита предполагают новаторские подходы со значительными проектными рисками, которые, если бы были известны во время отбора, отсеяли бы соответствующее предложение [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.20].

Советы и примеры. Стандарт ИССАИ 300 (28) указывает, что риски аудитоспособности могут включать отсутствие компетенции проводить достаточно широкий или глубокий анализ, отсутствие доступа к качественной информации, получение неточной информации (по причине мошенничества или не отвечающей нормам (осуществляемой не по правилам) деятельности), неспособность объективно оценить (рассмотреть в широком контексте) все результаты изысканий и упущения в части сбора или рассмотрения наиболее актуальных аргументов. При этом там же высказывается предостережение: «Хотя попросту избегая таких тем, можно снизить риск неточности или неполноты, тем самым можно и ограничить возможность добавления ценности» [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.20-21].

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Контрольно-ревизионные управления могут прийти к заключению, что внутренние ограничения являются одним из наиболее значимых факторов, определяющих аудитоспособность. Одно контрольно-ревизионное управление исключает на раннем этапе предложения, где оно не обладает кадровым потенциалом, или для которых его скудных средств, выделяемых на консультации, было бы недостаточно. При недостатке обширного опыта речь может идти о планировании более простых аудиторских проверок с четко установленными критериями аудита и подходами к аудиту, по крайней мере на начальной стадии. Некоторые контрольно-ревизионные управления, полагающиеся на финансовых аудиторов (аудиторов финансовой отчетности), обращали внимание на то, что на отбор аудиторских проверок накладывает ограничения необходимость находить аудиторские проверки с малой продолжительностью, которые подходили бы для имеющихся в распоряжении сотрудников, между проверками финансовой отчетности [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.21].

Добавляемая ценность

Как много внимания следует уделять добавляемой ценности?

Одним из окончательных критериев отбора является вероятность того, что аудиторская проверка добавит ценность, которая оправдывает ее стоимость. Контрольно-ревизионные управления могут принимать в расчет три вида выигрыша (выгод), которые может обеспечить аудиторская проверка, которые помогут контрольно-ревизионному управлению решить свои задачи:

- ценность информации, предоставляемой соответствующий аудиторской проверкой надзорному комитету и другим заинтересованным сторонам;

- масштаб улучшений, толчок к которым дает соответствующая аудиторская проверка, которые иначе не последовали бы;

- вторичные выигрыши (выгоды), такие как содействие повышению осведомленности надзорного комитета и общественности, расширение (углубление) знаний аудиторов и определение критериев и подходов для будущих аудиторских проверок [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.21].

Возможные варианты

Вариант, при котором добавляемая ценность не принимается во внимание. Один из вариантов заключается в том, чтобы добавляемую ценность не принимать во внимание явным образом. Это может быть уместным применительно к недавно установившимся практикам. Отсутствие аудиторских проверок характеристик деятельности в прошлом может затруднять измерение добавляемой ценности. Кроме того, если было проведено

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

малое количество аудиторских проверок характеристик деятельности, то вероятно, что любая аудиторская проверка в отношении значительных вопросов (проблем) оправдает связанные с ней расходы. Если о предлагаемой области аудита пока известно немного, оценка потенциальных возможностей в части добавления ценности может оказаться затруднительной [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.21].

Вариант, при котором явным образом принимается во внимание потенциальная возможность добавления ценности при отборе аудиторских проверок. Это особенно важно при наличии подробной общедоступной информации о соответствующей области, получена ли эта информация в ходе прошлых аудиторских проверок или других контрольных мероприятий. Виды ценности, которая может быть добавлена аудиторской проверкой, включают предоставляемую информацию, вызываемые улучшения и иные выгоды, такие как просвещение (повышение осведомленности) и внедрение новых аудиторских подходов. По своему характеру выгоды с трудом поддаются количественной оценке и обычно оцениваются качественно с использованием профессионального суждения [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.21].

При рассмотрении вопроса добавляемой ценности руководствуются различными соображениями, в частности, сопоставляют вероятное воздействие аудиторской проверки с затратами на ее проведение. Аудиторская проверка может иметь самоочевидную ценность благодаря выявлению значительных проблем, неизвестных руководству или надзорному комитету, и даче содержательных рекомендаций, решающих эти проблемы. Даже если проблемы хорошо известны руководству и проводится мероприятие по их устранению, аудиторская проверка может оправдать свои затраты посредством привлечения внимания надзорного комитета к ситуации. Либо аудиторская проверка действительно значительной области, где немногие проблемы очевидны, может быть оправдана той гарантией (подтверждением достоверности, информационной достаточностью), которую она обеспечивает руководству и надзорному комитету. Стандарт ИССАИ 300 (28) замечает: «риск, что аудиторская проверка не добавит ценности, варьируется от вероятности неспособности предоставить новую информацию или взгляды (точки зрения) до риска пренебрежения важными факторами и, как следствие, неспособности обеспечить пользователей отчета по результатам аудиторской проверки знаниями или рекомендациями, которые внесли бы реальный вклад в улучшение показателей» [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.22].

Советы и примеры. Одно контрольно-ревизионное управление устанавливало (определяло) предметы исследования с высоким уровнем риска, но окончательно

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

отбираемыми были необязательно те, где уровень риска был наиболее высок, после принятия во внимание возможности добавления ценности. Некоторые из наиболее высоких рисков уже признавались государственными должностными лицами и внутренним аудитом, так что меры в отношении этих рисков, вероятно, могли бы приниматься без аудиторской проверки [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.22].

Одно контрольно-ревизионное управление уделяет повышенное внимание той информации, которая уже находится в открытом доступе, чтобы удостовериться, что не происходит лишь дублирование существующих источников. Другое контрольно-ревизионное управление, которое концентрируется на возможности добавления ценности, заметило, что это помогает надлежащим образом задавать размер аудиторских проверок путем установления соотношения затрат на аудиторскую проверку к добавляемой ценности [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.22].

