

GUID 2900

Керівництво до
стандартів
фінансового аудиту



INTOSAI

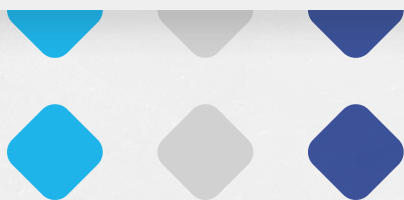
Рекомендації INTOSAI
видані Міжнародною
організацією вищих
органів аудиту
(INTOSAI) у складі
Системи професійних
документів INTOSAI.
Додаткову інформацію
можна знайти на сайті
www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI, 2021



ЗМІСТ

1. Преамбула	6
2. ISSAI 2200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»	8
3. ISSAI 2210 «Узгодження умов завдань з аудиту»	11
4. ISSAI 2220 (переглянутий) «Контроль якості аудиту фінансової звітності»	15
5. ISSAI 2230 «Аудиторська документація»	17
6. ISSAI 2240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	21
7. ISSAI 2250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»	27
8. ISSAI 2260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»	29
9. ISSAI 2265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»	32
10. ISSAI 2300 «Планування аудиту фінансової звітності»	33
11. ISSAI 2315 (переглянутий у 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	37
12. ISSAI 2320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»	43
13. ISSAI 2330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	47

14. ISSAI 2402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»	49
15. ISSAI 2450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»	53
16. ISSAI 2500 «Аудиторські докази»	56
17. ISSAI 2501 «Аудиторські докази — особливі положення щодо відібраних елементів»	59
18. ISSAI 2505 «Зовнішні підтвердження»	62
19. ISSAI 2510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду»	64
20. ISSAI 2520 «Аналітичні процедури»	65
21. ISSAI 2530 «Аудиторська вибірка»	68
22. ISSAI 2540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	71
23. ISSAI 2550 «Пов'язані сторони»	77
24. ISSAI 2560 «Події після звітного періоду»	82
25. ISSAI 2570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»	84
26. ISSAI 2580 «Письмові запевнення»	87
27. ISSAI 2600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»	90
28. ISSAI 2610 (переглянутий у 2013 році) «Використання роботи внутрішніх аудиторів»	97
29. ISSAI 2620 «Використання роботи експерта аудитора»	99

30. ISSAI 2700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	102
31. ISSAI 2701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»	104
32. ISSAI 2705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»	106
33. ISSAI 2706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	109
34. ISSAI 2710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	111
35. ISSAI 2720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»	112
36. ISSAI 2800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»	114
37. ISSAI 2805 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»	117
38. ISSAI 2810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності»	119
ДОДАТОК А: ISSAI 2210	121
ДОДАТОК В: ISSAI 2500	127
ДОДАТОК С: ISSAI 2580	129
ДОДАТОК D: ISSAI 2701	130

ВСТУП

- 1) Система професійних документів INTOSAI включає стандарти фінансового аудиту (ISSAI), які базуються на Міжнародних стандартах аудиту (МСА). Під час застосування цих стандартів фінансового аудиту в державному секторі аудитори можуть зіткнутися з інтерпретацією:
 - термінології, яка зазвичай не використовується в державному секторі: наприклад, терміни «партнер із завдання», «лістингова компанія»;
 - аудиторських повноважень (мандатів), визначених законодавством;
 - відмінності між аудитом відповідності та фінансовим аудитом з елементами відповідності вимогам органів влади;
 - питань звітності, передбачених нормативно-правовими документами.
- 2) МСА застосовуються до завдань у державному секторі, однак на повноваження Вищого органу аудиту (ВОА) можуть впливати аудиторські повноваження або зобов'язання суб'єктів державного сектору. Зобов'язання, які виникають на підставі нормативно-правових актів або інших документів (директив міністерств, вимог державної політики або постанов законодавчого органу), можуть охоплювати ширшу сферу, ніж аудит фінансової звітності відповідно до МСА. Отже, у МСА зазначається, що такий більш широкий обсяг аудиту в державному секторі може бути визначатися професійними документами INTOSAI, стандартами чи настановними документами, виданими ВОА або іншими національними органами стандартизації (див. МСА 200.A59). ISSAI встановлюють вимоги до аудиту державного сектору і виходять за межі вимог МСА через стандарти аудиту діяльності (ефективності) (ISSAI 3000–3899) та стандарти аудиту відповідності (ISSAI 4000–4899).

МЕТА

- 3) GUID 2900 «Керівництво до стандартів фінансового аудиту» має на меті надання допомоги БОА та аудиторам у впровадженні та використанні стандартів фінансового аудиту (ISSAI 2000–2899) шляхом надання додаткових настанов щодо визначень, цілей, вимог, пояснень та додаткових матеріалів із подальшого застосування, що містяться в стандартах. У межах комплексу стандартів фінансового аудиту посилання на ISSAI 2xxx рівнозначне посиланню на МСА xxx (де «xxx» — номер МСА) з урахуванням змін та додаткових матеріалів, наведених у ISSAI 2000. GUID 2900 охоплює окремі питання, викладені в кожному зі стандартів ISSAI 2200–2899.

ВИЗНАЧЕННЯ

- 4) Визначення, необхідні для розуміння цього посібника, наведені в окремих розділах нижче.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

- 5) Це керівництво надає додаткові рекомендації з аудиту стосовно стандартів фінансового аудиту ISSAI 2200–2899 і не містить жодних додаткових вимог до проведення аудиту.

ISSAI 2200
«ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО
АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ
СТАНДАРТІВ АУДИТУ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) особливостей аудиту малих підприємств;
 - b) аудиту фінансової звітності;
 - c) професійного скептицизму.

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

- 2) Деякі ISSAI містять спеціальні положення щодо аудиту малих підприємств. Під час аудиту державних установ та організацій, які отримують державні гранти, ці положення зазвичай не застосовуються, навіть якщо організація державного сектору має невелику кількість співробітників, здійснює прості операції або має відносно невеликий бюджет. У таких випадках об'єкт аудиту може здійснювати складні операції, як-от отримувати трансферти, дотримуватися законів, нормативних актів, політик та систем, визначених на державному рівні, а також звітувати про використання коштів платників податків. Тому аудиторам рекомендується ретельно розглянути актуальність таких факторів. Розділи можуть містити додаткові настанови у випадках, коли важливо надати вказівки, що мають суттєве значення для аудиту малих суб'єктів державного сектору.

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 3) У ISSAI 2200.A8 представлені приклади фінансових звітів та зміст повного комплексу фінансових звітів. Повний комплект фінансових звітів суб'єкта державного сектору може складатися за касовим методом бухгалтерського обліку, модифікованим методом бухгалтерського обліку за принципом нарахування або за повним методом бухгалтерського обліку за принципом нарахування, а також включати, зокрема:
- Звіт про надходження та витрати грошових коштів (касовий метод бухгалтерського обліку);
 - Звіт про фінансовий стан;
 - Звіт про фінансові результати;
 - Звіт про зміни в чистих активах / капіталі;
 - Звіт про доходи та витрати;
 - Звіт про рух грошових коштів;
 - порівняння планових та фактичних сум у вигляді окремого додаткового фінансового звіту або у вигляді звіту про узгодження; та
 - примітки, що містять підсумок суттєвих аспектів облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.
- 4) У певних умовах та залежно від чинної концептуальної основи фінансової звітності повний комплект фінансових звітів може включати й інші звіти, наприклад, звіти про результати діяльності та звіти про розподіл коштів.
- 5) Деякі суб'єкти державного сектору не складають фінансової звітності, оскільки основною метою концептуальної основи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору є контроль бюджетного процесу та надання лише тієї фінансової інформації, яка необхідна для ефективного досягнення цієї мети. Отже, фінансова звітність не є основною метою бухгалтерського обліку для таких суб'єктів державного сектору. Стандарти ISSAI з фінансового аудиту розроблені для аудиту фінансової інформації, представленої у формі фінансових звітів, але за необхідності можуть бути адаптовані для аудиту інших форм історичної фінансової інформації. З цієї причини стандарти фінансового аудиту ISSAI можуть застосовуватися для аудиту фінансової інформації, підготовленої такими суб'єктами державного сектору, якщо аудитор дійшов висновку, що концептуальна основа бухгалтерського обліку забезпечує відповідні критерії для проведення аудиту. Відповідні критерії є необхідною умовою для проведення аудиту, а необхідні умови розглядаються в розділі 3 цього GUID.

ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

- 6) ISSAI 2200.15 вимагає від аудитора планувати та проводити аудит із професійним скептицизмом, враховуючи, що можуть мати місце обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності. Основні принципи аудиту державного сектору INTOSAI, викладені в ISSAI 100.37¹, також розглядають питання професійного скептицизму. Поняття професійного скептицизму розширює та поглиблює поняття належної ретельності, є фундаментальним для планування та проведення аудиту.

¹ ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору».

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначень;
 - b) необхідних умов для проведення аудиту;
 - c) узгодження умов аудиторських завдань;
 - d) повторних аудитів;
 - e) прийняття змін до умов аудиторського завдання.

ВИЗНАЧЕННЯ

- 2) **Зловживання** — поведінка, яка є недосконалою або неналежною порівняно з поведінкою, яку розсудлива людина вважала б розумною та необхідною діловою практикою, з огляду на факти та обставини. Зловживання також включає зловживання владою або посадою для отримання особистих фінансових вигод чи вигод для найближчих родичів, членів сім'ї або ділових партнерів. Зловживання не обов'язково передбачає шахрайство, порушення законів, нормативних актів або положень контракту чи грантової угоди. Зловживання є відхиленням від концепції доброчесності, яка стосується загальних принципів раціонального управління фінансами в державному секторі та поведінки посадових осіб державного сектору.

НЕОБХІДНІ УМОВИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

- 3) Під час встановлення наявності необхідних передумов для проведення аудиту згідно з ISSAI 2210.6(a) аудитори мають враховувати, що в державному секторі концептуальна основа фінансової звітності зазвичай визначається законодавством. Якщо аудитори визнають передбачену законодавством систему неприйнятною, вони керуються вимогами ISSAI 2210.8, 19 і 20, а також розглядають можливість:
- інформування законодавчого органу; та
 - впливу на процес розроблення стандартів професійними або регуляторними організаціями.
- 4) Під час отримання згоди керівництва, законодавчих органів або осіб, наділених найвищими повноваженнями, щодо визнання й розуміння ними своєї відповідальності, визначеної в ISSAI 2210.6(b), аудитори враховують той факт, що в державному секторі така відповідальність може бути значно ширшою, ніж у приватному. Законодавчі, управлінські та організаційні структури в державному секторі можуть суттєво відрізнятися, що лише загострює потребу у формалізації визнання та усвідомлення такої відповідальності.

УЗГОДЖЕННЯ УМОВ АУДИТОРСЬКИХ ЗАВДАНЬ

- 5) Умови аудиторського завдання в державному секторі зазвичай визначені законодавством і тому не потребують узгодження з керівництвом. Тому вимоги ISSAI, під час їх застосування в контексті державного сектору, є корисними для встановлення загального офіційного розуміння відповідних ролей та обов'язків керівництва й аудитора. Оскільки БОА зазвичай залучається законодавчим органом і підзвітний йому, часто виникає потреба в досягненні домовленостей як із законодавчим органом, так і з керівництвом.
- 6) Крім прикладів, наведених у ISSAI 2210.A24-A26, у державному секторі можуть виникнути додаткові питання, про які аудитори зобов'язані повідомляти під час аудиту і які можуть бути доречними для включення в лист-зобов'язання про аудиторське завдання, наприклад:
- **неефективне виконання операцій** стосується відповідальності керівництва за здійснення діяльності в ефективний і результативний спосіб;

- **недотримання правових засад** стосується відповідальності керівництва за здійснення діяльності, використання ресурсів та виконання обов'язків з надання звітності відповідно до повноважень, визначених законодавством, та всіх інших відповідних директив;
- **неефективність внутрішнього контролю** стосується відповідальності керівництва за розроблення, впровадження та функціонування внутрішнього контролю;
- **правові наслідки** стосуються відповідальності БОА, які мають судові повноваження;
- **розтрата** стосується відповідальності керівництва за ефективне придбання та використання ресурсів без розтрата державних коштів; та
- **зловживання** стосується відповідальності керівництва за виконання вимог законодавчої влади та громадськості щодо дотримання належних стандартів поведінки.

Також може бути доцільним описати заходи щодо захисту незалежності БОА.

- 7) Стандартів фінансового аудиту (ISSAI 2000–2899) може бути недостатньо для формування основи, на якій здійснюється аудиторська діяльність, передбачена пунктом 3.6. Стандарти аудиту діяльності (ефективності) (ISSAI 3000–3899) та стандарти аудиту відповідності (ISSAI 4000–4899) мають іншу мету, ніж аудит фінансової звітності за минулі періоди. В умовах аудиторського завдання доцільно зазначити стандарти, яких слід дотримуватися щодо додаткових питань звітності.
- 8) Крім пунктів, перелічених у ISSAI 2210.A26, аудитори також можуть вважати за доцільне включити будь-які домовленості, за якими аудиторська робота передається на виконання іншому аудиторові.
- 9) У державному секторі на процес прийняття та продовження завдання, визначений ISSAI 2210.7, впливає той факт, що БОА може не мати можливості відмовитися від аудиту чи вийти з нього. Водночас у випадках, коли керівництвом або законодавчим органом обмежений обсяг аудиту до початку виконання завдання, що може призвести до відмови від висловлення думки, аудиторам рекомендується

проаналізувати ситуацію та її вплив на оцінку ризику, аудиторський підхід та аудиторський звіт. У деяких випадках може бути доцільним подати окремий звіт до законодавчого органу.

- 10) В ISSAI 2210.8 перелічено інші фактори, які впливають на прийняття аудиторських завдань. У ситуації, коли не визначені попередні умови для проведення аудиту і BOA не мають можливості відмовитися від аудиторського завдання, на додаток до вимог ISSAI 2210.19 і 20 відповідна реакція може включати інформування законодавчого органу.
- 11) ISSAI 2210.A25 рекомендує, що аудитору може бути корисно вказати в умовах аудиторського завдання на можливість повідомлення про ключові питання аудиту в аудиторському звіті. На додаток до керівництва та осіб, наділених найвищими повноваженнями, чи судових органів, аудитори можуть бути зобов'язані (або ухвалити самостійне рішення) повідомити про ключові питання аудиту іншим сторонам, наприклад, законодавчим органам, якщо це передбачено відповідними нормативно-правовими актами.

ПОВТОРНІ АУДИТИ

- 12) Розглядаючи вимоги ISSAI 2210.13, аудитори можуть визначити, що деякі або всі умови аудиторського завдання в державному секторі передбачені законодавством і тому не підлягають перегляду.

ПРИЙНЯТТЯ ЗМІН ДО УМОВ АУДИТОРСЬКОГО ЗАВДАННЯ

- 13) Розглядаючи вимоги ISSAI 2210.14–17, аудитори можуть визначити, що деякі або всі умови аудиторського завдання в державному секторі є обов'язковими згідно із законодавством і тому не підлягають перегляду.
- 14) Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиту в державному секторі наведений в **додатку А**.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) системи контролю якості та завдань аудиторських груп;
 - b) етичних вимог;
 - c) вимог до суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організації торгів.

СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ТА ЗАВДАНЬ АУДИТОРСЬКИХ ГРУП

- 2) Важливо враховувати, що ISSAI базуються на припущенні, згідно з яким BOA повинні неухильно дотримуватися ISSAI 140¹ або національних вимог, які є не менш жорсткими. Відповідно до ISSAI 2000² аудитори застосовують ISSAI 140 для виконання вимог щодо контролю якості. ISSAI 140 спрямований на досягнення тих самих цілей, що й Міжнародні стандарти контролю якості (ISQC 1)³ з урахуванням повноважень та специфіки кожного BOA. Хоча загальна мета та ключові принципи ISSAI 140 відповідають ISQC 1, їхні вимоги не є ідентичними. Тому ISSAI 140 може потребувати доповнення положеннями ISQC 1, якщо аудитор зазначає у своєму звіті про відповідність стандартам MCA, а не ISSAI. Варіанти посилання на систему ISSAI пояснюються в ISSAI 100.8–12⁴.

¹ ISSAI 140 «Управління якістю для BOA».

² ISSAI 2000 «Застосування стандартів фінансового аудиту».

³ Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, які здійснюють аудити та огляди фінансової звітності, а також виконують інші завдання з надання впевненості та пов'язані з ними послуги».

⁴ ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору».

ЕТИЧНІ ВИМОГИ

- 3) Відповідно до ISSAI 2000 аудитори застосовують ISSAI 130 – Кодекс етики INTOSAI⁵, який може потребувати доповнення додатковими вимогами Кодексу IESBA (Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів) або національними вимогами, які є більш суворими, коли аудитор включає до свого звіту твердження про відповідність МСА, а не ISSAI. Варіанти посилання на структуру ISSAI роз'яснені в ISSAI 100.8–12⁶.

ВИМОГИ ДО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЦІННІ ПАПЕРИ ЯКИХ ДОПУЩЕНІ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ТОРГІВ

- 4) Стандарти ISSAI містять специфічні вимоги до проведення аудиту та звітування про суб'єкти господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів (лістингових організацій). У державному секторі такі організації менш поширені, однак, застосовуючи визначення лістингових організацій, наведене в ISSAI, аудитор може дійти висновку, що він проводить аудит саме такого суб'єкта, оскільки це визначення охоплює як акції, так і боргові зобов'язання. Як зазначено в розділі 31 цього GUID, БОА може розробити додаткові внутрішні політики або настанови щодо застосування визначень лістингових організацій, а також вимог до діяльності та звітності.

⁵ ISSAI 130 «Кодекс етики».

⁶ ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору».

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - а) формування остаточного аудиторського файлу;
 - б) питань конфіденційності та прозорості;
 - с) особливих положень щодо документації для ВОО, які виконують судові функції.

ФОРМУВАННЯ ОСТАТОЧНОГО АУДИТОРСЬКОГО ФАЙЛУ

- 2) У державному секторі процес завершення роботи, що триває до дати складання аудиторського звіту, може бути тривалим, однак це не виключає своєчасного формування остаточного аудиторського файлу.
- 3) У державному секторі строки зберігання аудиторської документації можуть відрізнятися від строків, передбачених для приватного сектору. Ці вимоги зумовлені історичною значущістю певних видів документів, які, наприклад, підлягають безстроковому зберіганню в державних архівах країни. Також існує ймовірність встановлення додаткових вимог, пов'язаних з класифікацією інформації з питань національної безпеки, зокрема щодо способів зберігання документації. Аудиторам рекомендується ознайомитися з чинним законодавством щодо зберігання та архівування документів.

ПИТАННЯ КОНФІДЕНЦІЙНОСТІ ТА ПРОЗОРОСТІ

- 4) Фундаментальна відмінність між приватним і державним секторами полягає в тому, що у державному секторі нерідко діють особливі законодавчі вимоги, пов'язані, з одного боку, з конфіденційністю, а з іншого – з доступом третіх осіб. У державному секторі постійно існує необхідність у пошуку балансу між конфіденційністю та потребою у прозорості й підзвітності.
- 5) Баланс між конфіденційністю та прозорістю вимагає професійного судження з метою забезпечення чіткої ідентифікації документації конфіденційного характеру та поводження з нею, як з такою, водночас надаючи до неї відповідний доступ. Тому важливо бути обізнаним із політиками та процедурами БОА з питань конфіденційності. Такі процедури можуть включати види аудиторської документації, що вважаються конфіденційними; види аудиторської документації, що підлягають оприлюдненню; чітко визначені межі відповідальності за надання дозволу на оприлюднення аудиторської документації та порядок надання такої інформації у разі необхідності.
- 6) Крім того, БОА можуть мати додаткові законодавчо визначені обов'язки, пов'язані з конфіденційністю, які базуватимуться на повноваженнях конкретного БОА або законодавстві, що стосується державної таємниці або конфіденційності. Таке законодавство, наприклад, може стосуватися аудитів у сфері оборони, охорони здоров'я, соціальних служб або податкових органів. Аудиторам рекомендується ознайомитися з конкретними національними вимогами щодо конфіденційності, яких потрібно дотримуватися.
- 7) Аудиторам рекомендується також ознайомитися із законодавством, що надає громадськості доступ до аудиторської кореспонденції, наприклад, якщо електронні або інші поштові журнали відкриті для громадського контролю. Цей вид кореспонденції може включати листи, надіслані об'єктові аудиту та отримані від нього, або листи до інших сторін, що стосуються збору аудиторських доказів, а також міркування та судження щодо аудиторських питань.
- 8) У державному секторі часто виникає потреба опрацьовувати запити зовнішніх сторін щодо надання доступу до аудиторської документації. Ця ситуація може бути особливо делікатною, коли стороння організація намагається отримати від аудиторської організації інформацію, яку не може отримати безпосередньо від об'єкта аудиту.

