

Внешний и внутренний аудит в Эстонии

Герт Шульц

Аудитор Департамента финансового аудита
Национальный орган аудита Эстонии

7.02.2013



Темы:

1. Общие основы аудита в Эстонии
2. Аудит в госсекторе
3. Финансовый аудит в Национальном бюро аудита в Эстонии

1. Общие основы аудита в Эстонии

- Закон об аудиторской деятельности, 2010
- Регулирует основные принципы финансового аудита и внутреннего аудита.
 - Цель аудиторской проверки – дать гарантию точности финансовых данных клиента за прошлые периоды
 - Гарантия выдается на основе данных, собранных в ходе проверки, согласно международным стандартам



Как стать финансовым аудитором?

- Финансовые аудиторы должны быть сертифицированы:
 - Они должны вести себя безупречно: напр., не имеют судимости, не совершили в прошлом ошибок, будучи управляющими организации, которые привели к ее банкротству, и т.д.
 - надлежащее высшее образование – экономика, финансы, бизнес-администрация, и т.д.
 - подходящий опыт, минимум 3 года для ФА или 2 года для ВА
 - сдать экзамен: аудиторские стандарты, бухучет, госсектор (для аудиторов в госсекторе), внутренний аудит (только для ВА), личные характеристики
- Сертификат выдается министром финансов
- Аудитор приносит присягу и должен стать членом Совета аудиторов.
- Сертификат могут отозвать, если аудитора обвинят в халатном исполнении обязанностей или в участии в других противозаконных действиях.

Совет аудиторов

- Координационный орган финансовой аудиторской деятельности:
 - Надзор над аудиторами, в т.ч. наказания и отзыв сертификатов
 - Оценка качества аудитов (у каждого аудитора – раз в три года)
 - Сбор и оценка отчетов об аудиторской деятельности от аудиторов и аудиторских компаний
 - Консультации по регламентам, касающимся аудиторской и сертификационной деятельности

Членами совета являются аудиторы и аудиторские компании*.

Регламент составляется Министерством финансов.

* Аудиторская компания – это компания, основной вид деятельности которой – финансовый аудит, причем $\frac{3}{4}$ юридических представителей должны быть сертифицированными аудиторами.



Как стать внутренним аудитором?

- Нужно иметь сертификат, но он пока есть у немногих.
- Некоторые исключения:
 - Для подачи заявления нужно два года опыта
 - Должен пройти только ту часть экзамена, которая касается внутреннего аудита
 - Нет координирующего органа, подчиняются Министерству финансов
- Другие требования – те же, что у финансовых аудиторов
- У внутренних аудиторов есть собственный представительный орган – Эстонский Союз внутренних аудиторов, но он не обладает такими полномочиями, которыми обладает Совет Аудиторов.



Чтобы не потерять сертификат

- Финансовые аудиторы:
 - Должны пройти обязательное количество часов обучения в год – 16 академических часов.
 - Отчитаться перед Советом аудиторов о своей деятельности , в том числе заявлять о количестве часов аудита и ставках.

Внутренние аудиторы:

- Должны пройти обязательное количество часов обучения в год – 20 академических часов для внутренних аудиторов в госсекторе и 40 академических часов для внутренних аудиторов в частном секторе
- Отчитаться о своей деятельности перед Министерством финансов.



Когда нужен финансовый аудит?

Финансовый аудит – это услуга для всех, пользователи информации – все те, кто может интересоваться данной организацией – заказчики, клиенты, партнеры, сотрудники, и т.д.

Отчет носит публичный характер.

Финансовый аудит должен проводиться ежегодно в:

- Государственных компаниях, чьи акции/ценные бумаги выставляются на публичные торги на фондовых биржах
- Кредитных организациях
- Страховых компаниях
- Муниципалитетах с населением свыше 10 000 человек, или чьи активы составляют более 20 миллионов евро
- Во всех министерствах



Когда нужен финансовый аудит? (2)

Кроме того, на предприятиях, у которых (минимум два критерия из нижеперечисленных) :

- Доходы или продажи превышают 66 миллионов евро
- Сумма активов - 33 миллиона евро
- Среднее количество работников – более 1000

Или на государственных предприятиях, в фондах или других организациях, у которых (минимум три критерия из нижеперечисленных):

- Доходы или продажи превышают 14 миллионов евро
- Сумма активов - 7 миллионов евро
- Среднее количество работников – более 200
- Минимум 8 членов в совете



Когда нужен внутренний аудит?