Управление Генерального ревизора Новой Зеландии требует, чтобы для каждой предложенной аудиторской проверки определялась потенциальная добавляемая ценность. От того, кто предлагает аудиторскую проверку, требуется определить воздействие как высокое, среднее или низкое и обосновать отнесение к соответствующей категории путем описания потенциала для общественного блага, улучшения показателей, значительности и объяснить связь с ролью Управления Генерального ревизора. Управление Генерального ревизора Канады предъявляет подобное требование на этапе отбора аудиторских проверок и требует, чтобы потенциальная добавляемая ценность уточнялась на последующих этапах утвержденных аудиторских проверок, включая проводимую после представления отчета об аудиторской проверке оценку того, была ли достигнута ожидавшаяся добавляемая ценность [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.22].

Объем и содержание плана

Установление объема и содержания плана требуется для определения стратегического направления плана (когда речь идет об объеме и содержании, задачах и критериях процесса отбора аудиторских проверок, а не объеме и содержании, задачах и критериях отдельных аудиторских проверок) [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.24].

Конкретные задачи

Какие конкретные задачи должны определять процесс отбора аудиторских проверок и многолетнее планирование аудита?

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Конкретные задачи могут быть необходимы, чтобы определить конструктивное решение процесса планирования и в конечном счете решить, результативен ли он [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.24].

Возможные варианты (не являющиеся взаимоисключающими)

Вариант определения принципов. Определяются принципы, в соответствии с которыми производится отбор аудиторских проверок и сам процесс многолетнего планирования аудиторских проверок, такие как прозрачность и всеохватность [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.24].

Вариант определения задач. Определяются стратегические задачи, которые могут быть решены через отбор аудиторских проверок и многолетнее планирование аудиторских проверок. Одной из задач может быть использование отбора аудиторских проверок для увеличения задействования персонала или улучшения отношений с заинтересованными сторонами [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.24].

Советы и примеры. Одной возможной задачей процесса отбора и планирования аудиторских проверок является определение ключевых рисков и включение способов управления этими рисками. Например, контрольно-ревизионное управление может определить свою терпимость к риску упустить значимую намечающуюся тему. Если у контрольно-ревизионного управления низка терпимость к риску упустить такую тему, его конкретной задачей может быть проведение аудиторских проверок в отношении намечающихся проблем достаточно рано, чтобы гарантированно избегать значительных отрицательных последствий. Другие контрольно-ревизионные управления усматривают здесь меньше риска, и их задачей может быть такой отбор аудиторских проверок, который гарантирует добавление достаточной ценности для оправдания расходов [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.24].

Контрольно-ревизионные управления, желающие определить свою терпимость к рискам, могут также принимать во внимание риск: выбора аудиторских проверок, недостаточно актуальных для надзорного комитета; проведения аудиторских проверок с воздействием, недостаточным для оправдания расходов на них; отбора аудиторских проверок, которые не обеспечивают руководству новых аналитических сведений [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.24].

Например, Управление Генерального ревизора Новой Зеландии установило ряд принципов, чтобы направлять процесс отбора аудиторских проверок:

- «Мы концентрируемся на том, где можем добавлять наибольшую ценность, и оптимизируем ценность вложения ресурсов Управления.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- Планирование – открытый, прозрачный и всеобъемлющий процесс.

- Мы задействует нужных людей в нужное время.

- Решения будут ясно сообщаться на всем протяжении процесса.

- Наш процесс интегрированный, гибкий и динамичный.

- Наш процесс будет простым, оптимизированным и соответствующим цели» [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.25].

Сочетание новых аудиторских проверок и аудиторской работы в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок

Как следует сочетать новые аудиторские проверки и дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок?

Контрольно-ревизионные управления сталкиваются с проблемой в достижении надлежащего соотношения аудиторских проверок, проявляя порой тенденцию к концентрации на новой аудиторской работе, а не на дополнении (продолжении) предыдущей работы. Это может объясняться сочетанием нежелания новой аудиторской группы быть связанной работой другой или, если группа не менялась, усталости от прежней темы и желанием чего-то нового. Определение правильного сочетания новых аудиторских проверок и дополнения (продолжения) предыдущих аудиторских проверок важно для уделения достаточного внимания нерешенным проблемам, выявленным ранее [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.25].

Возможные варианты

Вариант, при котором заранее устанавливается некоторая цель для сочетания новых аудиторских проверок и аудиторской работы в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок. Аудиторская работа в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок может определяться путем предварительного расчета той доли новых аудиторских проверок, которая будет оправдывать работу в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок. Некоторые контрольно-ревизионные управления проводят работу в дополнение (продолжение) лишь отобранных аудиторских проверок, тогда как другие действуют так постоянно. Одним из вопросов, которые следует принимать во внимание, являются используемые ресурсы. Предварительный расчет предполагает решение вопроса о том, будет ли работа в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок основываться на сведениях, предоставляемых самой проверяемой организацией, и будет ли эта работа проводиться до уровня гарантии аудита или уровня гарантии обзора. Одним из факторов будет объем невыполненных рекомендаций. Одно контрольно-ревизионное управление нашло, что имело значительное

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

число рекомендаций в части последующего отслеживания ситуации, и сейчас имеет целью 10 рекомендаций на аудиторскую проверку, чтобы последующее отслеживание было посильным [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.25].

Вариант, при котором сочетание определяется исходя из оценки предложений. При наличии достаточного количества предложений в части аудиторской работы в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок такая работа и новые аудиторские проверки можно выбирать, не отдавая предпочтения одному виду [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.25].

Вариант, при котором не проводится четкого различия между новыми аудиторскими проверками и аудиторскими проверками в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок. Контрольно-ревизионные управления с длинной историей аудиторских проверок характеристик деятельности могут находить малое число новых областей, в отношении которых аудиторские проверки еще не проводились, помимо новых государственных (муниципальных) программ. Поэтому наиболее подходящий вариант может заключаться в том, чтобы не проводить четкого различия между новыми аудиторскими проверками и аудиторскими проверками в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок, а позаботиться о том, чтобы всякая предложенная аудиторская проверка включала работу в дополнение (продолжение) какой-либо ранее проделанной работы, которая еще актуальна [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.26].