- 9) Якщо об'єкт аудиту зобов'язаний згідно із законодавством збирати та зберігати певну інформацію, такі запити від сторонніх організацій, як правило, передаються об'єктові аудиту.
- 10) У випадках, коли аудитори розглядають можливість надання доступу до аудиторської документації, то зазвичай консультуються з відповідними сторонами (наприклад, з об'єктом аудиту, якого стосується запит) до моменту оприлюднення інформації. У таких випадках аудитор забезпечує, щоб особи, які мають доступ до інформації, дотримувалися принаймні такого ж рівня конфіденційності, як і аудитор.
- 11) У деяких випадках ВОА доручає проведення аудиту в державному секторі іншим аудиторам на підставі угоди. Прийняття такого завдання зазвичай передбачає згоду аудитора, який виконує роботу, на те, що його аудиторська документація може бути перевірена аудитором, який здійснив це призначення. Аудиторська документація також може підлягати перевірці з боку контролюючих органів, наділених законодавством правом на доступ до інформації, яка стосується обов'язків аудитора.

ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО ДОКУМЕНТАЦІЇ ДЛЯ ВОА, ЯКІ ВИКОНУЮТЬ СУДОВІ ФУНКЦІЇ

- 12) У деяких державних установах, таких як Рахункова палата, аудитори можуть бути зобов'язані дотримуватися законодавчо встановлених правил надання доказів, що впливає на вимоги до документування. Аудиторам слід ознайомитися з відповідними нормативно-правовими актами, а також з політиками та процедурами, що встановлюють додаткові вимоги до документації. Рекомендується врахувати такі аспекти, що можуть впливати на вимоги до документації:
- законодавство, яке встановлює додаткові вимоги до аудиторської документації;
 - сфера застосування таких вимог (тобто чи поширюються вони на всі документи, пов'язані з аудиторським завданням, чи лише на конкретні документи, що стосуються певних питань аудиту);
 - додаткові процедури, формальності або вимоги, яким підлягають аудиторські документи;

- мета кожної додаткової вимоги з огляду на належну правову процедуру; та
 - будь-які інші обмеження, що можуть бути накладені на аудиторську документацію з огляду на способи її збору та/або складання.
- 13) Для ВОА, які виконують судові функції, такі як Рахункова палата, документація є однією з основ для винесення офіційного рішення. В таких умовах належна правова процедура може встановлювати конкретні та суворі вимоги, яких необхідно дотримуватися щодо конфіденційності документації, пов'язаної з розглядом справи. Крім того, оскільки ухвалені рішення можуть створювати юридично обов'язкові публічні зобов'язання, до аудиторів можуть висуватися додаткові вимоги щодо зберігання документації, яких потрібно дотримуватися.
- 14) Аудиторам, які працюють у таких умовах, рекомендується ознайомитися з відповідними нормативно-правовими актами з цього питання та, за необхідності, дотримуватися більш суворих правил збору доказів у разі виявлення потенційних порушень або випадків неправомірної поведінки. Це робиться з метою виконання вимог для винесення офіційного рішення, надання доказів судовому відділу Рахункової палати та співпраці з ним у разі необхідності. Зазвичай така інформація надається у формі окремого звіту про проведену аудиторську роботу та відповідні результати аудиту.

ISSAI 2240 «ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) ознак шахрайства;
 - b) професійного скептицизму;
 - c) обговорення в аудиторській групі;
 - d) процедур оцінки ризиків та пов'язаних із ними заходів;
 - e) ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
 - f) заходів у разі виявлення ризиків суттєвих викривлень, спричинених шахрайством;
 - g) неспроможності аудитора продовжувати виконання завдання;
 - h) інформування управлінського персоналу та осіб, наділених найвищими повноваженнями;
 - i) інформування регуляторних та правоохоронних органів.

ОЗНАКИ ШАХРАЙСТВА

- 2) У ISSAI 2240.2 та 3 представлені ознаки шахрайства. Зазвичай, коли відбувається шахрайство, наявні три умови, які часто зустрічаються у різних формах у державному секторі:
 - **стимул або тиск** (що чиниться на керівництво чи працівників або сприймається ними як такий, що дає їм привід для вчинення шахрайства) – працівники державного сектору

часто відчують тиск, оскільки змушені надавати високоякісні послуги за обмежених ресурсів та виконувати бюджетні плани. Це може бути особливо актуальним у складних економічних умовах, коли існує тиск з метою збереження плати за користування та податкових ставок, що створює стимули для завищення доходів і зниження видатків. Також можуть існувати стимули до витрачання наявного бюджету до кінця фінансового року;

- **можливість** (внутрішні особливості або обставини, що сприяють шахрайству) – труднощі з підбором персоналу або нестача кваліфікованих кадрів можуть частіше виникати в державному секторі. Такі обставини часто призводять до недоліків у системі внутрішнього контролю, що створює сприятливі умови для шахрайства. Неналежний розподіл обов’язків або змова із зовнішніми сторонами також можуть створювати можливості для шахрайства, особливо серед осіб, які працюють у сфері державних закупівель. Використання великої кількості готівкових операцій на невеликі суми в таких установах, як відділки поліції чи медичні заклади, суттєво підвищує ризики зловживань у державному секторі. Хоча грошові суми можуть бути невеликими, такі ситуації можуть призвести до порушення суспільної довіри, очікувань та принципів підзвітності; а також
- **раціональне пояснення або ставлення** (поведінка, характер чи етичні цінності, які дають можливість особам виправдовувати свої мотиви для вчинення шахрайства) – загалом нижчий рівень заробітної плати в державному секторі порівняно з приватним може спонукати працівників вважати, що вони можуть виправдати нецільове використання коштів. Як зазначено вище, це може порушувати принципи суспільної довіри, очікувань та підзвітності.

ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

- 3) Відповідальність аудитора за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, як передбачено в ISSAI, регулюється стандартами ISSAI 100¹ та ISSAI 2200.
- 4) У державному секторі можуть існувати загрози збереженню професійного скептицизму протягом усього аудиту, як описано в ISSAI 2240.13–15, зокрема:

¹ ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору».

- характер особистих або професійних відносин, що виникають у результаті політичного процесу / середовища;
 - виключні повноваження організації з аудиту державного сектору, що зумовлюють відсутність конкурентів у сфері аудиту; та
 - у деяких середовищах — відсутність вимог щодо регулярної ротації аудиторів.
- 5) Отже, за наявності таких загроз аудитори вживають заходів для їх мінімізації. Зокрема, можуть застосовуватися застережні заходи (запобіжники), передбачені розділом 4 ISSAI 2220.

ОБГОВОРЕННЯ В АУДИТОРСЬКІЙ ГРУПІ

- 6) У державному секторі обговорення можуть охоплювати додаткові цілі та пов'язані з ними ризики суттєвого викривлення, як описано в розділі 1 «Преамбула» GUID 2900. До таких обговорень доцільно залучити аудиторів, які беруть участь в інших аудиторських заходах цього ж суб'єкта господарювання.

ПРОЦЕДУРИ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ ЗАХОДИ

- 7) Відповідно до вимог ISSAI 2240.18(c) аудитори можуть подавати запити щодо взаємодії керівництва з іншими державними органами.
- 8) Розглядаючи вимоги щодо звернення із запитом до осіб, наділених найвищими повноваженнями, як зазначено в ISSAI 2240.21, аудитори можуть також залучити відповідальних посадових осіб, наприклад, представників певного міністерства або членів відповідних комітетів законодавчого органу.
- 9) Згідно з вимогами ISSAI 2240.23 аудитор зобов'язаний проаналізувати, чи вказують нетипові або непередбачувані зв'язки, виявлені під час виконання аналітичних процедур (зокрема, щодо доходів), на наявність ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. У державному секторі, крім доходів, значущими для аналітичних

процедур можуть бути й інші сфери, залежно від специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Для багатьох суб'єктів господарювання державного сектору такі сфери, як закупівлі та гранти, можуть мати більше значення для цілей аудиту, ніж рахунки доходів. Під час виконання аналітичних процедур аудитори мають враховувати специфіку концептуальної основи бухгалтерського обліку та пов'язані з ними можливості маніпулювання фінансовою інформацією, які можуть обмежувати цінність аналітичних процедур.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ВНАСЛІДОК ШАХРАЙСТВА

- 10) Щодо передбачуваних ризиків шахрайства відповідно до ISSAI 2240.27, у державному секторі облік доходів не завжди є найважливішою сферою. Облік доходів може бути надзвичайно важливим для податкових органів або інших установ, які отримують доходи, таких як державні університети та коледжі, лікарні або наглядові органи, які стягують плату за надані послуги або є одержувачами коштів від донорів. Водночас у багатьох суб'єктів господарювання державного сектору основна увага приділяється видаткам і таким сферам, як закупівлі та виплата грантів. Таким чином, крім обліку доходів, у відповідних випадках аудитори повинні враховувати й інші напрями діяльності під час формування припущення щодо ризиків шахрайства.

ЗАХОДИ У РАЗІ ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ, СПРИЧИНЕНИХ ШАХРАЙСТВОМ

- 11) Стандарт ISSAI 2240.33(c) розглядає значущі операції, що виходять за межі звичайних операцій та функціонування об'єкта аудиту. Прикладами таких операцій у державному секторі можуть бути:
- витрати, пов'язані з надзвичайними ситуаціями у сфері охорони здоров'я;
 - витрати на ліквідацію наслідків стихійного лиха;
 - стимулювання економічного розвитку;
 - положення профспілкових угод;
 - придбання або продаж нерухомого майна;

- обмін земельними ділянками;
- надання сервітутів;
- великі інвестиційні проєкти (наприклад, у сфері інфраструктури або інформаційних систем);
- державно-приватне партнерство;
- приватизація державних послуг;
- дострокове погашення боргу; та
- державні гарантії або запевнення щодо підтримки суб'єктів приватного сектору в разі виникнення фінансових труднощів.

НЕСПРОМОЖНІСТЬ АУДИТОРА ПРОДОВЖУВАТИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

- 12) Зазвичай ВОА не мають можливості відмовитися від виконання аудиторського завдання у спосіб, визначений ISSAI 2240.39(b) та (c), тому аудиторам рекомендується враховувати вплив виявлених обставин на аудиторський висновок. Також слід розглянути необхідність інших форм звітування, зокрема визначити доцільність подання окремого звіту до законодавчого органу та/або підготовки звітів з обмеженим доступом, що містять секретну інформацію.

ІНФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ ТА ОСІБ, НАДІЛЕНИХ НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- 13) Аудитори можуть бути зобов'язані або вирішити повідомити про обставини, зазначені в ISSAI 2240.41, не лише управлінському персоналу та особам, наділеним найвищими повноваженнями суб'єкта господарювання, а й іншим сторонам, наприклад законодавчим органам.

ІНФОРМУВАННЯ РЕГУЛЯТОРНИХ ТА ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

- 14) Вимоги щодо інформування про факти шахрайства в державному секторі можуть визначатися конкретними положеннями аудиторських повноважень або відповідними нормативно-правовими актами відповідно до ISSAI 2240.44. До зовнішніх сторін, яким надається така інформація, належать регуляторні та правоохоронні органи.

У певних випадках може існувати обов'язок повідомляти про ознаки шахрайства правоохоронні органи і співпрацювати з ними для підтвердження фактів шахрайства або зловживань. В інших випадках аудитори можуть бути зобов'язані повідомляти про обставини, що вказують на ймовірність шахрайства або зловживання, судові органи, органи державної чи законодавчої влади, наприклад, прокуратуру, поліцію та (якщо це передбачено законодавством) зацікавлені треті сторони. Аудитори вживають заходів, щоб не перешкоджати потенційним розслідуванням або судовим провадженням. Аудитори повинні знати відповідні нормативно-правові акти щодо звітування, інформування та документування ознак або підозр у шахрайстві. Крім того, аудитори враховують доцільність отримання юридичних консультацій з питань, пов'язаних із виявленими ознаками шахрайства.

ISSAI 2250 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) загальних міркувань;
 - b) розгляду аудитором питання дотримання вимог нормативно-правових актів;
 - c) повідомлення про виявлені або ймовірні випадки недотримання вимог.

ЗАГАЛЬНІ МІРКУВАННЯ

- 2) У державному секторі оцінка відповідності нормативно-правовим актам часто охоплює ширшу сферу застосування, ніж визначено стандартами фінансового аудиту (ISSAI 2800–2899). Такий обсяг може, наприклад, включати додаткові обов'язки щодо надання окремого висновку (думки) стосовно дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавства. Ці додаткові обов'язки, а також відповідні цілі аудиту та звітування, розглядаються в ISSAI 4000¹.
- 3) Згідно з положеннями ISSAI 2250.2 вплив нормативно-правових актів на фінансову звітність може значно відрізнятися. Наприклад, у державному секторі можуть діяти спеціальні нормативно-правові акти, що регламентують порядок розподілу грантів та субсидій установою і мають безпосередній вплив на показники фінансової звітності. Концептуальна основа фінансової звітності також може містити таку інформацію, як звіт про виконання бюджету, звіт про бюджетні асигнування або звіт про результати діяльності. Якщо

¹ ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності».

концептуальна основа фінансової звітності містить таку інформацію, в аудиторів може виникнути необхідність врахування конкретних нормативно-правових актів, що можуть справляти прямий чи опосередкований вплив на фінансову звітність.

РОЗГЛЯД АУДИТОРОМ ПИТАННЯ ДОТРИМАННЯ ВИМОГ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ

- 4) Під час розгляду вимог стандарту ISSAI 2250.15 аудитори також можуть враховувати висновки щодо невідповідності нормам нормативно-правових актів, отримані за результатами інших видів аудиторської діяльності ВОА, таких як аудит діяльності (ефективності) або юрисдикційний контроль фінансових операцій (якщо до повноважень аудитора належить така діяльність).

ПОВІДОМЛЕННЯ ПРО ВИЯВЛЕНІ АБО ЙМОВІРНІ ВИПАДКИ НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ

- 5) Деякі аудитори можуть бути зобов'язані повідомляти про виявлені випадки недотримання вимог нормативно-правових актів, навіть про ті, які є незначними. Відповідно до повноважень з проведення аудиту деякі аудиторські організації державного сектору можуть зобов'язувати об'єкт аудиту усувати виявлені випадки невідповідності вимогам законодавства. У таких випадках, особливо за наявності суб'єктивізму в тлумаченні нормативно-правових актів, аудиторам рекомендовано оцінити, чи може здійснення цих повноважень поставити під загрозу їхню незалежність, та за потреби вжити заходів для уникнення таких наслідків.
- 6) Під час розгляду вимог ISSAI 2250.29 аудитори також можуть визначати, чи передбачають їхні обов'язки окреме звітування перед законодавчим органом та/або іншими відповідними органами, наприклад, органами прокуратури, поліції та (якщо це передбачено законодавством) зацікавленими третіми сторонами.

ISSAI 2260 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів стосовно:
 - а) осіб, наділених найвищими повноваженнями;
 - б) питань, про які слід повідомляти;
 - с) процесу комунікації.

ОСОБИ, НАДІЛЕНІ НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- 2) У державному секторі обов'язки з управління можуть розподілятися між кількома організаційними рівнями та функціональними підрозділами (як вертикально, так і горизонтально). Як наслідок, можуть виникати ситуації, коли кілька наявних груп визначені як такі, що відповідають за управління. Крім того, аудит у державному секторі може охоплювати цілі щодо фінансової звітності, а також цілі, визначені іншими стандартами ISSAI. У таких випадках можуть функціонувати окремі органи управління.
- 3) У ситуаціях, коли інформація передається окремим групам осіб, відповідальним за управління (як зазначено в ISSAI 2260.12), аудиторам може знадобитися довести цю інформацію, у повному обсязі або в узагальненому вигляді, до відома керівного органу загалом. Це особливо актуально для державного сектору, де нерідко особи, наділені найвищими повноваженнями, беруть участь у керівництві організацією. Аудитори мають приділяти особливу увагу потребам та очікуванням законодавчих або відповідних регуляторних

органів щодо питань, які доводяться до відома інших рівнів управління, зокрема якщо такі питання становлять значний суспільний інтерес або можуть стати предметом спекуляцій.

ПИТАННЯ, ПРО ЯКІ СЛІД ПОВІДОМЛЯТИ

- 4) Згідно з ISSAI 2260.15 аудитор зобов'язаний повідомити особам, наділеним найвищими повноваженнями, загальну інформацію щодо запланованого обсягу та термінів проведення аудиту. У державному секторі ця вимога може бути виконана різними способами. Наприклад, обсяг та терміни проведення аудиту можуть визначатись у відповідному законодавстві або повноваженнями на проведення аудиту, або ж аудитори можуть надати загальну інформацію про запланований обсяг та терміни проведення аудиту в листі-зобов'язанні.
- 5) У стандарті ISSAI 2260.A11(b) зазначено, що обмін інформацією щодо запланованого обсягу та термінів проведення аудиту може допомогти аудитору краще зрозуміти суб'єкт господарювання та його середовище. Аудиторам може бути корисним повідомити про своє розуміння того, які компоненти фінансової інформації повинні включатись до фінансової звітності об'єкта, та використати його відповідь для перевірки правильності своєї точки зору. Наприклад, можуть виникнути труднощі у визначенні того, чи слід, і в якій мірі, включати спільні підприємства (включно з суб'єктами приватного та державного секторів) до консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту.
- 6) Стандарт ISSAI 2260.16 містить основні результати аудиту, про які аудитор зобов'язаний повідомити осіб, наділених найвищими повноваженнями. Зазвичай БОА мають повноваження проводити аудит усього або частини уряду та його адміністрації. За таких обставин аудитори можуть мати доступ до інформації від інших об'єктів та результатів проведених у них аудитів, яка може бути важливою для осіб, наділених найвищими повноваженнями. Прикладом такої інформації можуть бути суттєві помилки в операціях з об'єктом аудиту, що стосуються також інших організацій, або розроблення ефективних засобів контролю, які забезпечили покращення результатів в інших установах. Надання такої інформації особам, наділеним найвищими повноваженнями, за наявності відповідних умов може бути корисним для аудиту. Водночас нормативно-правові акти або етичні вимоги можуть забороняти передачу такої інформації.

- 7) Незалежність та об'єктивність БОА мають вирішальне значення для їхньої здатності: а) забезпечувати підзвітність урядів перед законодавчими органами та громадськістю, а також б) сприяти виявленню загроз для належного управління державними коштами, таких як корупція та зловживання. Положення щодо перелічених суб'єктів, що міститься в ISSAI 2260.17, стосовно повідомлення про дотримання відповідних етичних вимог щодо незалежності, може також застосовуватися до БОА, якщо це відповідає інтересам суспільства. Основні положення Кодексу етики INTOSAI, наприклад політична нейтральність, можуть мати особливе значення в контексті державного сектору.

ПРОЦЕС КОМУНІКАЦІЇ

- 8) ISSAI 2260.22 вимагає від аудитора оцінити, чи була двостороння комунікація між аудитором та особами, наділеними найвищими повноваженнями, достатньою для цілей аудиту. Якщо така комунікація є неналежною, ISSAI вимагає від аудитора вжити відповідних заходів. У державному секторі відповідні заходи можуть включати комунікацію з законодавчим органом або відповідними регулюючими органами чи відомствами, які забезпечують фінансування.

ISSAI 2265
«ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО
НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО
НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - а) визначення осіб, наділених найвищими повноваженнями у державному секторі;
 - б) виявлення недоліків у внутрішньому контролі.