Внутренний аудит – это внутренняя служба на предприятии или в организации, а получатель информации – руководство предприятия.

- Цель и виды деятельности определяются руководством.
- Отчет предназначен только для внутреннего пользования.
- Некоторые примеры видов деятельности:
 - Оценка системы внутреннего контроля
 - Оценка точности информации, представляемой руководству
 - Оценка производительности процесса или отдела
 - Выявление случаев мошенничества на предприятии или в организации

2. Аудит в госсекторе Эстонии

Согласно Закону о государственном бюджете, отчеты государственных отчетных организаций и консолидированные годовые отчеты государства проверяются Национальным Бюро Аудита Эстонии (НБАЭ). НБАЭ может использовать и отчеты частных аудиторов. Таким образом:

- Государственные организации (министерства и ведомства) проверяются НБАЭ.
- Муниципалитеты проверяются частными аудиторами.
- Государственные фонды, неприбыльные организации и предприятия проверяются частными аудиторами.

Однако НБАЭ имеет право проводить аудиторскую проверку во всех вышеперечисленных организациях, если они получают средства из госбюджета, однако лишь в пределах этих средств.

- НБАЭ не может проводить аудиторскую проверку производительности муниципалитетов.



Национальное бюро аудита Эстонии

- НБАЭ – это конституционная организация, ее формирование и основные принципы устанавливаются Конституцией.
- Подробные цели, обязанности и права изложены в Законе о Национальном бюро аудита.
- НБАЭ – это независимая организация, которая занимается оценкой использования государственных средств, собираемых в виде налогов.
- Согласно Конституции, НБАЭ отчитывается перед парламентом.
- У НБАЭ нет полномочий на вынесение санкций или судебное преследование, оно может только выносить замечания и давать рекомендации.

Структура НБАЭ

Главный аудитор

Советник государственного контролера

Советник НБАЭ

Директор корпоративных дел

Департамент
финансового аудита

Глава
департамента

Департамент аудита
производительности

Глава
департамента

Департамент местного
правительства

Глава
департамента

- Административные услуги
- ИКТ
- Методология, планирование и анализ
- Секретариат INTOSAI
- рабочая группа по экологическому аудиту
- Человеческие ресурсы
- Международные отношения
- Бухгалтерия
- Юрисконсульт

Полномочия Национального бюро аудита

- Согласно Закону о Национальном бюро аудита, НБАЭ может проводить следующие виды оценки:
 - системы внутреннего контроля, финансовое управление, финансовый учет и финансовые отчеты проверяемой организации;
 - законность экономической деятельности, в том числе экономических сделок проверяемой организации;
 - производительность проверяемой организации в части ее управления, организации и видов деятельности;
 - надежность информационных систем проверяемой организации.

Департамент аудита производительности

- Расследует, насколько использование средств в госсекторе является экономичным, эффективным и целесообразным.
- Проводит глубокий анализ проблем стратегического уровня.
- Высказывает идеи по решению проблем.
- Выявляет лучшие образцы административной практики и способствует их распространению.
- НБАЭ может самостоятельно выбирать что и в какой степени проверять.
- Основные сферы деятельности: природная среда, экономическая среда, сфера социальных дел и здравоохранения, а также государственная инфраструктура.
- Примеры: меры правительства по оценке последствий своей деятельности и отчетность о результатах работы; организация анализа эффекта от законных актов

(Можно посмотреть здесь: www.riigikontroll.ee > Публикации)



Департамент местного правительства

- В центре его внимания, в основном, местные правительства:
 - законность систем внутреннего контроля
 - финансовое управление
 - финансовый учет и экономические сделки
 - достоинства информационных систем
 - законность и целесообразность использования госактивов, переданных городам и сельским администрациям, целевой помощи, полученной из государственного бюджета, и средств, выделенных на осуществление государственных функций.
- Департамент не проводит аудит финансовых отчетов муниципалитетов, этим занимаются частные аудиторы.