Советы и примеры. Управление Генерального ревизора Новой Шотландии (Канада) проявило значительный интерес в своей работе, проводимой в дополнение (продолжение) предыдущих аудиторских проверок, и решило посвящать отдельный отчет такой работе [Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), с.26].

3 Учет и оценка рисков

После определения пространства аудита и формирования четкого видения всех возможных областей аудита проводящей аудит структуре нужно выбрать, куда направить свои ограниченные ресурсы. Здесь оценка риска может быть взята на вооружение, чтобы оказывать проводящей аудит структуре содействие в использовании ее ресурсов наилучшим образом, чтобы было оказано максимальное воздействие и ее цели были достигнуты и задачи решены с максимальными результатами [OECD (2018), с.13].

Общее представление пространства аудита может послужить начальной структурой для создания карты рисков, включая разработку критериев риска. Проводящей аудит структуре следует решить вопрос о том, какие данные и информация требуются для

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

разработки карты рисков и для установления и оценки рисков внутри ее пространства аудита. Для разработки карты рисков и критериев риска следует использовать разные источники информации. Хорошую отправную точку могут обеспечить бюджеты, внутриорганизационные планы, отчетность о показателях деятельности, механизмы управления рисками и иные руководящие документы. Информация, полученная в ходе прошлых аудиторских проверок и ревизий со стороны других надзорных органов, может также оказаться полезной [OECD (2018), с.13].

В руководстве Международной организации по стандартизации (ИСО) 31000:2018 по управлению риском (ISO 31000:2018 Risk Management Guidelines) риск определяется как влияние неопределенности на цели. Проводящей аудит структуре предписывается предоставлять достоверные сведения относительно состояния публичного администрирования либо законодательному органу в случае с высшим органом аудита, либо руководству в случае с органом внутреннего аудита. Проводящие аудит структуры могут достигать более высоких результатов при выполнении возлагаемых на них функций, если концентрируют свои ограниченные ресурсы на областях ключевых рисков, т.е. областях, где существует большая возможность того, что полное достижение целей может затрудняться неопределенными внутренними и внешними факторами (ссылка на: ISO (2018), ISO 31000:2018: Risk Management Guidelines, https://www.iso.org/standard/65694.html) [OECD (2018), с.13].

Критерии риска

Согласно документу ИСО 31000:2009 Управление рисками: Принципы и руководящие указания (ISO 31000:2009 Risk management: Principles and Guidelines) критерии риска представляют собой исходные требования, в сопоставлении с которыми оценивается значительность риска, и они основываются на целях (задачах) организации и внешнем и внутреннем контексте. Критерии риска могут разрабатываться на основе стандартов, законов, руководящих установок и иных требований (ссылка на: ISO (2009), ISO 31000:2009 - Risk management -- Principles and guidelines, https://www.iso.org/standard/43170.html) [OECD (2018), с.13].

Оценка риска

Упомянутое выше руководство Международной организации по стандартизации (ИСО) 31000:2018 по управлению риском определяет оценку риска как трехэтапный процесс, который начинается с установления (выявления) риска, за которым следует анализ риска, что предполагает обнаружение и понимание каждого риска, вероятность возникновения этих рисков и серьезность риска. Третий этап – оценка степени риска, что

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

включает определение приоритетности каждого риска (ссылка на: ISO (2018), ISO 31000:2018: Risk Management Guidelines) [OECD (2018), с.13].

Оценка риска может быть качественной и описательной (например, в виде отчета) или количественной (например, в виде анализа данных с численными значениями для вероятности и последствий риска). То, каким образом производится оценка рисков, и форма представления непосредственного результата должны состыковываться с установленными применительно к структуре (entity-defined) критериями риска. Существуют различные методики анализа риска, которые могут использоваться. Примерами могут служить методики, указанные в стандарте Международной электротехнической комиссии и Международной организации по стандартизации (МЭК/ИСО) 31010:2009 Управление рисками: методики оценки рисков (Risk management: Risk assessment techniques):

- анализ «галстук-бабочка»;
- анализ рисков и критические контрольные точки (для оценки рисков для здоровья и безопасности);
- анализ сильных сторон, слабых сторон, возможностей и угроз;
- анализ видов и последствий отказов;
- исследование опасностей и эксплуатационных возможностей, предполагающее выявление потенциальных отклонений от проектного замысла;
- сценарный анализ;
- структурированный анализ сценариев методом «что, если?»;
- анализ уровней надежности средств защиты, который определяет, снижается (контролируется) ли риск до приемлемого уровня [ссылка: IEC & ISO (2009), IEC 31010:2009 Risk management: Risk assessment techniques, https://www.iso.org/standard/51073.html] [OECD (2018), с.13-14].

В России указанный стандарт МЭК/ИСО 31010:2009 был адаптирован как ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011 «Менеджмент риска. Методы оценки риска» (см.: http://protect.gost.ru/v.aspx?control=8&baseC=6&id=171417) [4].

Заметим, что к настоящему времени (в июне 2019 г.) опубликован стандарт МЭК 31010:2019 «Управление рисками – Методики оценки рисков» (Risk management - Risk assessment techniques) (см., например: https://webstore.iec.ch/publication/59809) [Храмцовская].

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Все перечисленные выше методики оценки рисков предполагают применение базовых принципов установления (выявления), анализа и определения (количественного, качественного и т.п.) рисков [OECD (2018), с.14].

Установление (выявление) рисков

Первый этап при оценке рисков – их установление (выявление). В пространстве аудита (audit universe) возможно установление разных видов рисков. Такими видами могут быть, например: риски, угрожающие всему бюджетному сектору; риски, угрожающие отдельным структурам; намечающиеся риски [OECD (2018), с.14].