ВИЗНАЧЕННЯ ОСІБ, НАДІЛЕНИХ НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

- 2) Відповідно до вимог ISSAI 2265.9 аудиторам варто врахувати, що визначення осіб, наділених найвищими повноваженнями в державному секторі, може бути складнішим, ніж у приватному. Розділ 8 ISSAI 2260 містить рекомендації, які допомагають аудиторам ідентифікувати осіб, наділених найвищими повноваженнями об'єкта аудиту державного сектору.

ВИЯВЛЕННЯ НЕДОЛІКІВ У ВНУТРІШНЬОМУ КОНТРОЛІ

- 3) Виявляючи недоліки у системі внутрішнього контролю, аудитори мають визначити, які нормативно-правові акти регулюють це питання та які їхні вимоги є значущими для суб'єкта державного сектору.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) ролі і термінів планування;
 - b) попередніх заходів у межах аудиторського завдання;
 - c) планування діяльності;
 - d) особливостей малих підприємств;
 - e) додаткових міркувань щодо виконання перших завдань із аудиту;
 - f) особливих аспектів діяльності БОА, які виконують судові функції.

РОЛЬ ТА ТЕРМІНИ ПЛАНУВАННЯ

- 2) ISSAI 2300.2 розкриває переваги належного планування, а додатки та роз'яснювальні матеріали (ISSAI 2300.A1–A3) містять рекомендації щодо ролі та термінів планування. У державному секторі додаткові аспекти планування можуть включати:
 - аналіз нормативно-правової бази, що регулює діяльність об'єкта контролю, з урахуванням більш широких цілей аудиту;
 - значущість інформації для аудиту фінансової звітності, отриманої за результатами інших аудиторських заходів, що стосуються суб'єкта господарювання, включаючи стан виконання наданих раніше рекомендацій;

- значущість інформації для аудиту фінансової звітності, отриманої за результатами інших заходів з планування аудиту, пов'язаних із відповідним департаментом та міністерством, а також
 - очікування законодавчого органу та інших користувачів аудиторського звіту.
- 3) В ISSAI 2300.A3 зазначається, що аудитор може обговорити елементи планування з керівництвом суб'єкта господарювання з метою полегшення проведення та управління аудиторським завданням. Водночас нормативно-правові акти або повноваження на проведення аудиту можуть обмежувати перелік питань, які аудитор може обговорювати стосовно стратегії та плану аудиту. Таким чином, аудиторам рекомендується ознайомитися з такими нормативно-правовими актами та повноваженнями аудитора.

ПОПЕРЕДНІ ЗАХОДИ У МЕЖАХ АУДИТОРСЬКОГО ЗАВДАННЯ

- 4) Стандарт ISSAI 2300.6 визначає заходи, які необхідно вжити на початку аудиторського завдання, а саме процедури щодо продовження відносин з клієнтом та конкретного аудиторського завдання. На процес продовження роботи БОА впливає той факт, що БОА можуть не мати можливості відмовитися від виконання завдання. У разі надходження до аудиторів інформації, яка зазвичай призводить до відмови від виконання або припинення виконання завдання, аудиторам рекомендується враховувати таку інформацію під час подальшого планування та оцінки ризиків. Аудитори також можуть мати передбачений законодавством обов'язок повідомляти про такі питання, а також мають можливість звернутися за юридичною консультацією.

ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ

- 5) ISSAI 2300.8 визначає процедури, які необхідно виконати під час розроблення загальної стратегії аудиту. Аудитори можуть враховувати такі додаткові особливості під час розроблення стратегії аудиту:
- щодо звітності, прикладами яких можуть бути вимога до суб'єкта господарювання звітувати про державне фінансування, включаючи гранти; та

- додаткові обов'язки до звітності аудитора державного сектору, визначені в пункті 3.6 розділу 3.

ОСОБЛИВОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

- 6) ISSAI 2300.A11 містить рекомендації, що стосуються саме малих суб'єктів господарювання. Аудит малих суб'єктів господарювання державного сектору зазвичай не проводиться одним аудитором. Крім того, через структуру підпорядкування державних організацій поняття «власник-керівник» зазвичай не існує. У державному секторі системи контролю малих суб'єктів господарювання часто є частиною структури контролю більшого державного органу, тому припущення про наявність лише кількох відповідних заходів контролю у державному секторі часто є недоречним. До планів аудиту, складених аудиторами, можуть бути включені додаткові аспекти контролю більшого державного органу.

ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ ЩОДО ВИКОНАННЯ ПЕРШИХ ЗАВДАНЬ ІЗ АУДИТУ

- 7) Згідно зі стандартом ISSAI 2300.13 та поясненнями до нього (ISSAI 2300.A22) аудитор має виконати певні дії перед початком первинного аудиту. У державному секторі аудиторські завдання зазвичай ініціюються не в такий спосіб, як у приватному. Аудитори можуть бути обрані на конкурсній основі або призначатися відповідно до законодавства. Водночас рекомендації та вимоги, викладені в ISSAI 2300.13 та A22, є актуальними для аудиторів за наявності описаних обставин.

ОСОБЛИВІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ВОА, ЯКІ ВИКОНУЮТЬ СУДОВІ ФУНКЦІЇ

- 8) У деяких державних установах, таких як Рахункова палата, аудиторський звіт часто розглядається в судовому порядку та використовується для визначення правових наслідків для посадових осіб, відповідальних за фінансові операції, зокрема у разі суттєвих порушень, виявлення недоліків системи контролю або невиконання повноважень. Така інформація зазвичай подається у вигляді окремого звіту про результати

аудиту та відповідні висновки. Аудиторам рекомендується ознайомитися з усіма такими політиками та процедурами, що описують додаткові вимоги щодо визначення особистої правової відповідальності осіб, відповідальних за фінансові операції, включаючи суттєві питання, недоліки в системі контролю та випадки недотримання вимог компетентних органів. За таких умов аудитори планують і виконують процедури відповідно до вимог законодавства, дотримуючись більш суворих правил збору доказів (у разі виявлення порушень або службової недбалості), з метою ухвалення обґрунтованого офіційного рішення. Зібрані матеріали передають до судового підрозділу Рахункової палати для подальшої співпраці.

ISSAI 2315 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ У 2019 РОЦІ) «ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) процедур оцінки ризиків та пов'язаних із ними заходів;
 - b) отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, застосовну систему фінансової звітності та систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
 - c) ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення;
 - d) додаткових прикладів обставин та подій, які можуть вказувати на ризики суттєвих викривлень.

ПРОЦЕДУРИ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ТА ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ НИМИ ЗАХОДИ

- 2) Під час проведення процедур оцінки ризиків та пов'язаних із ними заходів, передбачених ISSAI 2315.13–18 (переглянутий у 2019 року), аудитори можуть враховувати більш широкі цілі аудиторських повноважень, описаних у розділі 1 «Преамбула».
- 3) Подаючи запити до управлінського персоналу та інших осіб, аудитори також можуть отримувати інформацію з додаткових джерел:
 - аудитори, залучені до проведення аудитів діяльності (ефективності) або інших аудитів цього суб'єкта господарювання;
 - державні службовці; та
 - звіти або протоколи, визначені законодавством.

- 4) Під час проведення аналітичних процедур аудитори також можуть розглядати такі співвідношення:
 - видатки порівняно з бюджетними призначеннями;
 - соціальні виплати (наприклад, допомога на дитину та пенсії) порівняно з демографічними даними; та
 - відсотки як частка державного боргу порівняно зі ставкою державних позик.
- 5) Під час проведення спостереження та перевірки аудитори можуть також вивчати та перевіряти такі елементи:
 - додаткові документи, підготовлені керівництвом для законодавчого органу, наприклад, звіти про результати діяльності або запити на фінансування;
 - свідчення посадових осіб установ;
 - директиви міністерств та інших органів; і
 - офіційні протоколи засідань законодавчого органу.
- 6) Використовуючи інформацію, отриману на основі досвіду попередньої роботи з суб'єктом господарювання та попередніх аудитів, аудитори можуть також використовувати звіти попередніх аудитів діяльності (ефективності) та інших аудиторських заходів, які стосуються суб'єкта господарювання.
- 7) Згідно з ISSAI 2315.17 (у редакції 2019 року) керівник завдання та ключові члени аудиторської групи мають обговорити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності суб'єкта господарювання, а також відповідність обраної системи звітності обставинам його діяльності. У державному секторі це обговорення може охоплювати додаткові цілі та пов'язані з ними ризики (як зазначено в пункті 11.2). До таких дискусій доцільно залучати фахівців, які проводять аудити діяльності (ефективності) або інші заходи контролю цього суб'єкта господарювання.

ОТРИМАННЯ РОЗУМІННЯ ПРО СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩЕ, ЗАСТОСОВНУ СИСТЕМУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА СИСТЕМУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- 8) З метою отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище відповідно до ISSAI 2315.19 (переглянутий у 2019 році) аудитори можуть враховувати такі аспекти:
- a) на структуру управління може впливати організаційно-правова форма суб'єкта господарювання, наприклад, чи є суб'єкт господарювання міністерством, департаментом, агентством або суб'єктом господарювання іншого типу;
 - b) питання власності для суб'єктів державного сектору може не мати такого ж значення, як у приватному;
 - c) цілі та стратегії програми можуть містити елементи державної політики;
 - d) конкретні нормативно-правові акти, які регулюють діяльність суб'єкта господарювання, та потенційні наслідки їх недотримання;
 - e) рішення, ухвалені поза межами суб'єкта господарювання внаслідок політичних процесів, які можуть впливати на діяльність управлінського персоналу:
 - відкриття нових географічних локацій підрозділів або закриття наявних;
 - реорганізації, зокрема, передача функцій іншим суб'єктам;
 - нові програмні напрями; та
 - бюджетні обмеження або скорочення.
 - f) обізнаність про діяльність уряду, зокрема про відповідні програми;
 - g) процес формування та виконання бюджету;
 - h) питання, пов'язані з припущеннями керівництва щодо безперервності діяльності, можуть виявитися неактуальними;
 - i) обізнаність про зацікавлені сторони (компанії, організації, громадяни) та їхні інтереси;

- j) громадська думка щодо актуальних питань;
 - k) актуальні проблеми та події в суспільстві; та
 - l) інтереси депутатів та обговорення в парламенті.
- 9) ISSAI 2315.19(a)(iii) (переглянутий у 2019 році) містить інформацію про оцінку та аналіз фінансових результатів. Аудитори можуть включати до своєї оцінки або аналізу нефінансову інформацію, таку як досягнення результатів (наприклад, кількість осіб, яким допомогла програма). Крім того, у державному секторі є додаткові зовнішні сторони, які можуть оцінювати та перевіряти результати діяльності. До таких зовнішніх сторін можуть належати законодавчі органи, інші суб'єкти державного сектору та засоби масової інформації.
- 10) З метою отримання розуміння про систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що має значення для аудиту відповідно до вимог ISSAI 2315.21 (переглянутий у 2019 році), аудитори можуть враховувати таке:
- a) будь-які додаткові обов'язки щодо звітування про систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
 - b) відповідні заходи контролю, що стосуються дотримання вимог органів влади;
 - c) відповідні заходи контролю, пов'язані з моніторингом виконання бюджету;
 - d) відповідні заходи контролю, пов'язані з перерахуванням бюджетних коштів іншим суб'єктам господарювання;
 - e) відповідні заходи контролю щодо секретних даних, пов'язаних із національною безпекою, та конфіденційних персональних даних, таких як податкова та медична інформація;
 - f) нагляд та інші заходи контролю, що здійснюються сторонами поза межами суб'єкта господарювання та стосуються таких сфер:
 - дотримання вимог законодавства про закупівлі;
 - виконання бюджету;
 - інші сфери, визначені законодавством або аудиторськими повноваженнями;
 - підзвітність управлінського персоналу.

- 11) З метою отримання розуміння процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання відповідно до вимог ISSAI 2315.22 (переглянутого у 2019 році) аудиторам рекомендується враховувати, що такий процес може бути визначений законодавством, передбачений директивами або здійснюватися іншими суб'єктами державного сектору.
- 12) В окремих аудиторських середовищах (наприклад, у Рахунковій палаті) аудитори можуть тісно взаємодіяти з органами прокуратури та поліції під час розслідування фактів фінансового шахрайства або порушень законодавства. У зв'язку з цим аудитори можуть отримувати від правоохоронних органів інформацію, необхідну для розуміння діяльності суб'єкта господарювання, його середовища та належної оцінки ризиків.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ

- 13) Під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення відповідно до ISSAI 2315.28-29 (переглянутого у 2019 році) аудитори можуть враховувати такі додаткові аспекти:
 - можливість того, що ідентифікація та оцінка ризиків на рівні фінансової звітності та тверджень можуть охоплювати питання, пов'язані з політичною ситуацією, суспільним інтересом та специфікою (чутливістю) програм; та
 - можливість розширення тверджень щодо класів господарських операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації для підтвердження того, що операції та події були здійснені відповідно до законодавства або повноважень, які відповідають вимогам ISSAI 2315 (переглянутого у 2019 році).A192.
- 14) Під час визначення того, які ризики є суттєвими відповідно до ISSAI 2315 (переглянутого у 2019 році).32, аудитори можуть також враховувати:
 - а) складність та суперечливість нормативно-правових актів і директив;
 - б) факти недотримання вимог органів влади; та
 - с) особливості процесів формування та виконання бюджету.

ДОДАТКОВІ ПРИКЛАДИ ОБСТАВИН ТА ПОДІЙ, ЯКІ МОЖУТЬ ВКАЗУВАТИ НА РИЗИКИ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

15) Нижче наведено приклади додаткових умов та подій, що можуть свідчити про ризики суттєвого викривлення у суб'єктів господарювання державного сектору:

- перевищення бюджетних призначень внаслідок слабого бюджетного контролю;
- процеси приватизації;
- запровадження нових програм;
- суттєві зміни в наявних програмах;
- поява нових джерел фінансування;
- ухвалення нових нормативно-правових актів або директив;
- політичні рішення, зокрема щодо зміни місцезнаходження об'єктів або видів діяльності;
- програми, для яких не забезпечено належний обсяг ресурсів та фінансування;
- підвищені очікування громадськості;
- закупівля товарів і послуг у специфічних галузях (наприклад, оборона);
- аутсорсинг державних функцій;
- діяльність, що є об'єктом спеціальних розслідувань;
- зміни в політичному керівництві;
- ознаки розтрат або зловживань;
- завищені очікування щодо показників виконання бюджету;
- реалізація проєктів державно-приватного партнерства; та
- планування та впровадження великих інфраструктурних проєктів.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - а) суттєвості в контексті аудиту;
 - б) визначення суттєвості та операційної суттєвості під час планування аудиту;
 - в) перегляду рівнів суттєвості під час аудиту.

СУТТЄВІСТЬ В КОНТЕКСТІ АУДИТУ

- 2) Під час визначення суттєвості у процесі планування аудиту в державному секторі однаково важливими є кількісні та якісні показники, а також характер статей і контекст, у якому вони розглядаються. Крім того, окремі об'єкти або їх групи можуть бути визнані суттєвими через свою специфіку чи особливі характеристики.
- 3) Згідно зі стандартом ISSAI 2320.A3 законодавчі та регуляторні органи часто є основними користувачами фінансової звітності в державному секторі. Така звітність використовується для ухвалення рішень, які не є суто економічними. Представляючи інтереси громадян, законодавці забезпечують фінансування державних програм і функцій, а також оцінюють діяльність суб'єктів господарювання. Законодавчі та/або регуляторні органи часто оцінюють діяльність суб'єкта господарювання або ухвалюють рішення щодо неї. До інших користувачів можуть належати керівництво суб'єкта господарювання, власники облігацій або представники засобів масової інформації. Фінансова звітність, що задовольняє потреби законодавчих та регуляторних органів, зазвичай відповідає і запитам більшості інших користувачів.

- 4) Фінансова звітність є ключовим елементом підзвітності суб'єкта державного сектору перед громадськістю. Система підзвітності може враховувати різні фактори, що впливають на визначення суттєвості. Як наслідок, суттєвість зазвичай базується на кількісних та якісних показниках, а для окремих категорій операцій, залишків на рахунках чи розкриття інформації рівні суттєвості можуть бути встановлені на нижчому рівні.

ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ ТА ОПЕРАЦІЙНОЇ СУТТЄВОСТІ ПІД ЧАС ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

- 5) Як зазначалося вище, суттєвість у державному секторі охоплює як кількісні, так і якісні аспекти (у стандартах ISSAI вони визначені як чинники «розміру» та «характеру» викривлень). Порядок визначення рівнів суттєвості регламентується ISSAI 2320.10 та 11. Рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації можуть бути встановлені на нижчому рівні. Це зумовлено контекстом питання, а також специфікою систем чи суб'єктів господарювання (як пояснюється у пунктах 12.2–12.4). Крім того, виконання окремих аудиторських процедур може бути передбачено повноваженнями аудитора або законодавством. Прикладами таких процедур є перевірка виплат заробітної плати міністрам, що регулюються законом, а також чутливих витрат, таких як відрядження та представницькі витрати керівного складу. У виняткових випадках, коли аудитор зобов'язаний виявити всі подібні викривлення, проводиться суцільна перевірка відповідних операцій.
- 6) У випадках, коли аудитори також надають висновки щодо ефективності засобів контролю або дотримання нормативно-правових актів, вони мають визначити рівні суттєвості для цих цілей додатково до суттєвості фінансової звітності. Наприклад, під час звітування про ефективність засобів контролю аудитор може встановити граничне значення, визначене у відсотках від кількості випадково відібраних операцій або грошових сум, що підлягають вибірці, для визначення суттєвості з метою оцінки відхилень у контролі. У таких випадках варто керуватися рекомендаціями інших стандартів ISSAI, зазначених у пункті 3.7.

- 7) У стандарті ISSAI 2320.A3 викладені положення, що стосуються визначення рівнів суттєвості в державному секторі. Визначаючи, чи є певний клас операцій, залишок на рахунку, розкриття інформації або інше твердження (що є частиною системи фінансової звітності) суттєвими за своїм характером, аудитори враховують такі якісні аспекти:
- контекст, у якому розглядається певне питання, наприклад, якщо воно також підлягає під вимоги органів влади, нормативно-правових актів, або якщо закон чи нормативний акт забороняє перевитрату державних коштів незалежно від суми;
 - потреби різних заінтересованих сторін і те, як вони використовують фінансову звітність;
 - характер операцій, які вважаються чутливими для користувачів фінансової звітності;
 - суспільний інтерес та очікування громадськості, включаючи увагу до цього питання з боку профільних комітетів законодавчого органу (наприклад, комітету з питань державних фінансів), а також потребу в окремому розкритті інформації;
 - необхідність законодавчого контролю та регулювання в конкретній сфері; та
 - вимоги щодо відкритості та прозорості, наприклад, наявність спеціальних правил щодо розкриття інформації про випадки шахрайства або інших збитки.
- 8) У стандартах ISSAI 2320.A4–A8 розглядається питання вибору бази (орієнтирів) для визначення суттєвості фінансової звітності. У державному секторі найбільш доцільною основою для визначення суттєвості фінансової звітності зазвичай є загальний обсяг річних видатків установи, особливо якщо її основною функцією є надання послуг. Для суб'єктів державного сектору, які мають відшкодовувати витрати або працювати беззбитково, показник чистих витрат може бути неприйнятним – у таких випадках доречніше орієнтуватися на валові витрати або валові доходи. Для суб'єктів державного сектору, які розпоряджаються значними обсягами активів, відповідними критеріями можуть бути загальна сума активів чи зобов'язань, чисті активи (зобов'язання) або окремі класи активів, відображені у фінансовій звітності. У деяких випадках, зокрема під час оцінювання якісної суттєвості, можуть застосовуватися й інші типи показників:

- суми, які раніше були визнані суттєвими профільним комітетом законодавчого органу (наприклад, комітетом з державних фінансів); та
- співвідношення розміру виплат із показниками вартості життя, зокрема значущість суми для отримувача щомісячних виплат (наприклад, пенсії за віком чи інвалідністю), що виплачуються відповідно до програм державного сектору.