3. Финансовый аудит в НБАЭ

НБАЭ должен представить свое мнение о Консолидированных отчетах Центрального правительства, а также консолидированных финансовых отчетов министерств.

Текущая цель финансовой аудиторской проверки:

- мнение по поводу того, насколько проверяемые финансовые отчеты центрального правительства/министерства дают верную и объективную картину финансовой позиции и финансового результата центрального правительства/министерства;
- мнение о том, соответствуют ли операции, осуществленные в проверяемый период, Закону о государственном бюджете и Закону о годовом бюджете;
- в дополнение, НБАЭ докладывает результаты аудита об эффективности систем внутреннего контроля и случаях несоответствия другим положениям, таким как Закон о госзакупках, Закон о государственных активах.



Аудит соответствия в ходе финансовых аудиторских проверок

- Тематика и область применения аудита соответствия основаны на профессиональном мнении НБАЭ. Три конкретных закона и соответствующие темы, на которые мы обращаем свое внимание:
 - Закон о бюджете,
 - Закон о государственных активах,
 - Закон о госзакупках.



Принципы финансового аудита в НБАЭ

- Закон о НБАЭ, Закон об аудиторской деятельности и Аудиторские стандарты задают основные принципы проведения аудиторских проверок. Эти главные принципы аудита изложены в Аудиторском Руководстве НБАЭ.
- Аудиторские стандарты и Руководство НБАЭ основаны на Стандартах аудита в государственном секторе (ISSAI).
- Мы поставили перед собой цель – насколько это применимо, внедрить стандарты ISSAI согласно нашим полномочиям.

Департамент финансового аудита: некоторые факты

- Департамент был вновь создан в ноябре 2008
 - Финансовые аудиты начались в 2000 г.;
- 28 сотрудников, в т.ч. начальник департамента аудита и 3 руководителя аудита;
 - имеют звание бакалавра или магистра бухгалтерии, бизнес-администрации
 - с опытом работы в области бухгалтерского учета и аудита;
 - пока только 2 дипломированных аудитора в госсекторе (по новым правилам Закона об аудиторской деятельности <https://www.riigiteataja.ee/tutvustus.html?m=3>): сертификаты нужны каждому руководителю аудита в департаменте
- Приблизительно 20 аудиторских отчетов в год;
- В основном это проверки финансовой отчетности и законности сделок, а кроме того – аудиты, основанные на международных договоренностях и специальные отчеты:
 - 90% аудитов – их цели, области применения и сроки прописаны в законе о бюджете.



История

- Финансовый аудит в НБА начался в 2000 г.:
 - руководители аудита и начальник департамента аудита начинали в аудиторских фирмах в частном секторе, учились у аудиторских фирм в частном секторе;
 - Аудиторские проверки единичных учреждений, внимание на бухгалтерские вопросы и бюджетный отчет, а не на финансовые отчеты;
 - адаптация методологии финансового аудита в частном секторе к государственному сектору и внедрение аудита соответствия.



История (2)

- В 2004 г. Министр финансов ввел в действие Общее Руководство по бухучету в государственном секторе:
 - общие принципы бухучета для организаций госсектора основаны на полном методе начисления;
 - компиляция консолидированных финансовых отчетов.
- Принципы бухучета в госсекторе основаны на GAAP Эстонии и Международных стандартах бухучета в госсекторе (IPSAS);
- Консолидированные финансовые отчеты также включают отчет об исполнении бюджета:
 - отчет на кассовой основе в бюджетной отчетности и финансовые отчеты на основе начисления.
- С 2004 г. аудиторские проверки консолидированных финансовых отчетов государства и законности сделок:
 - аудиторская работа была разделена между внутренними аудиторами и НБА
 - Внутренние аудиторы отвечали за аудит финансовых отчетов министерств
 - НБА отвечало за аудит финансовых отчетов государства

История (3)

- Причина для разделения аудиторской работы между внутренними аудиторами и НБА – нехватка ресурсов;
- Основные критические замечания по поводу разделения финансовой аудиторской работы:
 - система, в которой внутренние аудиторы имели функцию внешнего аудита, противоречила международной аудиторской практике и ставила под вопрос независимость аудиторских оценок в отношении финансовых отчетов министерств;
 - неэффективность системы, что значит, что НБА и внутренние аудиторы дублировали свою работу.
- Уроки, которые мы извлекли:
 - Рекомендуется сотрудничать с внутренним аудитом, однако задания дипломированных финансовых аудиторов нельзя делегировать внутренним аудиторам.
- С 2010 г. внутренние аудиторы больше не проводят аудит финансовых отчетов в министерствах.