Риски, угрожающие бюджетному сектору

Для выявления рисков, угрожающих бюджетному сектору, проводящей аудит структуре следует принять во внимание:

- стратегические и операционные риски, угрожающие структурам бюджетного сектора, включая меняющиеся приоритеты государства (органов власти);

- социальные, культурные, политические, юридические, регулирующие, финансовые, технологические, экономические и средовые факторы, будь они международные, национальные, региональные или местные [OECD (2018), с.14].

Риски, угрожающие отдельным структурам

Процесс установления рисков на уровне отдельных структур будет зависеть от того, устанавливались ли уже эти риски внутри этих бюджетных структур. Высокоуровневые и стратегические риски обычно устанавливаются высшим руководством соответствующей структуры и увязываются с ее задачами и государственными приоритетами [OECD (2018), с.14].

Если проводящая аудит структура имеет доступ к внутренним процессам оценки риска для каждой структуры, и эти процессы являются разработанными и надежными (заслуживающими доверия), то они могут быть приняты во внимание. Если риски внутри соответствующих структур не являются ясно установленными и документированными, то проводящая аудит структура может сама принимать меры по установлению рисков, используя в качестве основы доступную документацию, прошлые аудиторские проверки и консультацию с ключевыми внутренними и внешними заинтересованными лицами (группами) [OECD (2018), с.14].

Намечающиеся риски

Проводящим аудит структурам следует также принимать во внимание намечающиеся риски, относящиеся к изменяющимся обстоятельствам и средам внутри пространства аудита, оставляя некоторую гибкость в своих планах аудита, чтобы

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

обеспечить возможность реакции на намечающиеся риски по мере их возникновения [OECD (2018), с.14].

Анализ рисков

После установления рисков их следует проанализировать. На этом этапе риски анализируются на предмет вероятности (возможности) возникновения риска и серьезности или влияния на цели (задачи) в случае возникновения этого риска. Для проведения этого анализа и схематичного отображения вероятности возникновения риска и воздействия (impact), которое он мог бы оказать на способность структуры выполнять возлагаемые на нее функции и задачи (mandate and objectives), может использоваться матрица рисков [OECD (2018), сс.14-15].

Обычно матрица рисков учитывает два главных направления проблемы, которые соответствуют наименованиям осей. Одна ось матрицы отражает степень серьезности последствий (consequences) в случае наступления рискового события, а другая ось отражает вероятность возникновения соответствующего риска. Матрица анализа рисков является простым способом наглядного представления рисков и принятия верных решений. Представим матрицу, где горизонтальная ось является осью последствий, а вертикальная осью вероятности. Каждая ось содержит по 5 делений, и матрица состоит, таким образом, из 25 ячеек. Последствия по степени серьезности делятся на следующие категории: Незначительные (1), Малые (2), Значительные (3), Крупные (4), Тяжелые (5). Вероятность возникновения риска делится на следующие категории: Почти исключено (1), Маловероятно (2), Средняя вероятность (3), Вероятно (4), Почти несомненно (5). Если последствия наступления рискового события относятся к категории «Незначительные» (1), а вероятность возникновения риска относится к категории «Почти исключено» (1), то численное значение для риска определяется: 1 x 1 = 1. Если последствия наступления рискового события относятся к категории «Незначительные» (1), а вероятность возникновения риска относится к категории «Маловероятно» (2), то численное значение для риска определяется: 1 x 2 = 2. Если последствия наступления рискового события относятся к категории «Тяжелые» (5), а вероятность возникновения риска относится к категории «Почти несомненно» (5), то численное значение для риска определяется: 5 x 5 = 25. В зависимости от численного значения риски подразделяются на следующие категории: от 1 до 2 – Очень низкий; от 3 до 4 – Низкий; от 4 до 9 – Средний; от 10 до 12 – Высокий; от 15 до 16 – Очень высокий; от 20 до 25 – Крайне высокий [5].

При проведении анализа риска можно использовать, например, следующие вопросы.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Вероятность (возможность). Какие критерии будут использоваться для определения вероятности установленных рисков?

- является ли риск внутренним или внешним?

- какова история возникновения?

- наступило ли событие недавно?

- каковы прогнозы относительно наступления в будущем? [OECD (2018), с.15]

В зависимости от ответов на эти вопросы вероятность риска оценивается как:

- высокая (почти несомненно): ожидается почти при любых обстоятельствах в течение некоторого промежутка времени;

- средневысокая (вероятно): вероятно возникнет;

- средняя (возможно): может возникнуть когда-нибудь;

- средне-низкая (маловероятно): не ожидается возникновения;

- низкая (редко): только при исключительных обстоятельствах [OECD (2018), с.15].

Серьезность (воздействие). Какие критерии будут использоваться для определения серьезности или воздействия установленного риска?

- что может пойти не так? Что может пойти правильно?

- каковы возможности, связываемые с этим риском? Каковы угрозы?

- кто будут затронуты? Как они будут затронуты? Как они будут реагировать?

- увеличит ли оказываемое воздействие способность соответствующей структуры решать свои задачи (достигать своих целей)?

- поставит ли оказываемое воздействие под угрозу способность соответствующей структуры решать свои задачи (достигать своих целей)? [OECD (2018), с.15].

Какие имеются ответы для предотвращения или минимизации этих рисков?

- существует ли слишком много возможностей реагирования на низкие риски?

- существует ли слишком мало или не существует вовсе возможностей реагирования на высокие риски? [OECD (2018), с.16]

В зависимости от ответов на эти вопросы серьезность соответствующих рисков может оцениваться как: высокая; средне-высокая; средняя; средне-низкая; низкая [OECD (2018), с.16].

После того, как риск был проанализирован на предмет вероятности и серьезности, можно определить его положение в соответствии с матрицей анализа рисков и присвоить ему рейтинг риска [OECD (2018), с.16].