ПЕРЕГЛЯД РІВНІВ СУТТЄВОСТІ ПІД ЧАС АУДИТУ

- 9) У стандартах ISSAI 2320.12, 13 та A14 йдеться про необхідність перегляду рівнів суттєвості у разі отримання нової інформації під час проведення аудиту. З огляду на структури управління та взаємозв'язки між суб'єктами господарювання в державному секторі, отримання аудитором нової інформації під час проведення аудиту є цілком звичним явищем.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) аудиторських процедур, що відповідають оціненим ризикам суттєвих викривлень на рівні твердження;
 - b) оцінки достатності та прийнятності аудиторських доказів;
 - c) особливих аспектів діяльності БОА, що виконують судові функції.

АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ, ЩО ВІДПОВІДАЮТЬ ОЦІНЕНИМ РИЗИКАМ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ НА РІВНІ ТВЕРДЖЕННЯ

- 2) У стандарті ISSAI 2330.A17 зазначено, що завдання аудиту та будь-які інші спеціальні аудиторські вимоги можуть впливати на врахування аудитором характеру, термінів та обсягу подальших аудиторських процедур. Приклади таких інших вимог наведені у пункті 3.6 розділу 3.
- 3) У ISSAI 2330.8 описані обставини, за яких аудитор зобов'язаний проводити тестування засобів контролю для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо ефективності функціонування відповідних засобів контролю. Через додаткові цілі, описані в пункті 13.2, тестування засобів контролю для суб'єкта державного сектору може бути ширшим і детальнішим, ніж для суб'єкта приватного сектору. Аудитори можуть проводити тестування засобів контролю в межах інших видів завдань, крім аудиту фінансової звітності, а також звертатися за рекомендаціями щодо їх виконання до інших стандартів ISSAI, крім стандартів ISSAI 2000–2899.

- 4) Під час розроблення та проведення тестів засобів контролю відповідно до вимог ISSAI 2330.10 аудитори визначають, чи є суб'єкт господарювання частиною більш ширшого середовища державного контролю. Як наслідок, засоби контролю можуть бути поза межами суб'єкта господарювання. Аудитор визначає, чи можна та яким чином слід отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо цих засобів контролю.
- 5) Використовуючи аудиторські докази щодо ефективності функціонування засобів контролю, одержаних під час попередніх аудитів, як зазначено в ISSAI 2330.13, аудитори можуть розглянути можливість використання доказів, отриманих під час аудитів діяльності (ефективності) або інших аудиторських заходів, що стосуються суб'єкта господарювання. Розглядаючи докази, отримані під час попередніх аудитів діяльності (ефективності), аудитори оцінюють, чи відповідають використані твердження та проведені тести цілям аудиту фінансової звітності.

ОЦІНКА ДОСТАТНОСТІ ТА ПРИЙНЯТНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

- 6) ISSAI 2330.27 вимагає від аудитора висловити думку із застереженнями або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо не вдалося отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. У ISSAI 2330.A62 наведено чинники, що можуть впливати на судження аудитора щодо того, які саме докази вважаються достатніми та прийнятними. Аудитори, оцінюючи такі докази, також враховують необхідність отримання доказів для досягнення будь-яких додаткових цілей, описаних у пункті 13.2.

ОСОБЛИВІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ВОА, ЩО ВИКОНУЮТЬ СУДОВІ ФУНКЦІЇ

- 7) У деяких установах державного сектору, таких як ВОА із судовими повноваженнями, аудиторський звіт часто стає підставою для судового розгляду та використовується для визначення персональної відповідальності посадових осіб за фінансові порушення, суттєві недоліки контролю чи випадки недотримання вимог органів влади. Отже, аудитори в таких установах, оцінюючи достатність та прийнятність аудиторських доказів, виконують процедури для виявлення осіб, відповідальних за фінансові операції та дотримання законодавчих вимог.

ISSAI 2402 «ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО КОРИСТУЄТЬСЯ ПОСЛУГАМИ ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО НАДАЄ ПОСЛУГИ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) сфери застосування ISSAI;
 - b) визначень;
 - c) отримання розуміння послуг, які надаються сервісною організацією, включаючи внутрішній контроль;
 - d) особливих положень для BOA із судовими повноваженнями.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI

- 2) ISSAI 2402.2 стосується організацій, які надають послуги, що є невід'ємною частиною діяльності суб'єкта господарювання. У державному секторі організації, що надають послуги, також можуть суттєво впливати на здатність суб'єкта-користувача дотримуватися вимог законодавства, досягати програмних цілей та забезпечувати ефективний внутрішній контроль. Характер і обсяг аудиторської роботи в цьому контексті залежать від значущості таких послуг для суб'єкта державного сектору, а також від того, чи охоплюються вони аудиторськими повноваженнями на проведення аудиту в державному секторі.

ВИЗНАЧЕННЯ

- 3) Терміни «сервісна організація» (організація, що надає послуги) та «субсервісна організація» (організація, що надає допоміжні послуги) визначені в ISSAI 2402.8(e) та 8(g). У державному секторі ці поняття охоплюють не лише частину інформаційної системи суб'єкта-користувача, що стосується фінансової звітності, а й можуть поширюватися на організації, які надають послуги, необхідні для досягнення цілей його програм. Прикладами таких послуг є визначення відповідності критеріям (права на отримання) та розподіл пенсійних виплат фізичним особам або надання грантів фізичним особам чи організаціям.

ОТРИМАННЯ РОЗУМІННЯ ПОСЛУГ, ЯКІ НАДАЮТЬСЯ СЕРВІСНОЮ ОРГАНІЗАЦІЄЮ, ВКЛЮЧАЮЧИ ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ

- 4) ISSAI 2402.9 стосується отримання аудитором розуміння того, в який спосіб суб'єкт-користувач використовує сервісну організацію у своїй діяльності. Оцінюючи значущість наданих послуг, характер і суттєвість операцій, що обробляються, а також характер взаємовідносин між суб'єктом-користувачем і сервісною організацією, аудитори можуть враховувати роль сервісної організації у забезпеченні дотримання суб'єктом законодавства, досягненні програмних цілей та ефективності внутрішнього контролю. Джерела інформації, які аудитори можуть використовувати для отримання такого розуміння, зазначаються в контракті або сервісній угоді, що регулює відносини між залученими сторонами.
- 5) Крім того, розглядаючи характер операцій, що обробляються сервісною організацією для суб'єкта-користувача, аудитори можуть враховувати ступінь підзвітності потоків грошових коштів між цими двома суб'єктами. Рівень підзвітності між ними може варіюватися від:
- а) ситуації, коли суб'єкт-користувач використовує сервісну організацію для надання безумовного фінансування відповідним отримувачам, причому ні від отримувачів, ні від сервісної організації не вимагається звітувати перед суб'єктом-користувачем про використання цих коштів, до;

- b) ситуації, коли існує повна підзвітність за кошти, за якої операції, здійснені сервісною організацією, повністю відображаються в обліку, а суб'єкту-користувачеві надано впевненість у тому, що ці операції відповідають нормам законодавства, які їх регулюють, а відповідні цілі програми досягнуті.
- 6) Крім того, розглядаючи характер взаємовідносин між суб'єктом-користувачем та сервісною організацією, аудитори можуть також враховувати відповідні структури управління, систему підзвітності та ступінь впливу одного суб'єкта на інший.
- 7) Визначення термінів «аудитор сервісної організації» та «аудитор суб'єкта-користувача» в ISSAI 2402.8(d) та 8(h) можуть створювати враження, що до процесу залучені дві окремі аудиторські організації. Водночас у державному секторі один рівень влади може надавати послуги іншим його рівням. Такі рівні можуть належати до єдиної державної структури і, як наслідок, перевірятися однією і тією ж організацією державного аудиту. Належність до однієї аудиторської організації може впливати на те, як окремі аудитори, відповідальні за сервісну організацію, та суб'єкт-користувач взаємодіють та звітують один одному згідно з вимогами ISSAI 2402.12–18. Наприклад, у таких ситуаціях комунікація між аудитором сервісної організації та аудитором суб'єкта-користувача залежно від їхніх повноважень може не підпадати під такі ж вимоги щодо конфіденційності, як у приватному секторі.
- 8) Наприклад, у ISSAI 2402.12 описані варіанти, які аудитор суб'єкта-користувача може застосувати для отримання достатнього розуміння системи внутрішнього контролю цього суб'єкта, що стосується аудиту, з метою забезпечення основи для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. У випадках, коли аудитор суб'єкта-користувача та аудитор сервісної організації належать до однієї організації державного аудиту, деякі або всі варіанти, описані в ISSAI 2402.12, можуть бути недоцільними, однак обмін інформацією між ними відбувається на засадах прозорості. Така інформація може охоплювати питання, подібні до тих, що містяться у звітах типу 1 або типу 2.
- 9) Крім того, у таких ситуаціях на етапі планування завдання варто приділити належну увагу визначенню та узгодженню відповідних потреб, каналів і форм звітування.

БЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ДЛЯ ВОА ІЗ СУДОВИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- 10) У деяких середовищах аудиту державного сектору, наприклад у межах роботи Рахункової палати, можуть існувати додаткові аспекти, які аудитори повинні враховувати. До таких аспектів можуть належати:
- оцінка ризиків потенційного недотримання законодавства або неправомірних дій як у суб'єкта-користувача, так і в сервісній організації, що можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність суб'єкта-користувача;
 - дотримання більш суворих правил надання доказів у разі виявлення потенційних порушень або фактів неналежного виконання службових обов'язків з метою забезпечення виконання вимог, необхідних для винесення офіційного рішення; та
 - надання доказів таких потенційних порушень і фактів неправомірних дій юридичному департаменту Рахункової палати та співпраця з ним у разі потреби. Така інформація зазвичай надається у формі окремого звіту про виконану аудиторську роботу та відповідні результати аудиту.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) оцінки впливу не виправлених викривлень;
 - b) письмових записів;
 - c) особливих положень для ВОО, що виконують судові функції.

ОЦІНКА ВПЛИВУ НЕВИПРАВЛЕНИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- 2) Під час застосування стандарту ISSAI 2450.11 аудитори, які мають додаткові обов'язки звітування про невідповідність вимогам законодавства та недоліки у системі контролю, оцінюють кожну з цих цілей окремо. Водночас викривлення, випадки недотримання нормативних вимог та недоліки в системі контролю можуть бути взаємопов'язаними, що потенційно підвищує ризики для кожної з цілей.
- 3) У стандарті ISSAI 2450.12–13 розглядаються питання інформування про не виправлені викривлення осіб, наділених найвищими повноваженнями. Якщо це відповідає повноваженням ВОО, таке інформування може включати випадки недотримання вимог законодавства та недоліки в системі контролю. В аудиторів також може виникнути потреба повідомити про викривлення, випадки недотримання нормативних вимог та недоліки в системі контролю іншим сторонам, наприклад державним посадовцям.

- 4) Під час спілкування з особами, наділеними найвищими повноваженнями, або з іншими сторонами, як зазначено у пункті 15.3, від аудиторів може вимагатися надання відомостей про всі викривлення, навіть ті, що були виправлені суб'єктом господарювання. Під час спілкування з особами, наділеними найвищими повноваженнями, аудитори використовують форми звітування, передбачені у їхньому середовищі. Аудитори також можуть бути запрошені для представлення результатів аудиту фінансової звітності перед законодавчим органом.

ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

- 5) Згідно з вимогами ISSAI 2450.14 аудитор повинен отримати письмове запевнення того, що керівництво вважає вплив невикорисованих викривлень на фінансову звітність несуттєвим. У випадках, коли аудитори несуть додаткову відповідальність за дотримання вимог органів влади та ефективність системи внутрішнього контролю, ці запевнення можуть бути викладені в одному документі.

ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ДЛЯ ВОА, ЩО ВИКОНУЮТЬ СУДОВІ ФУНКЦІЇ

- 6) У деяких середовищах аудиту державного сектору, наприклад у Рахунковій палаті, аудиторський звіт часто використовується для визначення особистої правової відповідальності осіб, відповідальних за фінансові операції, включаючи суттєві питання, випадки недотримання повноважень та недоліки контролю. Відповідно, аудитори в таких середовищах, оцінюючи виявлені під час аудиту викривлення, факти недотримання вимог та недоліки контролю, також визначають осіб, відповідальних за фінансові операції та дотримання вимог законодавства. У разі виявлення потенційних порушень або фактів неправомірної поведінки аудитори дотримуються більш суворих правил надання доказів з метою забезпечення відповідності вимогам для подальшого офіційного судового розгляду. Відповідні заходи вживаються для надання доказів таких потенційних порушень та випадків неналежного виконання службових обов'язків до судового відділу Рахункової палати, а також для співпраці з судовим відділом у разі необхідності. Така інформація зазвичай подається у формі окремого звіту про виконану аудиторську роботу та відповідні результати аудиту.

- 7) ISSAI 2450.8 вимагає від аудитора своєчасно повідомляти про всі виявлені під час аудиту викривлення керівництву відповідного рівня. У разі якщо БОА мають повноваження, що включають правову можливість зобов'язати суб'єкт господарювання виправляти будь-які викривлення, а також випадки недотримання вимог органів влади, їм рекомендується з'ясувати, чи може реалізація цих повноважень поставити під загрозу їхню незалежність, і, якщо так, вжити відповідних заходів для уникнення такого порушення.

ДОСТАТНІ І НАЛЕЖНІ АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

- 1) Частина аудиторських доказів отримується шляхом проведення аудиторських процедур для перевірки облікових записів. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження керівництва, так і будь-яку іншу, що суперечить таким твердженням. У фінансових звітах державного сектору заяви керівництва часто можуть містити інформацію про те, що операції та події здійснювались згідно з вимогами законодавства або відповідними повноваженнями. Такі твердження можуть належати до сфери фінансового аудиту.
- 2) Під час розгляду інформації з джерел, незалежних від суб'єкта господарювання (як зазначено в ISSAI 2500.A12), аудитори можуть вважати джерела незалежними навіть тоді, коли вони підпорядковуються тому ж органу влади (наприклад, операційно незалежні державні органи, які підзвітні одному і тому самому органу влади). Характер даних для порівняльного аналізу в державному секторі може охоплювати й інші джерела, зокрема порівняння між подібними програмами або показники ефективності.
- 3) У процесі розгляду джерел доказів відповідно до ISSAI 2500.A5 аудитори можуть також враховувати докази, отримані під час аудитів діяльності (ефективності) або іншої аудиторської діяльності, що стосується суб'єкта господарювання. Покладаючись на докази, отримані під час аудитів діяльності (ефективності), аудитори оцінюють, чи є використані твердження та проведені тести відповідними для цілей аудиту фінансової звітності.

- 4) Якщо завдання з аудиту включають цілі, пов'язані з дотриманням нормативних вимог, в аудиторів може виникнути необхідність врахувати характер і терміни проведення аудиторських процедур відповідно до роз'яснень, представлених в ISSAI 2500.A16. Наприклад, на можливість застосування певних аудиторських процедур для підтвердження дотримання нормативно-правових актів або ефективності заходів контролю може негативно впливати фактор часу.
- 5) Суб'єкти державного сектору зазвичай мають налагоджені системи внутрішнього контролю, призначені для забезпечення відповідності нормативно-правовим актам. Якщо об'єкт аудиту відповідає за надання грантів або іншої фінансової допомоги третім сторонам, дотримання вимог законодавства частково залежить від того, чи відповідають ці сторони критеріям та умовам отримання допомоги. У таких випадках можуть знадобитися додаткові аудиторські докази щодо виконання суб'єктом господарювання своїх обов'язків з метою отримання підтвердження правомірності операцій, здійснених цими іншими сторонами.
- 6) Під час розгляду настанов ISSAI 2500.A17 аудитори можуть враховувати, що вимоги до зберігання даних для суб'єктів державного сектору можуть відрізнятися залежно від положень відповідного законодавства. Аудиторам рекомендується ознайомитися з чинним законодавством щодо термінів та порядку зберігання даних.
- 7) У певних середовищах, наприклад у Рахунковій палаті, на аудиторів може поширюватися дія нормативно-правових актів, що вимагають розуміння та дотримання чітких процедур щодо правил надання доказів. Аудиторам рекомендується ознайомитися з політиками та процедурами, які встановлюють додаткові вимоги до аудиторських доказів і спрямовані на забезпечення відповідності нормам законодавства. Наприклад, аудиторам, які працюють у цьому середовищі, слід враховувати такі питання щодо збору доказів:
 - законодавство, що встановлює додаткові вимоги до аудиторських доказів;
 - сфера застосування додаткових вимог (чи поширюються вони на кожен документ за аудиторським завданням, чи лише на конкретні документи, що стосуються певних питань аудиту);
 - додаткові процедури, формальності або вимоги, яким підлягають аудиторські докази;

- мета кожної додаткової вимоги щодо належної правової процедури під час виконання етапів аудиту; та
 - будь-які обмеження, що можуть накладатися на аудиторські докази через специфіку способів їх збору та/або отримання.
- 8) **У додатку В** наведено інформацію про джерела аудиторських доказів щодо управління ризиками недотримання норм законодавства.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) запасів;
 - b) судових спорів та претензій;
 - c) інформації за сегментами.

ЗАПАСИ

- 2) Запаси в державному секторі часто відрізняються від запасів у приватному. Наприклад, запаси у державному секторі зазвичай зберігаються для використання, а не для перепродажу, тому характер внутрішнього контролю та оцінка ризику суттєвого викривлення можуть мати свої особливості. Крім підтвердження наявності та стану запасів, аудитори можуть розглядати інші цілі й твердження, зокрема очікування суспільства щодо ефективного управління запасами.
- 3) Керуючись вимогами ISSAI 2501.4 при ухваленні рішення про присутність під час проведення інвентаризації, аудитори мають враховувати зазначені вище чинники.
- 4) У випадках, коли аудитори обмежені керівництвом, нормативно-правовими актами і не можуть бути присутніми під час інвентаризації (відповідно до ISSAI 2501.4) або отримати підтвердження від третьої сторони (згідно з ISSAI 2501.8), а застосування альтернативних аудиторських процедур є неможливим, аудиторам рекомендується

врахувати вплив таких обставин на аудиторський звіт. Відповідь аудитора може відрізнятися залежно від того, чи було обмеження встановлене керівництвом або зумовлене вимогами законодавства.

- 5) У деяких аудиторських середовищах державного сектору, зокрема в Рахунковій палаті, аудитори можуть мати розширені повноваження щодо встановлення осіб, відповідальних за наявність та стан запасів, а також за розроблення та впровадження заходів контролю. Це може включати, за необхідності, визначення санкцій. Відповідно, аудитор надає докази таких потенційних порушень та випадків порушення службової дисципліни до судового департаменту Рахункової палати та, за потреби, співпрацює з ним. Така інформація зазвичай надається у формі окремого звіту про виконану аудиторську роботу та отримані результати.

СУДОВІ СПОРИ ТА ПРЕТЕНЗІЇ

- 6) Відповідно до ISSAI 2501.9 та A18 під час розроблення та виконання аудиторських процедур на аудиторів можуть покладатися додаткові обов'язки, пов'язані з судовими справами та позовами. Крім того, між суб'єктами державного сектору можуть виникати розбіжності стосовно зобов'язань, що впливають із таких справ. Таким чином, обов'язки аудитора можуть включати виявлення ймовірних майбутніх позовів та потенційних більш широких наслідків цих позовів для державного сектору. Через складну структуру організацій державного сектору в аудиторів може виникнути потреба в отриманні інформації не лише від керівництва об'єкта аудиту, а й від інших організацій державного сектору. Наприклад, якщо центральний юридичний департамент супроводжує всі позови проти уряду, аудитори мають звернутися до цього департаменту та до керівництва об'єкта аудиту.
- 7) У випадках, коли юридичні радники в урядових органах не стягують плату з суб'єкта державного сектору за свої послуги, суб'єкти державного сектору можуть не мати рахунків для юридичних витрат, як зазначено в ISSAI 2501.9(c).
- 8) Під час виконання аудиторських процедур аудиторам може знадобитися врахувати інші джерела інформації для виявлення судових спорів та претензій, що стосуються суб'єкта:

- повідомлення у засобах масової інформації;
 - відгуки громадськості та зацікавлених сторін;
 - інша інформація, отримана від регулюючих органів, посадових осіб, прокуратури або слідчих органів;
 - інформація від інформаторів та осіб, що розглядають скарги; та
 - результати аудитів та перевірок діяльності (ефективності).
- 9) Відповідно до вимог ISSAI 2501.10 BOA у межах своїх повноважень можуть мати право на пряму комунікацію із зовнішніми юридичними радниками об'єкта аудиту без дозволу його керівництва. Аудитори оцінюють незалежність та об'єктивність юридичного радника, який може бути співробітником як самого суб'єкта господарювання, так і іншої державної установи. Якщо є сумніви у незалежності або об'єктивності юридичного радника, аудитори повинні розглянути можливість отримання інформації з інших джерел.
- 10) Надсилаючи запит про надання інформації (загального або спеціального характеру) згідно з ISSAI 2501.A22 і A23, аудитори можуть включати до нього інші специфічні питання, якщо це дозволено відповідною концепцією фінансової звітності. Наприклад, це може бути запит про те, чи здійснює суб'єкт свою діяльність у межах визначених законодавством повноважень.