Годовые отчеты государства

Консолидированные отчеты госсектора

Консолидированные отчеты правительственного сектора

Консолидированные отчеты центрального правительства

Государственные отчетные
организации

Госпредприятия, госфонды

Местные
правительства

Органы,
регулируемые
государственным
правом

Банк Эстонии, и
т.д.

Финансовые отчеты парламенту и населению

- Финансовые отчеты каждого министерства:
 - Консолидированные отчеты включают отчеты каждого министерства и его подведомственных организаций;
 - 17 государственных отчетных организаций;
 - годовые отчеты включают отчет руководства, баланс, отчет о доходах, отчет о движении денежных средств, отчет о чистых активах, приложения и отчет об исполнении бюджета;
 - финансовые отчеты готовятся к 30 апреля и проверяются до 30 июня следующего года;
 - финансовые отчеты проверяются НБАЭ;
 - финансовые отчеты утверждаются правительством и доступны для населения на вебсайтах.



Финансовые отчеты парламенту и населению (2)

- Консолидированные годовые отчеты государства
 - готовятся Министерством финансов на основе годовых отчетов государственных отчетных организаций;
 - проект консолидированного отчета передается в НБАЭ 30 июня и проверяется до 31 августа;
 - утверждается Правительством после получения аудиторского отчета, изданного НБАЭ;
 - Представляется Парламенту и после утверждения – общественности;
 - обсуждается в Парламенте, как в Финансовом Комитете, так и в Комитете контроля над государственным бюджетом.



Основные результаты и выводы

- В 2000 г. картина была очень пестрой
 - Все зависело от квалификации и мотивации главного бухгалтера, который готовил финансовые отчеты
 - Основное внимание уделялось составлению и исполнению бюджета
 - Не было внутренних аудиторов
- Серьезные изменения с 2004 г.
 - Общее Руководство по бухучету в госсекторе:
 - Консолидированные финансовые отчеты – системный подход
- Нынешняя ситуация относительно стабильна
 - Все больше и больше внимания вопросам соответствия
 - Больше проблем поднимается на подведомственном уровне



Серьезные просчеты

- В бухгалтерском учете –
 - Низкое качество материально-производственных запасов (переучета) – основные активы, запасы, дебиторские задолженности
 - Полицейские штрафы
 - Пенсионное обеспечение
- Соответствие требованиям
 - Строительство церкви в С.-Петербурге – запрещенный займ
 - Инвестиции *versus* расходы
 - Государственные закупки
 - Государственная собственность – низкие арендные ставки



Новые задачи в финансовом аудите

- В 2010 г. произошли значительные перемены:
 - задача по проверке финансовых отчетов министерств была изъята у службы внутреннего аудита и передана в НБА;
 - четкие полномочия НБА в качестве группового аудитора,
 - насколько это применимо, НБА обязано следовать профессиональным стандартам, основанным на ISA;
 - дипломированный аудитор в госсекторе – сертификация, позволяющая проводить аудиты в организациях госсектора;
 - финансовые аудиторы в НБА должны пройти указанную сертификацию;
 - финансовые аудиты, проведенные в НБА, должны пройти контроль качества в Совете Аудиторов.

Сертификация финансовых аудиторов в НБАЭ

- Система сертификации была основана на существующей системе в частном секторе;
- Однако система сертификации была пересмотрена:
 - ISA, IFRS – подлежат сертификации
- Экзамен на дипломированного аудитора в госсекторе включает в себя:
 - Специальная часть аудита (ISA);
 - Специальная часть бухучета (IFRS и GAAP Эстонии);
 - Специальная часть юридических актов (налогообложение, бизнес-право, и т.д.);
 - Специальная часть контекста госсектора и государственного права.
- Сертификация обязательна для права подписывать аудиторские отчеты в НБАЭ;
- Внутренним решением НБАЭ, руководители аудита должны проходить сертификацию.