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Проводимый Национальным управлением аудита Финляндии анализ рисков финансов органов центрального государственного управления (central government finances) и народного хозяйства включает:

- анализ ревизуемости (возможности проведения аудита), при котором оцениваются уровни установленных (выявленных) областей риска и при котором определяется, может ли проводиться аудиторская проверка этих областей риска с точки зрения полномочий, компетенции и иных ресурсов Национального управления аудита и какой вид аудита подходит для проведения аудита какого-либо определенного риска;

- анализ результативности, при котором определяется, какие виды аудита или формы отслеживания (мониторинга) могут использоваться для принятия мер в отношении поддающегося аудиту риска, установленного (выявленного) при анализе риска [6, с.31].

Анализ рисков органов центрального государственного управления и народного хозяйства проводится каждые четыре года. В другие годы получаемая в результате этого анализа картина актуализируется в рамках подготовки плана аудиторских проверок Национального управления аудита [National Audit Office of Finland, с.31].

Оценка (evaluating) рисков

После того, как риски были проанализированы и им были присвоены рейтинги, риски могут быть оценены и ранжированы по степени приоритетности. В общем, существует три основных подхода к ранжированию рисков:

- профессиональное суждение со стороны специалистов в соответствующей области;

- принятие решений, основываемое на историческом прецеденте;

- приложение (применение) моделирования для отбора наиболее значительных рисков [OECD (2018), с.16].

В Управлении Генерального ревизора Канады стратегическое планирование аудиторских проверок начинается с установления (выявления) значительных рисков, как внутренних, так и внешних, которые возникают у министерств и агентств, а также у государства в целом. Далее оно использует анализ и оценку рисков, чтобы предложить аудиторские проверки с таким расчетом, чтобы ресурсы Управления Генерального ревизора сосредоточивались на областях, имеющих наибольшую значимость. Эти планы позволяют Генеральному ревизору и парламенту Канады удостовериться в том, что Управление Генерального ревизора проявляет надлежащую осмотрительность при использовании усмотрения, предусмотренного в Законе о Генеральном ревизоре (Auditor General Act) для отбора предметов для аудиторских проверок. После того, как была предпринята эта оценка и были завершены стратегические планы аудиторских проверок,

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

результаты, включая предлагаемый перечень аудиторских проверок на следующие несколько лет, представляются Генеральному ревизору для рассмотрения и обсуждения (ссылка на: Office of the Auditor General of Canada (2017), Direct Engagement Manual: 1510 Selection of performance audit topics, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performanceaudit/manual/1510.shtm) [OECD (2018), с.16].

Создание многолетнего плана аудита характеристик деятельности (performance audit)

После установления (выявления) и оценки рисков проводящая аудит структура может пользоваться этой информацией для подготовки стратегического плана аудита характеристик деятельности, который охватывает несколько лет. Зачастую проводящие аудит структуры готовят планы на трехлетней или пятилетней основе и обновляют эти планы каждый год. Существуют различные подходы к созданию стратегического плана аудита [OECD (2018), с.17].

Риск-ориентированный подход. Риск-ориентированный подход предполагает концентрацию сил и средств на ключевых областях риска в пространстве аудита. Этот метод оптимизирует распределение (направление) ресурсов и уделяет внимание основным вопросам. Для проводящих аудит структур с ограниченными ресурсами риск-ориентированный подход весьма ценен для достижения максимального воздействия (impact). Карта рисков с установленными (выявленными) рисками и рейтингами и ранжированием рисков может дать хорошее общее представление о рисках в пространстве аудита [OECD (2018), с.17].

Цикличный подход. Цикличный подход для содействия планированию аудиторских проверок также широко распространен. Этот подход предполагает проведение аудиторских проверок всех структур в пределах пространства аудита в течение цикла определенной продолжительности, которая зачастую составляет от трех до пяти лет. Такой подход обеспечивает полный охват пространства аудита за определенный период времени [OECD (2018), с.17].

Как утверждается в работе, опубликованной Австралийским институтом внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors Australia), этот цикличный подход был давно устоявшимся способом разработки долгосрочных планов аудиторских проверок. Этот подход мог использовать какие-то факторы риска, но соотношение между ранжированием рисков и планом аудиторской проверки зачастую было слабым. Австралийский институт внутренних аудиторов заявляет, что хотя цикличный подход имеет свои достоинства, современное планирование аудиторских проверок должно предполагать установление (выявление) тем аудита на более стратегической и общеорганизационной основе,

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

опираясь на информацию, связанную с управлением рисками (ссылка на: The Institute of Internal Auditors–Australia (2016), White Paper: Well-founded Audit Planning, p.3, http://iia.org.au/sf_docs/default-source/quality/white-papers/well-founded-auditplanning.pdf?sfvrsn=2&submission=26794198) [OECD (2018), с.17].

Однако цикличный подход может рассматриваться некоторыми как более сбалансированный способ, который, охватывая все значительные сферы деятельности властного аппарата, независимо от вероятности несоответствия требованиям (non-compliance) или ненадлежащего управления, имеет результатом программу аудиторских проверок, которые дают более точную картину деятельности властного аппарата в целом, с отчетами по результатам аудиторских проверок, говорящими как об отрицательных, так и положительных результатах. Это может упрочивать репутацию структуры как аполитичной и ее независимость, поскольку и сторонникам, и противникам действующей власти (the government) предоставляются аудиторские проверки, которые они могут использовать для своих целей. Это может также вести к тому, что соответствующий надзорный комитет будет уделять отчетам по результатам аудиторских проверок больше внимания, чем если бы лишь противники находили эти отчеты интересными (ссылка на: Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), Approaches to Audit Selection and Multi-Year Planning, p.14, http://www.caaf-fcar.ca) [OECD (2018), с.17].