ІНФОРМАЦІЯ ЗА СЕГМЕНТАМИ

- 11) Певні концепції фінансової звітності можуть не вимагати подання та розкриття сегментарної інформації або ж вона може бути неактуальною для деяких суб'єктів державного сектору. Водночас законодавство, нормативно-правові акти або застосовна концепція фінансової звітності можуть вимагати надання іншої інформації, подібної до сегментарної. Наприклад, суб'єкти державного сектору можуть бути зобов'язані звітувати про доходи та видатки у розрізі фондів, бюджетних асигнувань, програм або категорій, аудитори — проводити аудит такої інформації. За певних обставин аудитори можуть бути зобов'язані висловити думку щодо сегментарної або подібної інформації або у складі загального аудиторського висновку, або у формі окремого звіту.

CONTENT OF THIS SECTION

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів;
 - b) відмови керівництва у наданні аудитору дозволу на направлення запиту про підтвердження.

ПРОЦЕДУРИ ЗОВНІШНЬОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ ДЛЯ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

- 2) Згідно зі стандартами ISSAI 2505.A1 та ISSAI 2330.A50 зовнішні підтвердження можуть використовуватись для отримання доказів щодо наявності або відсутності певних умов (наприклад, «додаткових угод», не включених до офіційних домовленостей). Крім перевірки тверджень у межах аудиту фінансової звітності, зовнішні підтвердження є ефективними для досягнення додаткових цілей аудиту, визначених повноваженнями аудитора, законодавством, відомчими директивами, вимогами державної політики або рішеннями законодавчих органів. Наприклад, зовнішні підтвердження можуть бути використані для отримання доказів стосовно:
 - наявності або відсутності угод чи домовленостей із третіми сторонами щодо встановлених законодавством або інших умов, таких як гарантії виконання зобов'язань або фінансування;

- зобов'язань щодо здійснення видатків, які ще не були затверджені законодавчим органом;
 - підтвердження права фізичних осіб на отримання пенсій, допомоги, ануїтетів (регулярних страхових або пенсійних виплат) чи інших регулярних виплат; або
 - наявності «додаткових угод» з постачальниками щодо повернення товарів для отримання відшкодування (зарахування коштів) з метою використання фінансування, яке в іншому випадку втратило б чинність у наступному фінансовому періоді.
- 3) Під час надсилання запиту про зовнішнє підтвердження (як визначено в ISSAI 2505.6(a)) аудиторам рекомендується переконатися, що такі запити спрямовані третім сторонам, які є незалежними від об'єкта аудиту, а отримані відповіді є надійними з огляду на характер відносин між об'єктом аудиту та стороною, що надає підтвердження. Водночас аудитори можуть розглядати певні джерела як незалежні від об'єкта аудиту, навіть якщо цей об'єкт і джерело інформації підпорядковуються одному й тому самому органу влади. У таких випадках аудиторам рекомендується дотримуватися вищих стандартів документування аудиторських доказів щодо того, як саме оцінювалася та враховувалася незалежність.

ВІДМОВА КЕРІВНИЦТВА У НАДАННІ АУДИТОРУ ДОЗВОЛУ НА НАПРАВЛЕННЯ ЗАПИТУ ПРО ПІДТВЕРДЖЕННЯ

- 4) Додатково до вимоги щодо інформування осіб, наділених повноваженнями з управління (згідно з ISSAI 2505.9), від аудиторів може вимагатися або очікуватися інформування законодавчого або відповідного наглядового органу. Відмова керівництва надати дозвіл аудитору на надсилання запиту про підтвердження безпосередньо впливає на оцінку ризиків та зроблені на її основі висновки щодо аудиторського ризику.

ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ

- 1) Перший аудит проводиться у разі націоналізації суб'єкта господарювання без створення нової юридичної особи, або зміни повноважень ВОА з метою проведення нового або додаткового аудиту вже наявного суб'єкта господарювання. Перший аудит може також проводитися у разі створення суб'єкта господарювання державного сектору, якщо законодавство вимагає зарахування (у повному обсязі або частково) залишків суб'єкта-попередника державного сектору, які були перевірені попереднім аудитором.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) аналітичних процедур;
 - b) аналітичних процедур по суті;
 - c) дослідження результатів аналітичних процедур.

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ

- 2) Під час виконання аналітичних процедур, як для оцінки ризиків, так і для тестування по суті або формування загального висновку, аудитори можуть розглядати, зокрема, такі взаємозв'язки:
 - видатки порівняно з бюджетними призначеннями або асигнуваннями;
 - соціальні виплати (наприклад, аліменти чи пенсії) порівняно з відповідними демографічними даними;
 - податкові надходження порівняно з демографічними показниками, економічними умовами або індикаторами;
 - витрати на обслуговування державного боргу (відсоткові платежі) як частку від загальної суми боргу порівняно зі ставками за державними запозиченнями;

- результати діяльності порівняно з витратами (якщо інформацію про результати діяльності включено до фінансової звітності); та
 - державні гранти на економічний та соціальний розвиток (наприклад, гранти для фермерів із низьким рівнем доходу, або фінансування будівництва шкіл) порівняно з економічними та демографічними показниками.
- 3) Для забезпечення ефективності таких процедур рекомендується проводити перевірки з належним рівнем деталізації.

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ПО СУТІ

- 4) Під час розроблення аналітичних процедур аудитори можуть враховувати інформацію та висновки, отримані за результатами пов'язаних аудиторських процедур, зокрема аудитів діяльності (ефективності) та інших видів аудиту. У разі використання таких результатів аудиторам слід оцінити, чи відповідають їхні цілі, перевірені твердження та проведені тести цілям аудиту фінансової звітності.
- 5) Визначення аудитором прийнятної величини відхилення (згідно з ISSAI 2520.A16) залежить від рівня суттєвості, який у державному секторі, серед іншого, може залежати від аудиторських повноважень та очікувань громадськості.
- 6) Під час оцінювання достовірності даних (згідно з ISSAI 2520.A12(a)) аудитори можуть використовувати інформацію, отриману від інших державних органів, навіть якщо вони підпорядковуються одному й тому самому органу влади. Наприклад, порівняльні дані в державному секторі можуть охоплювати зіставлення діяльності аналогічних суб'єктів та/або програм.
- 7) Керуючись рекомендаціями ISSAI 2520.A13 щодо виконання аналітичних процедур, аудиторам слід вивчити структуру системи внутрішнього контролю, зокрема, може виникнути потреба в перевірці ефективності засобів контролю щодо нефінансової інформації, яка використовується під час проведення аналітичних процедур.

ДОСЛІДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР

- 8) Аудитори враховують, що вони можуть мати додаткові обов'язки, якщо керівництво не в змозі надати пояснення щодо розбіжностей, виявлених під час виконання аналітичних процедур (згідно з ISSAI 2520.A21). У деяких аудиторських середовищах (наприклад, у BOA з судовими функціями) аудиторам може знадобитися дослідити причини відсутності інформації та встановити відповідальних осіб. Аудитор також може надати докази потенційних порушень або зловживань до судового департаменту Рахункової палати та, за потреби, співпрацювати з ним. Така інформація зазвичай надається у формі окремого звіту про виконану аудиторську роботу та відповідні висновки.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) розроблення аудиторської вибірки, визначення її обсягу та відбору елементів для тестування;
 - b) характеру та причин відхилень і викривлень;
 - c) екстраполяції (поширення) викривлень;
 - d) оцінювання результатів аудиторської вибірки.

РОЗРОБЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ВИБІРКИ, ВИЗНАЧЕННЯ ЇЇ ОБСЯГУ ТА ВІДБОРУ ЕЛЕМЕНТІВ ДЛЯ ТЕСТУВАННЯ

- 2) Під час розроблення аудиторської вибірки згідно з ISSAI 2530.6 БОА можуть мати більш широкі повноваження в межах своєї компетенції. У таких випадках аудитори можуть встановлювати різні рівні параметрів, зокрема нижчий поріг суттєвості та вищий рівень впевненості, що безпосередньо впливає на обсяг вибірки. Аудитори мають змогу формувати окремі вибірки для тестування заходів контролю та перевірки відповідності (комплаєнсу) або використовувати єдину вибірку для перевірки обох аспектів. Наприклад, вибірка видаткових операцій може застосовуватись як для перевірки внутрішнього контролю за виплатами, так і для підтвердження того, чи виплати відповідали повноваженням.
- 3) Аудитори державного сектору частіше, ніж аудитори приватного сектору, розглядають необхідність проведення вибіркового аналізу нефінансової інформації. З огляду на специфічні завдання у державному секторі, такі як перевірка відповідності вимогам законодавства та аналіз нефінансових показників у звітності,

аудитори мають визначити доцільність застосування вибірки для перевірки такої інформації. Прикладом такої нефінансової інформації можуть бути показники сталого розвитку.

- 4) Аудитори можуть бути зобов'язані надавати додаткову інформацію щодо аудиторської вибірки. Такі вимоги можуть передбачати розкриття інформації про застосовані методи відбору, оцінку можливості поширення (екстраполяції) результатів вибірки на генеральну сукупність та у разі підтвердження такої можливості представлення самих результатів цієї екстраполяції. Аудитори мають враховувати ці вимоги під час ухвалення рішення щодо застосування статистичних або нестатистичних підходів.

ХАРАКТЕР ТА ПРИЧИНИ ВІДХИЛЕНЬ І ВИКРИВЛЕНЬ

- 5) Під час аналізу виявлених відхилень та викривлень, як зазначається в ISSAI 2530.A17, аудитори повинні враховувати наявність розширених повноважень щодо перевірки та звітування про факти шахрайства. Розділ 6 цього GUID містить додаткову інформацію про обов'язки аудитора, пов'язані з виявленням шахрайства під час аудиту фінансової звітності.

PROJECTING MISSTATEMENTS

- 6) Під час застосування аудиторської вибірки для тестування заходів контролю від аудиторів може вимагатися поширення (екстраполяція) рівня відхилень на генеральну сукупність, включаючи розрахунок довірчого інтервалу, та подання результатів вибірки, як зазначено у пункті 21.4. У певних аудиторських середовищах, наприклад у рахункових палатах, звітування про рівні відхилень може бути необхідним для пояснення, зокрема недоліків системи внутрішнього контролю або фактів недотримання вимог законодавства.

ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ВИБІРКИ

- 7) На додаток до рекомендацій, викладених в ISSAI 2530.A23, аудиторам рекомендується враховувати свої обов'язки відповідно до повноважень у випадках, коли керівництво об'єкта контролю не може надати належних пояснень щодо виявлених відхилень та викривлень. Наприклад,

аудиторам Рахункової палати може знадобитися додатково з'ясувати причини відсутності інформації та визначити відповідальних осіб.

- 8) Крім настанов, викладених у ISSAI 2530.A23 (другий пункт), в аудиторів може виникнути потреба у врахуванні додаткових обов'язків, описаних у пункті 3.6 розділу 3.

ISSAI 2540 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) характеру бухгалтерських оцінок;
 - b) мети;
 - c) процедур оцінки ризиків та пов'язаних із ними заходів;
 - d) реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень;
 - e) додаткових процедур для реагування на суттєві ризики;
 - f) оцінки обґрунтованості бухгалтерських оцінок та ідентифікації викривлень;
 - g) ознак можливої упередженості управлінського персоналу;
 - h) письмових запевнень;
 - i) документації.

ХАРАКТЕР БУХГАЛТЕРСЬКИХ ОЦІНОК

- 2) Застосування облікових оцінок суб'єктами державного сектору, а також порядок їх використання залежать від видів статей фінансової звітності та застосовної концепції фінансової звітності. Окремі суттєві оцінки в державному секторі можуть стосуватися активів, зобов'язань та статей розкриття інформації:
 - програми соціального страхування;

- програми пенсійного забезпечення державних службовців;
 - програми охорони здоров'я;
 - програми пільг для ветеранів;
 - програми державних гарантій;
 - зобов'язання у сфері охорони навколишнього середовища;
 - податкові надходження та дебіторська заборгованість; а також
 - певні об'єкти нерухомості та обладнання, такі як спеціалізоване військове обладнання та історичні пам'ятники.
- 3) З огляду на специфіку діяльності державних органів, деякі бухгалтерські оцінки суб'єктів державного сектору матимуть високий рівень невизначеності, наприклад, гарантії, пов'язані з кредитами або суб'єктами, що перебувають у скрутному фінансовому становищі.
- 4) На додаток до настанов, наведених у ISSAI 2540.A72–A75, у державному секторі оцінка за справедливою вартістю не завжди є обов'язковою згідно з чинною концепцією фінансової звітності. У таких випадках аудитори можуть оцінити альтернативний метод та визначити, чи відповідає він цій концепції та чи не створює у користувачів хибне враження.

МЕТА

- 5) Відповідно до мети стандарту ISSAI 2540.11 аудитори мають отримати достатні та належні докази того, що бухгалтерські оцінки й відповідні розкриття інформації є обґрунтованими в контексті системи фінансової звітності. При цьому варто враховувати такі аспекти:
- системи фінансової звітності можуть вимагати розкриття нефінансової інформації, такої як показники результативності програм або іншої оперативної інформації, яка часто базується на оцінках;
 - певні державні зобов'язання (наприклад, державні гарантії) можуть мати настільки високий рівень невизначеності, що система фінансової звітності забороняє їх визнання, проте вимагає розкриття інформації про таку невизначеність. Якщо подібні потенційні зобов'язання ставлять під загрозу стійкість державних програм, аудитори можуть використати пункти «Особливі зауваження» або «Інші питання», щоб привернути увагу до цих проблем.

- з огляду на складність, характер та необхідність застосування управлінського судження, у таких ситуаціях доцільним може бути висвітлення ключового питання аудиту відповідно до ISSAI 2701.

ПРОЦЕДУРИ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ТА ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ НИМИ ЗАХОДИ

- 6) У державному секторі фактичні суми певних довгострокових орієнтовно оцінених зобов'язань можуть залишатися невідомими протягом тривалого часу. Наприклад, зобов'язання із соціального страхування мають довгостроковий характер, тому аудитори не завжди можуть використати подальші події для їх перевірки. Специфіка державного сектору забезпечує доступ до документації за попередні роки, що дає змогу аудиторів проаналізувати тенденції точності попередніх оцінок. Такі дані можуть бути актуальними під час застосування положень ISSAI 2540.A55–A60.

РЕАГУВАННЯ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- 7) Під час розгляду питання про необхідність спеціальних знань чи навичок для отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо бухгалтерських оцінок (відповідно до ISSAI 2540.15) аналіз аудитором потреби у залученні експертів може бути особливо актуальним для таких напрямів:
- програми соціального страхування;
 - пенсійне забезпечення державних службовців; та
 - програми виплат і компенсацій ветеранам.

Додаткові вказівки щодо залучення експертів наведені в розділі 29 цього GUID.

ДОДАТКОВІ ПРОЦЕДУРИ ДЛЯ РЕАГУВАННЯ НА СУТТЄВІ РИЗИКИ

- 8) Під час оцінювання бухгалтерських оцінок згідно з вимогами ISSAI 2540.24(d) аудитори повинні врахувати, що керівництво не завжди має можливість реалізувати конкретний план дій, на якому ґрунтується така оцінка. Як зазначено в ISSAI 2315 (переглянутому), рішення щодо впровадження заходів, на яких ґрунтується оцінка, можуть ухвалюватись поза межами контролю об'єкта аудиту внаслідок політичних процесів. За таких обставин в аудитора може виникнути потреба розглянути достатність і належність аудиторських доказів, а також будь-який вплив на висновок аудитора щодо фінансової звітності.

ОЦІНКА ОБҐРУНТОВАНOSTІ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ОЦІНОК ТА ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИКРИВЛЕНЬ

- 9) Якщо фінансова звітність суб'єктів державного сектору містить низку значних оціночних значень, що характеризуються високим рівнем невизначеності оцінювання, аудиторам може бути необхідно оцінити належність розкриття інформації про оціночну невизначеність та її вплив на звіт аудитора.

ОЗНАКИ МОЖЛИВОЇ УПЕРЕДЖЕНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ

- 10) Аудитори аналізують судження та рішення, ухвалені управлінським персоналом під час здійснення бухгалтерських оцінок, з метою визначення ознак можливої упередженості управлінського персоналу відповідно до ISSAI 2540.32. У цьому процесі припущення управлінського персоналу може базуватись на різних видах інформації, отриманої з внутрішніх та зовнішніх джерел, релевантність та надійність якої може відрізнятися. Конкретні припущення також варіюються залежно від характеристик активу або зобов'язання, що оцінюється, застосованого методу оцінювання (наприклад, ринковий підхід або підхід, що базується на результатах діяльності) та вимог

відповідної концептуальної основи фінансової звітності. При цьому аудитори можуть враховувати чинники можливої упередженості, характерні саме для державного сектору, зокрема:

- значні політичні мотиви;
- зміни або нестабільність політичного та економічного середовища;
- зростання суспільних очікувань;
- вищі, ніж зазвичай, очікування щодо виконання бюджету;
- тиск з метою дотримання регіональних та міжнародних угод, наприклад Цілі сталого розвитку;
- скорочення бюджетів без відповідного зниження очікувань щодо обсягів надання послуг;
- державно-приватне партнерство; та
- толерантність до помилок у фінансовій інформації.

- 11) Аудитори, які працюють у вищих органах фінансового контролю, таких як Рахункова палата, можуть мати додаткові обов'язки щодо виявлення намірів управлінського персоналу дезінформувати. Такі обов'язки часто передбачають встановлення осіб, відповідальних за ці дії, та надання рекомендацій щодо порушення проти них відповідних цивільних та кримінальних справ. З цією метою аудитори надають докази щодо таких потенційних порушень та випадків неналежного поведіння або до юридичного підрозділу Рахункової палати, або до прокуратури та співпрацюють з ними. Така інформація зазвичай надається у формі окремого звіту про проведену аудиторську перевірку та відповідні висновки.

ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

- 12) Через складність облікових оцінок у державному секторі та значний вплив суб'єктивних суджень управлінського персоналу аудиторів варто розглянути можливість отримання письмових запевнень. Це стосується, зокрема, методів, припущень та даних, використаних під час підготовки цих оцінок.

ДОКУМЕНТАЦІЯ

- 13) У випадках, коли аудитори використовували значні обсяги даних за попередні роки та знання, доступні в державному секторі, під час розроблення «діапазону аудитора» (відповідно до ISSAI 2540.29) аудиторам слід розглянути можливість документального оформлення (додатково до ISSAI 2540.39) підстав для оцінки прийнятності облікових оцінок та відповідного розкриття інформації з використанням таких даних.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) обмежених операцій;
 - b) визначень;
 - c) процедур оцінки ризиків та пов'язаних із ними заходів;
 - d) ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, що стосуються відносин та операцій із пов'язаними сторонами;
 - e) заходів реагування на ризики суттєвого викривлення щодо відносин та операцій із пов'язаними сторонами.