НБАЭ как групповой аудитор

- **С 2011 г.:** НБАЭ является групповым аудитором консолидированных государственных отчетов. НБАЭ отвечает также за направление и надзор над аудиторскими проверками, проводимыми аудиторами из подведомственных отделов.



Роль группового аудитора

- НБАЭ должно выполнять роль группового аудитора, и мы поставили перед собой амбициозную задачу соответствовать принципу ISSAI 1600;
- Наша задача – повысить понимание аудиторов из частного сектора, которые проводят аудит в организациях государственного сектора, что при проверке финансовых отчетов повышенное внимание следует уделять контексту госсектора (в т.ч. ожиданиям парламента и налогоплательщиков) и вопросам соответствия;
- Работа группового аудитора на государственном уровне выдвигает следующие дополнительные задачи :
 - На государственных предприятиях, в госфондах и структурах, руководствующихся государственным правом, аудит проводится частными аудиторскими фирмами;
 - аудит соответствия обязателен на госпредприятиях и в госфондах;
 - НБАЭ должно выпустить руководство для частных аудиторов по аудиту соответствия.

Роль группового аудитора (2)

- Роль группового аудитора, исходя из ISSAI 1600, заключается в:
 - понимании Группы и всех ее составных частей (министерства, предприятия госсектора, госфонды, и т.д.)
 - регулярной коммуникации с аудиторами в подведомственных отделах и в понимании сути их работы;
 - в контексте аудита соответствия аудиторская методология НБАЭ отличается от практики, принятой в ее подведомственных отделах, необходимостью предписывать аудиторские процедуры;
 - в некоторых случаях – во вмешательстве в оценку риска, проводимую аудитором из отдела, чтобы выявить серьезные риски искажения данных в групповых финансовых отчетах.
- Департамент финансового аудита выполняет эту задачу с сентября 2012 г.



Гарантия качества

Качественный анализ аудитов проводится раз в год частными аудиторскими компаниями и собственными силами :

- это нам дает ценный отклик, сведения о том, как соответствовать международным стандартам аудита;
- пока это делается добровольно; в будущем - обязательно.



Тренинг и методология

Аудиторская методология была разработана в департаменте финансового аудита финансовыми аудиторами, отдельной единицы для аудиторской методологии нет:

- Методология обновляется в начале каждого нового аудиторского сезона.
- Постоянные тренинги играют ключевую роль во внедрении любой аудиторской методологии:
- Внутренняя программа тренингов в НБАЭ для аудиторов (для понимания госсектора и проведения аудита соответствия)
- Но также тренинги, организованные Советом Аудиторов, Министерством финансов
- Регулярные семинары по финансовому аудиту в департаменте аудита;
- в начале нового аудиторского сезона обсуждаются выводы предыдущего сезона.

Проблемы – аудит соответствия

- Главная задача – двигаться в сторону отчетности в форме оценки рациональной гарантии качества.
- На сегодняшний день, НБАЭ высказало свою оценку, основываясь на рациональной гарантии качества, только по теме закона о бюджете.
- Руководство по аудиту соответствия слишком общее для прямой реализации (по сравнению с руководством по финансовому аудиту):
 - требует много работы по разработке методологии.
- Необходимо ограничивать область применения – только самые важные законы, положения и соответствующая тематика проходят аудиторскую проверку на основе рациональной гарантии качества.

Проблемы в реализации ISSAI

- Реформы бухучета в госсекторе и реформы аудита в госсекторе взаимосвязаны: внедрение учета на основе начисления и финансовой отчетности на основе стандартов IPSAS может потребовать от главных аудиторских органов адаптировать свою деятельность по финансовому аудиту.
- Важна подготовка сотрудников, а компетентность кандидатов необходимо тщательно проверять при приеме на работу.
- Этот процесс требует много времени и ресурсов.
- Высокие требования предъявляются и к вынесению профессионального суждения.
- Аудит в соответствие со всеми требованиями ISSAI обязателен, если вы хотите показать, что ваш аудит проводится согласно ISSAI.

Благодарю вас!