Подход на основе происшествий (incident-based). При подходе на основе происшествий принимаются во внимание запросы заинтересованных сторон и вопросы, вызывающие их беспокойство, и аудиторские проверки проводятся там, где имели место чрезвычайные происшествия (incidents) или уже были выявлены проблемы. В некоторых странах, например, в Австралии, высший орган аудита (ВОА) при планировании аудиторских проверок принимает во внимание взгляды парламента, однако парламент не имеет возможности давать этому органу указания проводить какие-либо определенные аудиторские проверки, поскольку это противоречило бы принципу независимости высшего органа аудита. Международные стандарты высших органов аудита ISSAI 12: Ценность и выгоды высших органов финансового контроля (ISSAI 12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions) рекомендуют, чтобы вопросы, вызывающие беспокойство заинтересованных сторон, принимались во внимание: «ВОА следует поддерживать контакты с заинтересованными сторонами, признавая их разные роли, и учитывать их взгляды, не ставя под угрозу независимость ВОА». В некоторых случаях проводящие аудит структуры могут оставлять в резерве определенную процентную долю своих ресурсов, чтобы реагировать на проблемы (issues) и вызывающие беспокойство

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

вопросы или чтобы принимать меры в ответ на возникающие риски (ссылка на: INTOSAI (2013), ISSAI 12 - Value and Benefits of SAIs - making a difference to the life of citizens, p.9, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-thefunctioning-of-sais.htm) [OECD (2018), с.18].

Многоплановый (multi-faceted) подход. Названные выше три подхода являются взаимодополняющими и зачастую используются вместе для создания многопланового риск-ориентированного целесообразного плана аудиторских проверок с комплексным охватом. Сочетание риск-ориентированного подхода, цикличного подхода и подхода на основе происшествий может быть весьма эффективным. Проводящей аудит структуре также нужно использовать профессиональную оценку, чтобы не было сомнений в значимости и возможности проверки тем аудита и в том, что ее подход и выбор тем согласуется с ее сферой полномочий, целями и задачами [OECD (2018), с.18].

Согласно Международным стандартам высших органов аудита ISSAI 300: Основополагающие принципы аудита характеристик деятельности (ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Auditing) аудиторам следует выбирать темы аудита через процесс стратегического планирования, который включает определение и анализ рисков, а также рассмотрение тем, которые соответствуют сфере полномочий проводящей аудит структуры. Хотя этот стандарт ратует за использование таких формальных методов, как анализ рисков, чтобы помочь структурировать процесс, подчеркивается необходимость дополнения процесса профессиональным суждением аудиторов. Аудиторы могут вносить вклад в своих соответствующих областях компетенции, что помогает обеспечивать сбалансированность процесса в целом (ссылка на: INTOSAI (2013), ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Auditing, pp. 13-14, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-priciples.htm) [OECD (2018), с.18].

Включение оценки риска в отбор тем аудита и создание многолетнего плана аудита характеристик деятельности помогает проводящей аудит структуре убедиться в том, что она использует свои ограниченные ресурсы на проведение аудита областей с наиболее высоким риском и приоритетом для бюджетного сектора. Это увеличивает способность проводящей аудит структуры быть актуальной, динамичной и действенной [OECD (2018), с.19].

Ниже расскажем о том, как учитывает риск при многоплановом подходе к планированию проверок Австралийское национальное управление аудита (Australian National Audit Office).

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

Процесс разработки программы аудита характеристик деятельности (performance audit) включает следующие этапы: исследование среды (environmental scan), разработка тем, консультации, обзор потенциальной охватываемой сферы (coverage review), окончательная доработка программы и выбор аудиторских проверок (audit selection) [7].

Программа ежегодной аудиторской работы. Генеральный ревизор (Auditor-General) публикует программу ежегодной аудиторской работы в июле каждого года. Эта программа предназначается для отражения стратегии аудиторских проверок Австралийского национального управления аудита и для информирования парламента, структур, находящихся в ведении публичной власти (government entities), и общественности о планируемом охвате аудиторскими проверками для сектора государственного управления Австралии (Australian Government sector). Генеральный ревизор как независимое должностное лицо парламента обладает свободой усмотрения при выполнении функций и осуществлении полномочий и может в любое время исследовать дополнительные области, представляющие интерес для аудита, помимо тех, которые указаны в опубликованной программе ежегодной аудиторской работы. Программа ежегодной аудиторской работы также предназначается для предупреждения и реагирования на текущие и возникающие риски и проблемы, сказывающиеся на публичном администрировании, и дополняет первичный документ стратегического планирования Австралийского национального управления аудита, корпоративный план [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

[Справочно. Генеральный ревизор (Auditor-General) – независимое должностное лицо парламента, к функциям и полномочиям которого согласно Закону о Генеральном ревизоре 1997 г. (Auditor-General Act 1997) относятся:

- ежегодные аудиторские проверки финансовой отчетности федеральных структур (Commonwealth entities), федеральных компаний и их дочерних организаций, включая аудиторскую проверку сводной финансовой отчетности Правительства Австралии;

- проведение аудиторских проверок характеристик деятельности (performance audits) и обзоров гарантий (assurance reviews) (включая доклад о крупных оборонных проектах) федеральных структур и федеральных компаний и их дочерних организаций;

- аудит ежегодных отчетов о показателях деятельности (performance statements) федеральных структур по запросу, в соответствии с Законом об управлении, показателях деятельности и подотчетности в бюджетном секторе 2013 г. (Public Governance, Performance and Accountability Act 2013);

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- в любое время, инициирование представления доклада в какой-либо палате парламента по любому вопросу [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

Австралийское национальное управление аудита (Australian National Audit Office) оказывает Генеральному ревизору содействие в представлении докладов в рамках сферы его полномочий и в соответствии с Законом о Генеральном ревизоре 1997 г., Законом об управлении, показателях деятельности и подотчетности в бюджетном секторе 2013 г. и Законом о государственной гражданской службе 1999 г. (Public Service Act 1999). Задача Австралийского национального управления аудита заключается в поддержании подотчетности и прозрачности в государственном секторе Австралии (Australian Government sector) через независимое представление докладов парламенту и тем самым в содействии положительным сдвигам в характеристиках деятельности бюджетного сектора [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

Генеральный ревизор обязан учитывать приоритеты парламента в части аудита, как они определяются Объединенным комитетом по бюджетному контролю и аудиту (Joint Committee of Public Accounts and Audit), при выполнении функций или осуществлении полномочий в соответствии с Законом о Генеральном ревизоре 1997 г. [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

Австралийское национальное управление аудита также оказывает поддержку парламенту через инструктивные (информационные) совещания, выступления на заседаниях парламентских комитетов и иные направления работы [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].]