ОБМЕЖЕНІ ОПЕРАЦІЇ

- 2) На суб'єктів державного сектору також можуть поширюватись певні обмеження щодо характеру та обсягу операцій, які можуть здійснюватися з пов'язаними сторонами. Ці обмеження здатні забороняти операції або практику, які є допустимими у відносинах із пов'язаними сторонами поза межами державного сектору.

ВИЗНАЧЕННЯ

- 3) ISSAI 2550.10(b) визначає поняття «пов'язана сторона» для випадків, коли застосовна система фінансової звітності встановлює мінімальні

вимоги щодо таких сторін або не містить їх взагалі. Аудиторам слід враховувати, що згідно з цим визначенням суб'єкти господарювання під спільним державним контролем (на рівні національного, регіонального або місцевого органу влади) не вважаються пов'язаними сторонами, якщо не здійснюють між собою суттєвих операцій та не використовують ресурси один одного значною мірою.

- 4) Аудиторам варто проаналізувати, чи не створює виключення суб'єктів господарювання під спільним державним контролем із визначення пов'язаних сторін зону підвищеного ризику під час аудиту суб'єктів державного сектору. Наприклад, у підпорядкуванні одного міністерства може перебувати велика кількість суб'єктів господарювання. Хоча ці суб'єкти можуть не обмінюватися ресурсами чи не здійснювати операцій у значних обсягах, між ними може відбуватися безліч дрібних, на перший погляд «незначних» операцій, які зрештою можуть бути визнані порушеннями. Можливі також ситуації свідомої бездіяльності: наприклад, міністр може вплинути на суб'єкт господарювання, щоб той утримався від виплати дивідендів іншому суб'єктові задля маніпулювання грошовими потоками чи впливу на рішення щодо бюджетних асигнувань.
- 5) Аудиторам рекомендується враховувати більш широке визначення пов'язаних сторін під час застосування ISSAI.

ПРОЦЕДУРИ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ТА ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ НИМИ ЗАХОДИ

- 6) З метою отримання розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання державного сектору з пов'язаними сторонами на додаток до процедур, визначених ISSAI 2550.11–14, аудитори враховують:
 - організаційно-правову структуру та регуляторні вимоги, що визначають діяльність суб'єкта господарювання та пов'язаних із ним сторін (наприклад, чи є суб'єкт господарювання міністерством, відомством, агентством або іншою формою державного суб'єкта господарювання);
 - розуміння основної діяльності суб'єктів господарювання державного сектору, що часто передбачає отримання інформації про види діяльності, які здійснюються від імені держави, включаючи відповідні програми та основні суб'єкти, з якими здійснюється взаємодія під час виконання цих програм;
 - організаційну структуру для здійснення контролю за суб'єктом господарювання та встановлення підзвітності з урахуванням того, що

в державному секторі особи, наділені найвищими повноваженнями, виступають представниками інтересів громадян. При цьому питання власності суб'єктів господарювання державного сектору може не мати такого визначального значення, як у приватному секторі;

- отримання розуміння вимог до звітності суб'єкта господарювання, зокрема стосовно розкриття відомостей про зв'язки та операції з пов'язаними сторонами; та
 - інші нормативно-правові акти, що можуть впливати на спроможність суб'єкта господарювання державного сектору здійснювати діяльність із пов'язаними сторонами. Це, зокрема, стосується дотримання законодавства у сфері публічних закупівель, яке може вимагати від суб'єктів господарювання державного сектору підтвердження того, що операції з пов'язаними сторонами здійснюються на ринкових умовах.
- 7) Обговорення вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення може також охоплювати додаткові цілі та пов'язані з ними ризики, зазначені в ISSAI 2550.A8. До таких обговорень можуть залучатися аудитори, які проводять аудит діяльності (ефективності) або здійснюють інші види аудиторської діяльності щодо цього суб'єкта господарювання.
- 8) Обговорення питань шахрайства членами аудиторської групи може також охоплювати вразливість процесу закупівель суб'єкта господарювання до шахрайства, що вчиняється пов'язаними сторонами або через них.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ, ЩО СТОСУЮТЬСЯ ВІДНОСИН ТА ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

- 9) На додаток до тверджень, викладених у ISSAI 2315, керівництво суб'єктів господарювання державного сектору може стверджувати, що операції та події здійснені відповідно до законодавства чи повноважень (згідно з ISSAI 2315.A192). Такі твердження можуть стосуватися відносини і операцій із пов'язаними сторонами в межах аудиту фінансової звітності.
- 10) Відповідно до своїх повноважень аудитори можуть бути зобов'язані враховувати нормативно-правову базу, що регулює діяльність суб'єкта

господарювання, а також вимоги чи обмеження щодо здійснення операцій із пов'язаними сторонами, які поширюються на сам суб'єкт господарювання, осіб, наділених найвищими повноваженнями, керівництво та співробітників. Також можуть існувати обмеження щодо права суб'єкта господарювання створювати підприємства, які належать йому повністю або частково і вважатимуться пов'язаними сторонами.

- 11) Також може бути встановлена вимога до керівництва та працівників суб'єктів державного сектору щодо декларування своїх інтересів в організаціях, з якими вони ведуть професійну або комерційну діяльність. За наявності таких законодавчих вимог аудитори повинні застосовувати процедури оцінки ризиків суттєвих викривлень, спричинених їх недотриманням.

ЗАХОДИ РЕАГУВАННЯ НА РИЗИКИ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЩОДО ВІДНОСИН ТА ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

- 12) Згідно з ISSAI 2550.23(b) аудитори мають отримати докази того, що значні операції з пов'язаними сторонами поза межами звичайної діяльності суб'єкта господарювання були належним чином санкціоновані та затверджені. У державному секторі аудиторське завдання може передбачати обов'язок надавати звіт про дотримання норм законодавства. Ці повноваження можуть передбачати обов'язок підтвердити відповідність операцій та відносин з пов'язаними сторонами нормативно-правовим актам, а також наявність необхідних дозволів та погоджень на їх здійснення. Аудитори також можуть бути зобов'язані підтвердити, що керівництво отримало дозволи та схвалення від законодавчого органу, міністерства фінансів, органу управління (профільного міністерства) або відповідного наглядового органу. Такі процедури можуть застосовуватися незалежно від обсягу операцій та того, чи є вони типовими для діяльності суб'єкта господарювання.
- 13) ISSAI 2550.24 вимагає від аудиторів отримання достатніх та належних доказів щодо тверджень керівництва у фінансовій звітності про те, що операції з пов'язаними сторонами здійснювалися на умовах, подібних до ринкових. У державному секторі законодавство про публічні

закупівлі може вимагати, щоб договори з третіми сторонами, зокрема з пов'язаними особами, уклалися через конкурентні тендери або інші форми «тестування ринку» для підтвердження «ефективного використання коштів».

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) подій, що відбулися у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту;
 - b) фактів, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності.

ПОДІЇ, ЩО ВІДБУЛИСЯ У ПЕРІОД МІЖ ДАТОЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ДАТОЮ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ

- 2) На додаток до конкретних питань, визначених у ISSAI 2560.A9, аудитори можуть також розглядати події, що відбулися та які:
 - a) мають значення для спроможності суб'єкта господарювання державного сектору досягати цілей своїх програм; та
 - b) можуть вплинути на подання інформації про результати діяльності у фінансовій звітності.
- 3) Крім процедур, описаних у ISSAI 2560.A10, аудитор також може розглянути питання, що впливають із відповідних рішень законодавчого та інших органів, про які аудитору стало відомо під час аудиту. Зокрема, це стосується заходів, запланованих на кінець звітного

періоду або після його закінчення, результати розгляду яких можуть вимагати коригування фінансової звітності або розкриття інформації в ній.

ФАКТИ, ЩО СТАЛИ ВІДОМІ АУДИТОРУ ПІСЛЯ ОПРИЛЮДНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 4) Щодо дій аудитора з пошуку способу запобігання посиланням на аудиторський звіт (згідно з ISSAI 2560.A20), аудитори можуть звернутися за юридичною консультацією та розглянути можливість інформування відповідного державного органу.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) перевірки припущення про безперервність діяльності;
 - b) оцінки висновків управлінського персоналу;
 - c) додаткових аудиторських процедур у разі виявлення подій або обставин.

ПЕРЕВІРКА ПРИПУЩЕННЯ ПРО БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ

- 2) Від аудиторів може вимагатися проведення перевірки та надання звіту щодо заходів, вжитих суб'єктом господарювання з метою підтримання свого загального фінансового стану.
- 3) Суб'єкти господарювання державного сектору можуть протягом року витратити більше ресурсів, ніж мають у розпорядженні. Це призводить до перевищення видатків над доходами або зобов'язань над активами. Водночас випадки припинення діяльності таких суб'єктів або вимушеного скорочення їхніх операцій через дефіцит фінансування чи наявність зобов'язань є поодинокими.
- 4) Припинення діяльності суб'єкта господарювання державного сектору, як правило, є наслідком рішення уряду, яке може передбачати повну ліквідацію суб'єкта господарювання, скорочення його функцій із їх передачею іншому суб'єктові, злиття чи приєднання або ж приватизацію. У кожному з цих випадків операційна діяльність суб'єкта

господарювання припиняється повністю або частково. Аудитори мають розглянути спосіб припинення чи передачі діяльності суб'єкта господарювання для формування висновку щодо безперервності діяльності.

5) Під час формування висновку щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність аудитори враховують два окремі, але іноді пересічні фактори:

- більш значний ризик, пов'язаний зі змінами політичного курсу (наприклад, у разі зміни уряду); та
- менш поширений операційний ризик або бізнес-ризик (наприклад, коли суб'єкт господарювання не має достатнього оборотного капіталу для продовження діяльності на наявному рівні та не може залучити додатковий капітал).

6) Для мінімізації ризику того, що аудитор не виявить зміни в державній політиці, які можуть вплинути на припущення про безперервність діяльності, йому слід з'ясувати, чи:

- оголосив уряд про намір переглянути напрям політики, що стосується об'єкта аудиту;
- оголошено про такий перегляд і чи триває він наразі;
- визначено за результатами перегляду, що об'єкт аудиту підлягає реорганізації (раціоналізації) або його подальше функціонування потребує перегляду; або
- існує державна політика щодо приватизації діяльності об'єкта аудиту.

ВИСНОВКІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ

7) Аудитори усвідомлюють, що зміни в політиці уряду можуть суттєво впливати на статус і функції суб'єктів господарювання державного сектору. Водночас певні політичні рішення можуть залишатися невідомими аудитору.

ДОДАТКОВІ АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ У РАЗІ ВІЯВЛЕННЯ ПОДІЙ АБО ОБСТАВИН

- 8) Згідно з вимогами ISSAI 2570.16 аудитори можуть прийняти рішення про необхідність отримання суб'єктом господарювання прямого підтвердження від органу виконавчої влади, відповідального за його фінансову підтримку або подальше фінансування. Оцінюючи доцільність направлення такого запиту, аудиторам рекомендується враховувати обмеження, зумовлені політичним процесом. За таких обставин запевнення від керівника фінансової служби суб'єкта господарювання щодо отримання фінансування можуть виявитися недостатніми для гарантування безперервності діяльності. Це пояснюється тим, що суб'єкт господарювання може не знати намірів сторони, яка надає фінансування.
- 9) Крім аудиторських процедур, визначених у ISSAI, аудитори можуть ознайомитися з офіційними документами щодо змін у державній політиці та протоколами засідань законодавчих органів. Також доцільно з'ясувати розглянуті на засіданнях питання, офіційні протоколи яких ще не оприлюднені.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) загальних положень;
 - b) управлінського персоналу, від якого вимагаються письмові запевнення;
 - c) повідомлення про граничну суму (поріг суттєвості);
 - d) дати та періоду(-ів), на який поширюються письмові запевнення;
 - e) сумнівів щодо надійності письмових запевнень та випадків їх ненадання.

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

- 2) У державному секторі обов'язки управлінського персоналу можуть бути ширшими, ніж у приватному. Звертаючись із запитом щодо надання інформації про обов'язки управлінського персоналу, аудитори можуть враховувати цю передумову щодо розширеної відповідальності.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ПЕРСОНАЛ, ВІД ЯКОГО ВИМАГАЮТЬСЯ ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

- 3) Згідно з рекомендаціями ISSAI 2580.A2 аудиторам слід враховувати, що відповідальність за складання фінансової звітності регулюється чинним законодавством. Аудиторам рекомендується ознайомитися з чинним законодавством з метою визначення осіб, від яких слід вимагати письмові запевнення та на етапі планування заздалегідь узгодити цей перелік з особами, наділеними найвищими повноваженнями.

ПОВІДОМЛЕННЯ ПРО ГРАНИЧНУ СУМУ (ПОРІГ СУТТЄВОСТІ)

- 4) Відповідно до ISSAI 2580.A14 аудитор може розглянути можливість інформування керівництва про граничну суму (поріг суттєвості) для цілей запитуваних письмових запевнень. Аудиторам рекомендується враховувати більш широку перспективу в державному секторі, згідно з якою вони можуть бути зобов'язані повідомляти про всі виявлені викривлення (навіть ті, що були виправлені суб'єктом господарювання), а також про всі недоліки системи контролю, випадки недотримання вимог законодавства. З метою отримання письмових запевнень аудитори можуть розглянути можливість повідомлення про такі вимоги. Аудиторам рекомендується враховувати більш широку перспективу державного сектору та процедури, що описують додаткові цілі, обов'язки та вимоги.

ДАТА ТА ПЕРІОД(-И), НА ЯКІ ПОШИРЮЮТЬСЯ ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

- 5) Згідно з ISSAI 2580.A15 дата письмових запевнень керівництва повинна бути максимально наближеною до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності. У державному секторі такі запевнення можна отримати від вищих рівнів управління, тому аудиторам важливо планувати їх отримання заздалегідь, щоб уникнути затримок із випуском аудиторського звіту.

СУМНІВИ ЩОДО НАДІЙНОСТІ ПИСЬМОВИХ ЗАПЕВНЕНЬ ТА ВИПАДКИ ЇХ НЕНАДАННЯ

- 6) Аудитори іноді не мають змоги відхилити пропозицію або відмовитися від виконання завдання, оскільки можуть призначатися згідно із законодавчо встановленими процедурами. У таких ситуаціях аудиторам слід надати відповідний звіт законодавчому органу.
- 7) **У додатку С** представлений перелік інших пунктів, які аудитор може на власний розсуд включити до листа-запевнення керівництва.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначень;
 - b) прийняття та продовження співпраці;
 - c) розуміння групи, її компонентів та середовища, в якому вони функціонують;
 - d) розуміння аудитора компонента;
 - e) суттєвості;
 - f) реагування на оцінені ризики;
 - g) процесу консолідації;
 - h) комунікації з аудитором компонента;
 - i) комунікації з керівництвом групи та особами, відповідальними за загальне управління групою.

ВИЗНАЧЕННЯ

- 2) Під час розгляду визначень, наведених у ISSAI 2600.9, на додаток до настанов, викладених у ISSAI 2600.A2–A6, у державному секторі можуть застосовуватися такі додаткові характеристики:
 - a) компонент — у державному секторі до компонентів можуть належати агентства, департаменти, бюро, корпорації, фонди, структурні підрозділи, райони, спільні підприємства та неурядові організації; та

b) суттєвий компонент — у державному секторі визначення суттєвих компонентів може також охоплювати питання, що мають значну суспільну значущість, як-от питання національної безпеки, проєкти, що фінансуються донорами, або звітність про податкові надходження.

ПРИЙНЯТТЯ ТА ПРОДОВЖЕННЯ СПІВПРАЦІ

- 3) Неможливість залучення до роботи аудитора компонента, як зазначено в ISSAI 2600.13, а також неможливість отримання достатніх та належних аудиторських доказів можуть бути менш імовірними в державному секторі, оскільки нормативно-правові акти можуть містити заборону щодо обмеження доступу до інформації.
- 4) Дотримуючись вимог ISSAI 2600.13, крім посилання на рекомендації, викладені в ISSAI 2600.A18, аудитори груп у державному секторі можуть, у разі потреби, звертатися до законодавчих органів або інших регулюючих органів з приводу зняття обмежень щодо доступу до аудиторських доказів, встановлених керівництвом групи, законами чи нормативно-правовими актами.
- 5) У державному секторі на суттєві зміни, що впливають на здатність групи з виконання завдання отримати достатні та належні аудиторські докази (як зазначено в ISSAI 2600.A12), можуть впливати додаткові чинники:
 - зміни в нормативно-правових актах, що впливають на систему управління фінансовою інформацією та/або концептуальну основу фінансової звітності; та
 - зміни в характері, джерелах або обсягах фінансування, включаючи зміни у структурі державного боргу.

РОЗУМІННЯ ГРУПИ, ЇЇ КОМПОНЕНТІВ ТА СЕРЕДОВИЩА, В ЯКОМУ ВОНИ ФУНКЦІОНУЮТЬ

- 6) Аудитор групи зобов'язаний отримати розуміння групи та її компонентів (відповідні настанови представлені в ISSAI 2600.A23–A31). Група з виконання завдання також може отримати розуміння щодо додаткових питань у державному секторі, до яких можуть належати:

- заходи контролю за дотриманням нормативно-правових актів;
 - дотримання бюджетних вимог та повноважень щодо здійснення видатків;
 - послідовність застосування кодів класифікації для звітування про планові та фактичні показники; або
 - участь групи та/або її компонентів у державно-приватному партнерстві.
- 7) У певних випадках уряд може взаємодіяти з незалежними суб'єктами господарювання шляхом надання трансфертів або виконання функцій регулятора окремих галузей. За таких обставин складно визначити, чи взаємодія уряду з суб'єктом господарювання виправдовує його включення до складу групи. Наприклад:
- застосування концептуальних засад фінансової звітності може призвести до виключення певного типу агентств, служб, бюро, корпорацій, фондів, підрозділів, спільних підприємств або неурядових організацій з консолідованої фінансової звітності. У таких випадках, якщо аудитор групи державного сектору вважає, що цей результат призведе до оманливого представлення консолідованої фінансової звітності, то, крім перевірки впливу на аудиторський звіт, має змогу також розглянути необхідність інформування про це законодавчого органу або інших відповідних регулюючих органів; або
 - у концептуальній основі фінансової звітності можуть бути відсутні чіткі критерії щодо включення або виключення вищезазначених суб'єктів господарювання до консолідованої фінансової звітності. У таких випадках аудитор групи державного сектору може долучатися до обговорень між керівництвом групи та керівництвом компонента з метою визначення, чи є достовірним відображення даних компонента в консолідованій фінансовій звітності. Крім того, керівництво групи може не погодитися з включенням компонента до консолідованої фінансової звітності, що, у свою чергу, може обмежити спроможність аудитора групи взаємодіяти з аудитором компонента та використовувати результати його роботи.

РОЗУМІННЯ АУДИТОРА КОМПОНЕНТА

- 8) У випадках, коли аудитор групи державного сектору планує доручити аудитору компонента виконання додаткової аудиторської роботи щодо фінансової інформації компонента або групи, слід керуватися ISSAI 2600.A33. У певних умовах державного сектору методологія аудитора групи може відрізнятися від методології або практики аудиторів компонентів. У цьому разі аудитор групи може визначити процедури, що відповідають методології аудитора групи.
- 9) Відповідно до положень ISSAI 2600.A37 аудиторам слід враховувати, що в державному секторі на аудитора компонента можуть поширюватися вимоги Кодексу етики INTOSAI, прийнятого відповідною організацією з аудиту державного сектору.
- 10) Пункт 2 ISSAI 2600.A38 стосується розуміння групою аудиторів професійної компетентності аудитора компонента та наявності у нього спеціальних навичок (наприклад, знання конкретної галузі), необхідних для виконання роботи. У контексті державного сектору це передбачає знання особливостей функціонування цього середовища та застосовних нормативно-правових актів, що мають суттєве значення для аудиту групи.
- 11) ISSAI 2600.A41 розглядає обставини, за яких нормативно-правові акти обмежують доступ до відповідних частин робочої документації аудитора компонента. У таких випадках аудитор у державному секторі може розглянути доцільність доведення цієї інформації до відома законодавчому органу або іншим відповідним регуляторним органам.

СУТТЄВІСТЬ

- 12) Відповідно до ISSAI 2600.21–23 при визначенні рівня суттєвості для консолідованої фінансової звітності аудитори можуть використовувати настанови щодо державного сектору, наведені в ISSAI 2320.A3 та A10. У межах аудиту консолідованої фінансової звітності в державному секторі рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках, розкриття інформації, а також для компонентів часто встановлюються на низькому рівні. Це може бути спричинено, зокрема, контекстом питання або характером і особливостями відповідних систем

та суб'єктів господарювання. Крім того, можуть існувати вимоги щодо надання окремих аудиторських висновків стосовно компонентів, що вказує на необхідність встановлення нижчого рівня суттєвості для таких компонентів. Також певні процедури можуть бути обов'язковими для виконання згідно з аудиторськими повноваженнями чи законодавством, або ж аудитори можуть розробляти процедури перевірки операцій, які є суттєвими виключно через їхній характер.

- 13) Згідно з вимогами ISSAI 2600.21(d) на визначення порогового значення, вище якого суми викривлень не можуть вважатися несуттєвими для консолідованої фінансової звітності, можуть впливати характер об'єкта аудиту та суспільна чутливість. Аудитори групи в державному секторі також враховують більшу кількість аспектів функціонування державного сектору, які можуть зобов'язувати їх повідомляти про всі викривлення (включаючи ті, що були виправлені суб'єктом господарювання), недоліки в системі контролю та випадки недотримання вимог органів влади. У таких випадках порогові суттєвості не встановлюються.

РЕАГУВАННЯ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- 14) Застосовуючи вимоги ISSAI 2600.24, аудитори групи в державному секторі мають враховувати, що характер діяльності окремих компонентів є визначальним чинником під час оцінювання ризику суттєвих викривлень. Наприклад, ризик суттєвих викривлень у межах операцій із надання допомоги в разі стихійного лиха зазвичай є вищим, ніж у стабільних та повторюваних операціях, наприклад виплата заробітної плати вчителям. Для оцінки ризиків суттєвих викривлень на рівні групи аудитор може класифікувати компоненти за напрямками їхньої діяльності, аналізуючи ризики для кожної категорії окремо. Такий підхід дає змогу аудиторів групи визначити характер, часові межі та обсяг аудиторських процедур, які необхідно виконати у процесі консолідації.

ПРОЦЕС КОНСОЛІДАЦІЇ

- 15) Відповідно до рекомендацій ISSAI 2600.A56 у державному секторі велика кількість операцій може відображатися лише на рівні групи (особливо в консолідованій фінансовій звітності уряду).

Зокрема, це стосується обліку природних ресурсів або історичних цінностей. У таких випадках аудитори групи відповідають за отримання достатніх та належних аудиторських доказів щодо зазначених операцій.

16) Нижче наведено перелік обставин, характерних для державного сектору (додатково до прикладів у додатку 3 до ISSAI 2600) , що можуть свідчити про ризики суттєвих викривлень консолідованої фінансової звітності:

- необізнаність керівництва щодо вимог застосовного законодавства та нормативно-правових актів;
- перевищення бюджетних асигнувань внаслідок слабого бюджетного контролю;
- приватизація компонентів;
- запровадження нових програм, створення нових компонентів або суттєва зміна наявних;
- нові джерела фінансування групи чи компонентів, а також фінансової операції між компонентами;
- внесення змін до нормативно-правових актів або директив;
- політичні рішення, зокрема щодо реорганізації компонентів;
- реалізація масштабних програм у межах компонента без належного ресурсного чи фінансового забезпечення;
- зростання суспільних очікувань;
- закупівля товарів та послуг у певних сферах (наприклад, для потреб оборони чи національної безпеки);
- аутсорсинг компонентних видів діяльності;
- спеціальні розслідування щодо діяльності компонентів або посилення парламентського (законодавчого) контролю;
- зміна політичного керівництва або ключових посадових осіб;
- наявність ознак марнотратства або зловживань;
- вищі, ніж зазвичай, очікування щодо виконання бюджету;
- державно-приватне партнерство;
- політичне втручання у процес розподілу державних ресурсів; або
- безпосередній вплив уряду на управління та/або брак професійного досвіду у керівництва через політичний характер призначень.

КОМУНІКАЦІЯ З АУДИТОРОМ КОМПОНЕНТА

- 17) Здійснюючи комунікацію з аудитором компонента згідно з ISSAI 2600.40, аудитори групи в державному секторі можуть вважати за необхідне надати йому інформацію про ризики недотримання вимог законодавства, що може призвести до суттєвих викривлень консолідованої фінансової звітності або вплинути на характер, час виконання та обсяг аудиторських процедур та вимог до звітності.
- 18) Крім питань, що вимагаються або пропонуються у додатку 5 до ISSAI 2600, до додаткових питань, які можуть бути актуальними у державному секторі, належать:
- перелік нормативно-правових актів, релевантних як для аудиту компонента, так і для аудиту групи; або
 - перелік додаткових процедур, які аудитор групи визначив як необхідні для виконання аудитором компонента.

КОМУНІКАЦІЯ З КЕРІВНИЦТВОМ ГРУПИ ТА ОСОБАМИ, ВІДПОВІДАЛЬНИМИ ЗА ЗАГАЛЬНЕ УПРАВЛІННЯ ГРУПОЮ

- 19) Аудитори групи в державному секторі можуть мати обов'язки щодо звітування про виявлені факти шахрайства на рівні компонента на додаток до вимог, викладених у пункті 47 ISSAI 2600. Ці обов'язки можуть включати звітування перед зовнішніми сторонами, такими як регуляторні та правоохоронні органи. Додаткові вказівки щодо обов'язків аудитора стосовно звітування про випадки шахрайства містяться в ISSAI 2240.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначення доцільності, сфер та обсягів використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту;
 - b) визначення доцільності, сфер та обсягів залучення внутрішніх аудиторів для надання безпосередньої допомоги.

ВИЗНАЧЕННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ, СФЕР ТА ОБСЯГІВ ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ПІДРОЗДІЛУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

- 2) Оцінюючи об'єктивність функції внутрішнього аудиту, як того вимагає ISSAI 2610.15(a), аудиторам рекомендується враховувати настанови INTOSAI (GUIDs) щодо незалежності та об'єктивності внутрішніх аудиторів. Якщо функція внутрішнього аудиту визначена нормативно-правовими актами, дотримання наведених нижче критеріїв є вагомим підтвердженням її об'єктивності:
 - a) підрозділ внутрішнього аудиту підпорядковується вищому керівництву (наприклад, керівнику або заступникові керівника державного органу) та особам, уповноваженим здійснювати управління;
 - b) підрозділ внутрішнього аудиту повідомляє про результати аудиту як вищому керівництву (наприклад, керівнику або заступникові керівника державного органу) та особам, уповноваженим здійснювати управління;

- с) підрозділ внутрішнього аудиту організаційно не входить до складу штату та керівництва підрозділу, що підлягає аудиту;
- d) підрозділ внутрішнього аудиту є достатньо захищеним від політичного тиску, що дає змогу проводити аудити та звітувати про їх результати, надавати висновки та судження об'єктивно, не побоюючись політичного переслідування;
- e) керівник підрозділу внутрішнього аудиту унеможливорює залучення співробітників внутрішнього аудиту до перевірки тих операцій, за які вони раніше несли відповідальність, з метою уникнення будь-якого уявного конфлікту інтересів; та
- f) співробітники підрозділу внутрішнього аудиту мають безпосередній доступ до осіб, наділених управлінськими повноваженнями.

ВИЗНАЧЕННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ, СФЕР ТА ОБСЯГІВ ЗАЛУЧЕННЯ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ДЛЯ НАДАННЯ БЕЗПОСЕРЕДНЬОЇ ДОПОМОГИ

- 3) Враховуючи очікування громадськості щодо незалежності осіб, які проводять аудит, аудиторам доцільно оцінити загрози та запобіжні заходи при залученні внутрішніх аудиторів для надання безпосередньої допомоги на додаток до критеріїв, визначених в ISSAI.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначення потреби в залученні експерта аудитора;
 - b) компетентності, рівня кваліфікації та об'єктивності експерта аудитора;
 - c) угоди з експертом аудитора.

ВИЗНАЧЕННЯ ПОТРЕБИ В ЗАЛУЧЕННІ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

- 2) Визначаючи потребу у використанні роботи експерта аудитора, аудиторам рекомендується враховувати, що відповідно до законодавства або повноважень фінансовий аудит може передбачати додаткові обов'язки щодо протидії шахрайству. У таких випадках аудиторам може знадобитися залучення фахівців з поліції або антикорупційних органів. У певних системах державного сектору, зокрема в межах повноважень ВОО із судовими функціями, рішення може ґрунтуватися на доказах експертів, які мають юридичну силу та є підставою для стягнення штрафів і заборгованості з осіб, винних у шахрайстві чи корупції. Прокурори можуть подати позов проти особи, відповідальної за шахрайство або корупцію, а також ініціювати арешт активів, необхідних для погашення заборгованості. З цієї причини аудитори надають докази таких потенційних порушень та випадків неналежного виконання службових обов'язків до судового підрозділу Рахункової палати або прокуратори та співпрацюють з цими судовими органами у разі необхідності. Така інформація зазвичай надається у формі окремого звіту про виконану аудиторську роботу та відповідні висновки.

КОМПЕТЕНТНІСТЬ, РІВЕНЬ КВАЛІФІКАЦІЇ ТА ОБ'ЄКТИВНІСТЬ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

- 3) Питання незалежності має надзвичайно важливе значення в державному секторі та може охоплювати законодавчі вимоги або державні політики, обов'язкові для виконання аудитором та експертом. Процедури оцінки об'єктивності, рекомендовані в ISSAI 2620.A20, можуть також застосовуватися аудитором для перевірки незалежності експерта. Крім того, розглядаючи незалежність, аудитор може також оцінювати фактичну та сприйнятну політичну нейтральність експерта. Діяльність, що ставить під сумнів нейтральність експерта, може включати: балотування або перебування на політичних посадах, а також участь у заходах, що фінансуються партіями, лобістами чи пов'язаними з ними організаціями. Зазначені фактори слід розглядати в контексті рівня залученості експерта та потенційної можливості отримання особистої вигоди та/або виникнення упередженості.

УГОДА З ЕКСПЕРТОМ АУДИТОРА

- 4) Згідно з пунктом 70 і 71 Кодексу етики INTOSAI аудитор має дотримуватися конфіденційності (зокрема, щодо чутливих даних), крім випадків наявності спеціального дозволу на їх розкриття або відповідного законодавчого чи професійного обов'язку. Однією з фундаментальних відмінностей державного сектору від приватного є наявність специфічних законодавчих вимог, що регулюють баланс між конфіденційністю та правом третіх осіб на доступ до інформації. У державному секторі є постійна потреба у забезпеченні балансу між конфіденційністю та необхідністю прозорості й підзвітності. Під час розгляду питань конфіденційності, як зазначено в ISSAI 2620.11(d), аудиторам рекомендується враховувати положення законодавства, що надає громадськості доступ до результатів роботи експерта, залученого до аудиту в державному секторі.
- 5) Отримання запитів від зовнішніх регуляторних органів, поліції, прокуратури або суддів щодо надання доступу до роботи експерта є поширеною практикою в державному секторі. Аудиторам рекомендується поінформувати експерта про те, що його докази або звіт можуть бути запитані органами, які не входять до структури органу аудиту державного сектору, та використані в інших процедурах чи розслідуваннях.

- 6) Експерт, який працює в державному секторі, може мати додаткові обов'язки щодо дотримання конфіденційності, які визначені повноваженнями конкретної ВОА або нормами законодавства про державну таємницю чи персональні дані. Таке законодавство може стосуватися, наприклад, аудитів у сфері оборони, охорони здоров'я, соціальних послуг або податкових органів. В аудиторів може виникнути потреба в ознайомленні з конкретними вимогами щодо конфіденційності, яких вони зобов'язані дотримуватися.
- 7) Забезпечення балансу між конфіденційністю та прозорістю вимагає від аудиторів використання професійного судження, щоб чітко визначити конфіденційний характер роботи експерта та забезпечити відповідне поводження з нею при одночасному наданні належного доступу. Аудиторам рекомендується керуватися чітко визначеними політиками та процедурами, встановленими ВОА для врегулювання таких ситуацій.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
а) аудиторського звіту.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ

- 2) У державному секторі нормативно-правові акти можуть визначати обов'язки щодо підготовки фінансової звітності, а аудитор встановлює обов'язки керівництва та осіб, наділених найвищими повноваженнями, які будуть включені до аудиторського звіту відповідно до рекомендацій ISSAI 2700.A44–A49.
- 3) Згідно з ISSAI 2700.43, якщо у звіті аудитора щодо фінансової звітності аудитор розглядає інші обов'язки зі звітування, які виходять за межі обов'язків, передбачених ISSAI з фінансового аудиту, ці інші обов'язки зі звітування мають бути викладені в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Звіт щодо інших законодавчих та регуляторних вимог» (або під іншим заголовком, що відповідає змісту розділу). Винятком є випадки, коли ці інші обов'язки щодо звітування стосуються тих самих питань, що й обов'язки, передбачені ISSAI з фінансового аудиту; у такому разі їх дозволяється наводити у тому ж розділі, де викладені відповідні елементи звіту згідно з вимогами ISSAI. Ця вимога ISSAI щодо аудиту фінансової звітності має на меті сприяти забезпеченню чіткості аудиторського висновку щодо річної фінансової звітності,

¹ ISSAI 2260 (переглянутий) «Основні аспекти інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями».

передбачаючи у звіті про аудит фінансової звітності наявність чітко відокремленої інформації, яка не має значення для аудиторського висновку. Стандарти ISSAI з фінансового аудиту не регламентують характер і обсяг процедур, необхідних для підтвердження такої інформації, а також спосіб її подання в окремому звіті. У зв'язку з цим для подання такої інформації може виникнути потреба у застосуванні інших стандартів аудиту.

- 4) На стандарт ISSAI 2220 можна посилається при висвітленні етичних зобов'язань у розділі «Підстави для висловлення думки» відповідно до вимог ISSAI 2700.28.
- 5) У випадках, коли нормативно-правові акти зобов'язують аудиторів використовувати певну структуру або конкретні формулювання в аудиторському звіті, аудитори мають оцінити, чи містить така структура або формулювання мінімальний перелік елементів, передбачених ISSAI 2700.50. Якщо такі елементи відсутні, аудитори не можуть стверджувати, що аудит проведений відповідно до стандартів фінансового аудиту (ISSAI 2000-2899).
- 6) При застосуванні стандарту ISSAI 2700.A21, а також якщо нормативно-правові акти чи умови завдання не визначають адресата аудиторського звіту, його рекомендується адресувати особам, наділеним найвищими повноваженнями, або відповідному органу законодавчої влади (залежно від обставин).
- 7) Нормативно-правові акти можуть встановлювати строки подання аудиторського звіту. Якщо аудитори не мають змоги їх дотриматися, їм слід розглянути можливість вжиття відповідних заходів, таких як інформування осіб, наділених найвищими повноваженнями, або законодавчого органу.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначення ключових питань аудиту;
 - b) інформування про ключові питання аудиту.

ВИЗНАЧЕННЯ КЛЮЧОВИХ ПИТАНЬ АУДИТУ

- 2) Хоча згідно з ISSAI 2701 повідомлення про ключові питання аудиту є обов'язковим лише для лістингових компаній, аудитори можуть розглянути доцільність такого повідомлення і під час аудиту інших суб'єктів. Це зумовлено тим, що державний сектор є важливим учасником економіки і забезпечує виконання суспільно важливих функцій.
- 3) Під час ухвалення рішення про висвітлення ключових питань аудиту у звітах суб'єктів господарювання, які не є лістинговими компаніями, аудитори можуть враховувати такі критерії:
 - якщо нормативно-правові акти або умови завдання вимагають інформування про конкретні аспекти роботи аудитора, які є подібними до ключових питань аудиту, аудитори оцінюють доцільність їх повного розкриття в аудиторському звіті;
 - інформація про питання, подібні до ключових питань аудиту, вимога щодо надання якої встановлена законодавством та нормативно-правовими актами, може доводитися до відома в різний спосіб. Якщо

ця інформація зазначається в аудиторському звіті, ISSAI 2701 може не застосовуватися. Водночас, якщо така інформація подається в окремих звітах, адресованих виключно конкретним користувачам, аудитор може вважати доцільним застосування ISSAI 2701, оскільки аудиторський звіт отримають усі потенційні зацікавлені сторони та користувачі;

- стандарт ISSAI 2700.A75 містить додаткові рекомендації щодо взаємозв'язку між ключовими питаннями аудиту та іншими вимогами до звітності в державному секторі.
- 4) Якщо аудитор приймає рішення застосовувати ISSAI 2701 для аудиту суб'єкта господарювання, що не є лістинговим, доцільно розробити політику щодо повідомлення про ключові питання аудиту для всіх об'єктів аудиту або лише для конкретних об'єктів. Для визначення об'єктів аудиту, щодо яких повідомлятимуться ключові питання аудиту, можуть бути встановлені певні критерії:
- об'єкти аудиту, що мають найбільший вплив на державний бюджет;
 - об'єкти аудиту, що мають найбільший вплив на консолідовану фінансову звітність; та
 - об'єкти аудиту, що впливатимуть на ринок (наприклад, державний борг).

ІНФОРМУВАННЯ ПРО КЛЮЧОВІ ПИТАННЯ АУДИТУ

- 5) Під час висвітлення ключових питань аудиту аудиторам рекомендується враховувати нормативно-правові акти, які обмежують розкриття такої інформації шляхом встановлення вимог щодо конфіденційності. Необхідність дотримання конфіденційності може ґрунтуватися на повноваженнях аудитора або законодавстві про державну таємницю чи захист персональних даних. Наприклад, такі обмеження можуть застосовуватись під час аудиту суб'єктів господарювання, відповідальних за сфери оборони, охорони здоров'я, соціального забезпечення та оподаткування. Аудиторам доцільно ідентифікувати такі нормативно-правові акти і врахувати вимоги щодо конфіденційності під час визначення ключових питань аудиту, які підлягають висвітленню. У ISSAI 2701.14 та A52–A56 містяться вказівки щодо дій за таких обставин.
- 6) **У додатку D** представлений ілюстративний приклад пункту щодо ключових питань аудиту.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) обставин, за яких вимагається модифікація аудиторської думки;
 - b) визначення типу модифікації аудиторської думки;
 - c) характеру суттєвих викривлень;
 - d) характеру обставин, що зумовлюють неможливість отримання достатніх та належних аудиторських доказів;
 - e) форми та змісту аудиторського звіту у разі висловлення модифікованої думки;
 - f) доведення інформації особам, наділеним найвищими повноваженнями.

ОБСТАВИНИ, ЗА ЯКИХ ВИМАГАЄТЬСЯ МОДИФІКАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДУМКИ

- 2) Під час застосування вимог ISSAI 2705.6 аудитори, на яких покладені обов'язки щодо повідомлення про випадки недотримання вимог органів влади під час проведення аудиту фінансової звітності, можуть враховувати вплив кожного випадку недотримання вимог, про який зазвичай повідомляється в окремому розділі аудиторського висновку відповідно до ISSAI 2705.43.

ВИЗНАЧЕННЯ ТИПУ МОДИФІКАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДУМКИ

- 3) Крім заходів, передбачених ISSAI 2705.13(b), аудитори можуть бути зобов'язані або можуть прийняти рішення проінформувати законодавчі регуляторні органи про випадки відмови керівництва зняти обмеження на доступ до аудиторських доказів.

ХАРАКТЕР СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- 4) Під час застосування стандарту ISSAI 2705.A3 аудитори також можуть скористатися додатковими настановами, викладеними у стандартах ISSAI 2450.A24 та A25.

ХАРАКТЕР ОБСТАВИН, ЩО ЗУМОВЛЮЮТЬ НЕМОЖЛИВІСТЬ ОТРИМАННЯ ДОСТАТНІХ ТА НАЛЕЖНИХ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

- 5) У державному секторі додатковими прикладами обставин, пов'язаних із характером або термінами проведення аудиторської роботи, як описано в ISSAI 2705.A11, можуть бути зміни в законодавстві, національні катастрофи та політичні рішення, зокрема щодо військових операцій та масштабного переміщення/релокації органів державної влади (державних установ).