Исследование среды включает: обзор областей, представляющих интерес для парламента; основанный на портфелях (portfolio-based) обзор рисков для достижения правительственных и законодательных целей; вопросы предыдущего года, перенесенные на будущий период (включая прежние наблюдения аудита (audit findings)); установление (выявление) приоритетных областей охвата аудиторскими проверками [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

Разработка тем. Исходя из рисков и приоритетных областей аудиторских проверок, установленных (выявленных) во время исследования среды при разработке программы аудита на период 2019 – 2020 гг., были разработаны потенциальные темы. При разработке этих тем руководящими были шесть ключевых соображений:

- риск – как финансовый, так и нефинансовый риск на уровне всей системы, на уровне портфелей и на уровне отдельных программ;

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- воздействие – возможные выгоды (преимущества), которые будут проистекать из охвата аудиторскими проверками, включая повышенную прозрачность, административную результативность, повышенную эффективность, повышение характеристик деятельности, а также ключевые извлеченные уроки и аналитические выводы для всего государственного аппарата;

- важность – критичность действенного и эффективного представления результатов исследований из предложенных тем аудита ключевым заинтересованным сторонам, включая парламент и общественность;

- существенность (материальность) – значимость программы с точки зрения ценности, нахождения на рассмотрении парламента (dependence) и затрагиваемости ею граждан (citizen reach), а также степень, в которой эта программа способствует достижению более широких целей публичной власти либо изменению решений или влиянию на них;

- аудитоспособность – степень, в которой область предлагаемого охвата проверками поддается аудиту, с учетом таких факторов, как: сфера полномочий Генерального ревизора; наличие надлежащих методологии и продукции аудита; качество и доступность материала для анализа; ясность существующих концептуальных схем (frameworks) и требований, исходя из которых следует оценивать наблюдения аудита;

- прежний охват – степень, в которой соответствующая область была охвачена прежней аудиторской проверкой или иными недавними ревизиями и расследованиями, в том числе со стороны парламента [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

Отбор аудиторских проверок. На протяжении всего года Генеральный ревизор определяет, какие аудиторские проверки будут начаты, исходя из оценки риска, выявленных парламентских приоритетов и достижения достаточных ширины и глубины по всему государственному сектору. Генеральный ревизор также принимает во внимание любые ситуации, сложившиеся в бюджетном секторе и областях, вызывающих беспокойство общественности, возможности продемонстрировать надлежащую практику в публичном администрировании и публичной финансовой подотчетности, запросы о проведении аудита и ресурсную обеспеченность. Подходы членов парламента, парламентских комитетов и прочих с предложениями (пожеланиями, рекомендациями) проведения аудиторских проверок также принимаются Генеральным ревизором во внимание для потенциальной аудиторской деятельности. До начала аудиторской проверки назначенная аудиторская группа разрабатывает план аудиторской работы, включая

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

предлагаемый объем, временной диапазон и бюджет, и проводит обзор стратегических и операционных рисков, специфических для данной аудиторской проверки [Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20].

Как отмечается в работе, изданной Европейским судом аудиторов, установление и оценка риска не является точной наукой и будет по большей части зависеть от здравого суждения аудитора. Это суждение должно основываться на знании, анализе и опыте[8, с.4].

4 Критические замечания относительно действенности анализа рисков

Попытки высших ревизионных учреждений делать так, чтобы процесс отбора основывался на объективных критериях, – явление положительное, однако несмотря на это отбор остается субъективным процессом, требующим оценочного суждения (judgement) [9, с.66].

Анализ рисков – прием, от которого ожидается обнаружение (потенциальных) недостатков в работе публичных организаций, стратегий и функций. Действенность анализа рисков не была ни подтверждена, ни опровергнута эмпирически. Нет доказательства того, что анализ рисков действительно способен максимизировать истинно-положительные выборы (например, выбор проблемных организаций) и минимизировать ложноположительные и ложноотрицательные. Практическая польза анализа рисков как приема отбора для исследований зависит от точности допущений, на которых он основывается и которые сомнительны и не являются исчерпывающими (некоторые слабые места можно преодолеть, тогда как другие могут быть неустранимы для этого приема) [Put & Turksema (2011), с.69, сноска 9 на с.72]. Эти допущения включают:

- допущение, что риски в разных областях политики можно сравнивать. Это весьма спорно. Трудно утверждать, что риски, например, в сфере здравоохранения более или менее значимы, чем риски в сфере образования или обороны. Нет какого-либо общего знаменателя, с которым следовало бы сравнивать эти сферы;

- допущение, что риски неравномерно распределены по ревизионным (занимающимся аудитом) подразделениям. Без этого анализ рисков не имеет смысла, однако, если внимательнее присмотреться к некоторым используемым индикаторам риска, таким как «комплексность» и «количество действующих субъектов», становится ясно, что многие индикаторы риска не имеют значения для отбора, при том, что почти весь государственный и муниципальный сектор подвержен риску;

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

- допущение, что риски стабильны с течением времени. Это немаловажно, поскольку может пройти немало времени между отбором темы аудита и публикацией отчета по результатам соответствующей аудиторской проверки;

- допущение, что риски познаваемы, иными словами, что возможно собрать полную и достоверную информацию о вероятности и воздействии всех видов внутренних и внешних рисков, которые могут препятствовать надлежащему управлению и достижению целей. Однако аудиторам очень часто недостает знания предмета, вследствие чего они могут полагаться на анализы рисков министерств и агентств. Это может повышать вероятность того, что те проверяемые, которые делятся честным и тщательно проработанным анализом рисков, будут отобраны для аудиторской проверки («ложноположительное» ошибочное решение). Кроме того, даже если аудиторы обладают необходимым знанием предмета, будут присутствовать неисчислимые риски, которые по своему характеру непознаваемы;

- допущение, что имеют место ясные стратегические (концептуальные, политические) и управленческие задачи. Риском является вероятность того, что организация не выполнит свои задачи. Анализ риска предполагает систематическое определение (выявление) и оценивание рисков, которые могли бы влиять на выполнение задач. Если задачи неясные, негласные, противоречивые, устаревшие и т.п., то определение (выявление) рисков будет непростым;

- допущение, что организационно возможно менять состав персонала каждый год, в зависимости от результатов анализа рисков. Например, если информационно-коммуникационные технологии представляются значимой областью риска в определенном периоде, то высшему ревизионному учреждению следует иметь возможность приобретения необходимых знаний и навыков. Это не может быть гарантировано либо может требовать времени [Put & Turksema (2011), с.69-70].

Оставляя в стороне эти проблемы, проведение анализа рисков требует существенных вложений как в людей, так и в информационные технологии. Информация о рентабельности этого метода отбора в сравнении с другими методами, такими как анализ проблем или даже случайный отбор, отсутствует [Put & Turksema (2011), с.70].

Хотя высшие ревизионные учреждения подходят к процессу отбора по-разному, есть очевидные сходные элементы. Они все основывают свой процесс отбора на системе мониторинга, все используют ту или иную форму анализа рисков и у всех процесс отбора определяется стратегическими решениями. Запросы со стороны законодательных органов также играют роль. Точная форма этих инструментов и относительная значимость

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

каждого из них могут быть очень разными; например, для счетной палаты Бельгии запросы со стороны парламента (парламентов) являются редкостью. Процесс отбора основывается главным образом на применении некоторого числа критериев. В меньшей степени стратегические альтернативы также играют роль. В нидерландской счетной палате стратегический выбор имеет большее значение, а анализ рисков (прежде всего) используется внутри этих стратегических рамок. Кроме того, каждый год несколько аудиторских проверок показателей деятельности проводятся по запросу парламента [Put & Turksema (2011), с.70-71].

Как правило, высшие ревизионные учреждения предоставляют общественности и заинтересованным сторонам информацию о своем подходе к отбору тем, обеспечивая таким образом прозрачность и возможность судить о себе на этом основании, а также о программе отчетов по результатам аудиторских проверок показателей деятельности. Однако ни одно не дает четкого объяснения, как может быть оценена действенность процесса отбора. В лучшем случае можно посмотреть на действенность программы аудита показателей деятельности в целом, чтобы посмотреть на комбинированные результаты отбора тем, проведения и представления отчетов о результатах аудиторских проверок показателей деятельности [Put & Turksema (2011), с.71].

Требуется дополнительная исследовательская работа, чтобы описать, как принимаются решения об отборе тем, и получить сведения об индивидуальных, организационных и внешних факторах, которые оказывают влияние на этот процесс принятия решений. Исследование, основывающееся исключительно на документах, не является достаточным, поскольку высшие ревизионные учреждения, вероятно, рационализируют и упрощают свои процессы отбора при их описании в официальных публикациях. Для проникновения за этот «официальный фасад» более надежными методами исследования являются такие методы, как наблюдение исследователем-участником или глубинные интервью со всеми сотрудниками в высшем ревизионном учреждении [Put & Turksema (2011), с.71].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенный обзор лишний раз свидетельствует в пользу отсутствия какого-либо однозначно наилучшего подхода к отбору аудиторских проверок в государственном секторе, который можно было бы рекомендовать всем высшим органам финансового контроля (высшим ревизионным учреждениям) и Счетной палате Российской Федерации

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

в частности. Считаем возможным согласиться со следующим приводимым в аналитической литературе мнением.

При имеющихся у нас знаниях невозможно ответить на вопрос о том, являются ли одни системы отбора более действенными, чем другие. Требуется исследование для проверки (испытания) надежности разных подходов, такое как насколько хорошо анализ рисков показывает себя по сравнению, скажем, с анализом проблем или случайным отбором тем. Кажущаяся нейтральность и научная обоснованность анализа рисков являются, по крайней мере отчасти, иллюзией. Казалось бы, точные, почти актуарные, оценки основываются на недоказанных допущениях [Put & Turksema (2011), с.71].

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), Approaches to Audit Selection and Multi-Year Planning: A Discussion Paper. URL: https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/ApproachesToAuditSelectionEN.pdf

2. About Us – Canadian Audit and Accountability Foundation. URL: https://www.caaf-fcar.ca

3. OECD (2018). Using Risk Assessment in Multi-year Performance Audit Planning. URL: https://www.oecd.org/governance/ethics/using-risk-assessment.pdf

4. Храмцовская Н. Опубликована новая редакция стандарта IEC 31010 по методам оценки рисков. 28 июля 2019 г. URL: http://rusrim.blogspot.com/2019/07/iec-31010.html

5. Risk analysis matrix. URL: https://hislide.io/product/risk-analysis-matrix

6. National Audit Office of Finland (2015), Audit manual – general part. URL: https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/07/23113021/Audit-Manual-General-Part-NAOF.pdf

7. Australian National Audit Office. Annual Audit Work Program 2019–20: Overview. URL: https://www.anao.gov.au/work-program/overview

8. European Court of Auditors (2013). *Risk Assessment in Performance Audits. Guideline on Risk Assessment.* URL: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

9. Put, V., Turksema, R. (2011), Selection of performance audits topics by Supreme Audit Institutions, in: Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds.), Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government, Edward Elgar, 368 p., p. 51-74.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3860244