ФОРМА ТА ЗМІСТ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ У РАЗІ ВИСЛОВЛЕННЯ МОДИФІКОВАНОЇ ДУМКИ

- 6) У державному секторі кількісна оцінка впливу на податок на прибуток, прибуток до оподаткування, чистий прибуток та власний капітал (як у прикладі, наведеному в ISSAI 2705.A22) не завжди є доцільною. Замість цього аудитори можуть оцінити вплив на показники фінансової звітності за допомогою інших показників, таких як валові витрати, валовий дохід, державний борг або профіцит бюджету.

ДОВЕДЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ОСОБАМ, НАДІЛЕНИМ НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- 7) Крім осіб, наділених найвищими повноваженнями, аудитори можуть бути зобов'язані або можуть прийняти рішення надати інформацію іншим цільовим користувачам, зокрема законодавчому органу, як це передбачено ISSAI 2705.30.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - а) розділу «Питання, що потребують особливої уваги» в аудиторському звіті;
 - б) розділу «Інші питання» в аудиторському звіті;
 - с) інформування осіб, наділених найвищими повноваженнями у сфері управління.

РОЗДІЛ «ПИТАННЯ, ЩО ПОТРЕБУЮТЬ ОСОБЛИВОЇ УВАГИ» В АУДИТОРСЬКОМУ ЗВІТІ

- 2) У державному секторі повноваження на проведення аудиту або очікування користувачів щодо аудиту можуть розширювати перелік обставин, що є підставою для включення до аудиторського звіту розділу «Питання, що потребують особливої уваги» стосовно питання, належним чином представленого або розкритого у фінансовій звітності. Крім прикладів, наведених у рекомендаціях щодо застосування ISSAI, аудитори під час розгляду доцільності включення цього розділу можуть враховувати такі фактори:
 - законодавчі заходи щодо програм або бюджету;
 - нормативно-правові акти або директиви, що мають суттєвий вплив на суб'єкт господарювання;
 - факти шахрайства, зловживань або збитків;
 - суттєві (значні) господарські операції;
 - суттєві недоліки системи внутрішнього контролю;
 - сумнівні методи ведення діяльності;
 - операції, здійснені без належного дотримання принципу економії;

- помилки попередніх періодів;
- питання охорони навколишнього середовища; або
- питання корпоративної соціальної відповідальності.

РОЗДІЛ «ІНШІ ПИТАННЯ» В АУДИТОРСЬКОМУ ЗВІТІ

- 3) Приклади, наведені у пункті 33.2, можуть бути актуальними для розділу «Інші питання» (як зазначено в ISSAI 2706.10) у випадках, коли інформація не розкрита у фінансовій звітності.
- 4) Проведення аудиту в державному секторі може бути регламентоване нормативно-правовими актами, тому аудитори можуть не мати можливості відмовитися від виконання завдання. Це стосується навіть тих випадків, коли через обмеження обсягу аудиту з боку керівництва неможливо отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, а їхня відсутність має всеохоплюючий вплив, як зазначено в ISSAI 2706.A10. За таких обставин аудитор може вважати за необхідне включити до аудиторського звіту розділ «Інші питання», в якому зазначити повноваження на проведення аудиту та пояснити, що відмова від виконання завдання є неможливою.
- 5) Обмеження щодо розповсюдження або використання аудиторського звіту, запропоновані в ISSAI 2706.A14, можуть бути неприйнятними в державному секторі. Додаткові настанови щодо обмеження розповсюдження або використання представлені в ISSAI 2800.A21.

ІНФОРМУВАННЯ ОСІБ, НАДІЛЕНИХ НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ У СФЕРІ УПРАВЛІННЯ

- 6) ISSAI 2706.12 вимагає від аудитора здійснювати комунікацію з особами, наділеними найвищими повноваженнями, якщо аудитор має намір включити до аудиторського звіту розділ «Питання, що потребують особливої уваги» або «Інші питання». Аудитори можуть бути зобов'язані або можуть прийняти рішення надати інформацію іншим користувачам, наприклад, не лише законодавчому органу, а й особам, наділеним найвищими повноваженнями.
- 7) Згідно з вимогами ISSAI 2706.A18 від аудиторів може очікуватися здійснення комунікації з особами, наділеними найвищими повноваженнями щодо всіх питань, включених до іншого розділу, навіть якщо ці питання є повторюваними. Аудитори також можуть прийняти рішення повідомити про такі повторювані питання інші сторони, зокрема законодавчий орган.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо складання аудиторських звітів.

АУДИТОРСЬКІ ЗВІТИ

- 2) Зазвичай ситуації, описані в ISSAI 2710.13, 17 і 18, є менш імовірними для державного сектору, оскільки відповідальність за аудит фінансової звітності може покладатися на аудитора відповідно до його повноважень. До ситуацій, в яких поняття «попереднього аудитора» може бути актуальним, включають націоналізацію та приватизацію. Коли аудит фінансової звітності здійснюється на умовах аутсорсингу¹, а відповідальність за аудит залишається за аудитором, поняття «попереднього аудитора» не застосовується. Менш імовірним також є виникнення ситуацій, описаних у ISSAI 2710.14 та 19, що стосуються неаудитованого попереднього періоду.

¹ Аутсорсинговий аудит – це аудит фінансової звітності, який проводиться окремою аудиторською організацією (наприклад, національною аудиторською фірмою) від імені BOA. Аудиторський звіт, що є результатом аудиторського завдання, видається BOA.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначення річного звіту;
 - b) відмови від виконання завдання.

ВИЗНАЧЕННЯ РІЧНОГО ЗВІТУ

- 2) Відповідно до нормативно-правових актів або усталеної практики суб'єкти господарювання державного сектору можуть публікувати додаткові звіти, зокрема річні звіти про діяльність або документи, що містять інформацію про фінансову стійкість або результативність діяльності.
- 3) Аудиторам рекомендується ознайомитися з обсягом, змістом, цілями та цільовою аудиторією будь-яких звітних документів, які щорічно оприлюднюються об'єктом аудиту (як у друкованому, так і в електронному вигляді). На основі отриманого розуміння аудитори у співпраці з управлінським персоналом можуть визначити перелік річних звітів суб'єкта господарювання.
- 4) Аудитори можуть розглянути питання про необхідність видання внутрішніх вказівок для забезпечення послідовного та уніфікованого визначення структури річних звітів для всіх об'єктів аудиту.

ВІДМОВА ВІД ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

- 5) Якщо відмова керівництва виправити суттєве викривлення інформації викликає серйозні сумніви щодо доброчесності керівництва та осіб, наділених найвищими повноваженнями, і ставить під сумнів надійність отриманих від них заяв під час аудиту, аудитор доцільно розглянути можливість відмови від виконання завдання.
- 6) ISSAI 2720.A47 передбачає, що у випадках, коли відмова від виконання завдання у державному секторі є неможливою, аудитор може подати звіт до законодавчого органу із детальною інформацією про це питання або вжити інших відповідних заходів. До таких заходів належить включення до аудиторського звіту розділу «Інші питання» (відповідно до ISSAI 2706), в якому наголошується на відмові керівництва виправити суттєві викривлення в іншій інформації. Крім того, аудитор може дійти висновку, що належною реакцією за таких обставин є відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності. Залежно від обставин аудитор може вжити одночасно кілька з наведених заходів.

ISSAI 2800 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) визначення концептуальних основ спеціального призначення;
 - b) особливостей прийняття завдання з аудиту;
 - c) формування аудиторської думки та складання аудиторського звіту.

ВИЗНАЧЕННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

- 2) Крім підготовки фінансової звітності загального призначення, суб'єкти державного сектору можуть складати фінансову звітність для інших сторін (органи управління, законодавчі органи або органи, що виконують контрольні функції), які мають конкретні інформаційні потреби. У деяких випадках такі фінансові звіти є єдиними, що складаються суб'єктом державного сектору. ISSAI 2800.A4 передбачає: навіть якщо такі фінансові звіти є єдиними фінансовими звітами, що складаються суб'єктом державного сектору, вони вважаються фінансовими звітами спеціального призначення. Відповідно, аудиторам рекомендується перевірити, чи система фінансової звітності розроблена з метою задоволення потреб широкого кола користувачів у фінансовій інформації («система загального призначення»), чи лише для задоволення потреб конкретних користувачів у фінансовій інформації.

- 3) У стандарті ISSAI 2800.A1 наведені приклади концептуальних основ спеціального призначення. До інших прикладів можна віднести положення про фінансову звітність за грантовою угодою або за спеціальною програмою державного сектору.

ОСОБЛИВОСТІ ПРИЙНЯТТЯ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ

- 4) У стандарті ISSAI 2800.8 пояснюється, що розуміння заходів, вжитих керівництвом для визначення прийнятності концептуальної основи фінансової звітності за певних обставин, може допомогти аудитору встановити прийнятність цієї основи відповідно до вимог ISSAI 2210. У деяких юрисдикціях нормативно-правові акти можуть визначати концептуальну основу фінансової звітності, яку керівництво має використовувати для підготовки фінансової звітності спеціального призначення для певного типу суб'єктів господарювання. Наприклад, регуляторний орган може встановлювати положення щодо фінансової звітності для задоволення власних вимог. За відсутності ознак протилежного, така концептуальна основа фінансової звітності вважається прийнятною для фінансової звітності спеціального призначення, яку складає такий суб'єкт господарювання.

ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ

- 5) Стандарт ISSAI 2800.11 вимагає від аудитора застосовувати вимоги ISSAI 2700 (переглянутого) під час формування думки. У державному секторі законодавство, що регулює аудиторські повноваження, може визначати структуру або формулювання, які мають бути використані в аудиторському звіті. Коли аудитори складають аудиторський звіт, використовуючи структуру або формулювання, визначені законодавством, аудиторський звіт може містити посилання на те, що аудит проведений відповідно до стандартів ISSAI та законодавства, яке регулює аудиторські повноваження, лише за умови, що цей звіт містить щонайменше всі елементи, визначені ISSAI 2700.50(a)–(o).
- 6) Законодавство або визначені повноваження в державному секторі можуть вимагати, щоб аудиторський звіт щодо фінансової звітності спеціального призначення містив інформацію про інші обов'язки щодо звітування, крім обов'язків аудитора згідно зі стандартами ISSAI. Такий опис включається до окремого розділу аудиторського звіту. Якщо законодавство або аудиторські повноваження визначають структуру або формулювання, які мають використовуватися в цьому розділі, аудитори можуть застосовувати встановлені формулювання, забезпечивши водночас дотримання вимог ISSAI 2700.43–45.

- 7) Якщо керівництво має можливість обирати систему фінансової звітності, стандарт ISSAI 2800.13(b) вимагає розширити опис його відповідальності за фінансову звітність спеціального призначення та включити обов'язок із визначення прийнятності обраної системи за певних обставин. Як зазначено в пункті 36.4, малоймовірно, що у державному секторі керівництво має можливість такого вибору. Аудитори також можуть розглянути можливість розширення опису відповідальності керівництва за фінансову звітність спеціального призначення, зазначивши джерело, яке визначає застосовну систему фінансової звітності.
- 8) ISSAI 2800.14 вимагає, щоб звіт аудитора містив пояснювальний пункт, який інформує користувачів про те, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, і, як наслідок, може бути непридатною для інших цілей. ISSAI 2800.A21 пояснює, що аудитор може розглянути можливість включення до аудиторського звіту застереження про те, що він призначений виключно для конкретних користувачів. Залежно від вимог нормативно-правових актів, це може бути досягнуто шляхом обмеження розповсюдження або використання аудиторського звіту. Водночас у державному секторі це може бути неможливим, оскільки аудиторський звіт зазвичай є публічним документом. Відповідно, щоб не створювати в користувачів аудиторського звіту хибне уявлення, аудиторам рекомендується включати до свого звіту примітку про те, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. Приклад такого пункту наведено нижче:

Приклад формулювання для включення до аудиторського звіту

Питання, що потребують особливої уваги: облікова політика та обмеження щодо використання

Ми звертаємо увагу на примітку X, в якій описано облікову політику, застосовану [назва суб'єкта господарювання (об'єкт аудиту)] під час складання фінансової звітності. Фінансова звітність складена відповідно до [назва нормативного акта / урядової директиви / іншої керівної вимоги], виданого (виданої) [міністерством / відомством / урядом / парламентом] з метою дотримання [назва суб'єкта господарювання (об'єкт аудиту)] вимог [назва концептуальної основи обліку].

Як наслідок, фінансова звітність може бути непридатною для використання з іншою метою. Цей звіт призначений виключно для [міністерства / відомства / уряду / парламенту] і не повинен використовуватися іншими сторонами. Наша думка не була модифікована щодо цього питання.

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів щодо:
 - a) аспектів, які слід враховувати під час прийняття завдання;
 - b) формування думки та підготовки звіту.

АСПЕКТИ, ЯКІ СЛІД ВРАХОВУВАТИ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ ЗАВДАННЯ

- 2) Відповідно до положень ISSAI 2805.7 аудитори можуть залучатись до аудиту окремих фінансових звітів, а також їхніх окремих елементів, рахунків або статей (наприклад, для аудиту проєктів, які фінансуються урядом) в організаціях, щодо яких вони не залучені до аудиту повного комплекту фінансових звітів. Рекомендація, викладена в ISSAI 2805.A6 щодо обговорення з управлінським персоналом доцільності вибору іншого виду завдання (якщо проведення аудиту відповідно до стандартів ISSAI є недоцільним), зазвичай є неприйнятною для БОА. Це пов'язано з тим, що БОА, як правило, мають визначати та узгоджувати такі питання із законодавчим органом або особами, які несуть відповідальність за керівництво аудиторською організацією.
- 3) Суб'єкт державного сектору може складати фінансову інформацію, включаючи окремі фінансові звіти або окремі їхні елементи, рахунки чи статті фінансового звіту для зовнішніх користувачів (органи управління, законодавчі або наглядові органи). Така інформація може належати до повноважень на проведення аудиту аудиторської організації державного сектору. У таких випадках аудиторам, залученим до таких аудитів, рекомендується ретельно враховувати рекомендації, викладені в ISSAI 2805.A5–A9.

- 4) У разі залучення аудиторів для надання висновку щодо окремих фінансових звітів або їхніх окремих елементів, рахунків або статей у межах аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, їм рекомендується визначити, чи передбачають нормативно-правові акти або повноваження на проведення аудиту формулювання висновку в аудиторському звіті, яке суттєво відрізняється від рекомендацій, викладених в ISSAI 2805.A8–A9. Положення ISSAI 2210.18–21 також стосуються додаткових міркувань аудитора під час прийняття завдання.
- 5) У пункті ISSAI 2805.8 зазначено, що розуміння заходів, вжитих управлінським персоналом для визначення прийнятності системи фінансової звітності за певних обставин, може допомогти аудиторів у визначенні прийнятності такої системи. Водночас у державному секторі система фінансової звітності може бути визначена нормативно-правовим актом.

ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА ПІДГОТОВКА ЗВІТУ

- 6) У державному секторі законодавство, що регулює повноваження аудитора, може визначати структуру та формулювання, які мають бути використані в аудиторському звіті. Якщо аудиторський звіт складається за структурою та з використанням формулювань, визначених законодавством, посилання на проведення аудиту відповідно до стандартів фінансового аудиту (ISSAI 2000-2899) та законодавства про аудиторські повноваження є допустимими лише за умови, що такий звіт містить усі обов'язкові елементи, передбачені ISSAI 2700.50(a)–(o).
- 7) ISSAI 2805.15 вимагає від аудитора розглянути питання про те, чи доцільно модифікувати аудиторський звіт щодо окремого елемента у такий самий спосіб, як і аудиторський звіт щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання. Аудитори також розглядають доцільність модифікації аудиторського звіту щодо окремого елемента на основі модифікованих висновків в аудиторському звіті щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, які стосуються додаткових обов'язків щодо звітності, як описано в пункті 37.6. Навіть якщо така модифікована думка не стосується безпосередньо об'єкта аудиту (елемента), аудиторам все ж рекомендується розглянути доцільність включення посилання на цю модифіковану думку до аудиторського звіту щодо цього елемента. До факторів, які можуть вплинути на рішення аудитора, належать вимоги відповідного законодавства або повноважень на проведення аудиту, інші специфічні положення завдання, а також питання, чи може відсутність такого посилання в аудиторському звіті щодо цього елемента створити в користувача хибне уявлення.

ISSAI 2810 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

ЗМІСТ РОЗДІЛУ

- 1) Цей розділ містить додаткові рекомендації для аудиторів стосовно:
 - a) аудиторського звіту щодо зведеної фінансової звітності;
 - b) обмеження розповсюдження або використання інформації, а також інформування користувачів про концептуальну основу бухгалтерського обліку;
 - c) зв'язку аудитора з фінансовою інформацією.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ЩОДО ЗВЕДЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 2) Надаючи звіт щодо фінансової звітності, на основі якої було складено зведену фінансову звітність, аудитори, крім висловлення думки про те, чи підготовлена фінансова звітність в усіх істотних аспектах відповідно до чинної системи фінансової звітності, могли також висловити додаткову думку. Наприклад, аудитори могли повідомити про виявлені факти недотримання вимог органів влади (зокрема, щодо бюджетного законодавства та підзвітності) або висловити думку щодо ефективності внутрішнього контролю. У таких випадках, крім вимог, викладених у стандарті ISSAI 2810.16, аудитори повинні включити посилання на таку додаткову думку в аудиторський звіт щодо зведеної фінансової звітності.
- 3) У державному секторі елементи аудиторського звіту, зокрема форма та формулювання думки, можуть бути визначені нормативно-правовим

актом, або повноваженнями на проведення аудиту. У таких випадках аудиторам рекомендується застосовувати визначене формулювання з урахуванням ISSAI 2810.10.

- 4) Стандарт ISSAI 2810.19 також застосовується у випадках, коли аудиторський звіт щодо фінансової звітності, на основі якої було складено зведену фінансову звітність, містить думку із застереженням, пункт із зазначенням особливих питань (на які слід звернути увагу), розділи «Інші питання», «Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності», опис ключових питань аудиту або твердження, яке описує не виправлене суттєве викривлення іншої інформації.

ОБМЕЖЕННЯ РОЗПОВСЮДЖЕННЯ АБО ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНФОРМУВАННЯ КОРИСТУВАЧІВ ПРО КОНЦЕПТУАЛЬНУ ОСНОВУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 5) З урахуванням вимог ISSAI 2810.22 обмеження розповсюдження або використання аудиторського звіту зазвичай є неможливим, оскільки аудиторський звіт, як правило, є публічним документом.

ЗВ'ЯЗОК АУДИТОРА З ФІНАНСОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

- 6) Положення ISSAI 2810.26–27 вимагають від аудитора вживати заходів з метою уникнення асоціації зі зведеною фінансовою звітністю, щодо якої аудитор не надавав звіту. Аудитори також можуть вживати інших заходів відповідно до чинного законодавства та повноважень на проведення аудиту, які можуть включати подання офіційних звітів до законодавчого органу.

ПРИКЛАД ЛИСТА-ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПРО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Нижче наведено приклад листа про прийняття аудиторського завдання щодо аудиту фінансової звітності загального призначення, підготовленого відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Цей лист є орієнтовним зразком, який необхідно адаптувати до конкретних вимог та обставин. За потреби доцільно звернутися за юридичною консультацією, щоб переконатися, що запропонований лист-зобов'язання про проведення аудиту відповідає встановленим вимогам.

Адресат

[Відповідному представнику управлінського персоналу або особам, відповідальним за управління суб'єктом господарювання]

Дата

Шановний пане / Шановна пані!

Вступ

Фінансова звітність [групи] станом на [дата] та за рік, що закінчився на цю дату, [назва суб'єкта господарювання] та [назви дочірніх підприємств] підлягають аудиту з боку [організації з аудиту державного сектору] відповідно до [відповідного законодавства].

Метою цього листа є викладення:

- а) умов аудиторського завдання, а також характеру та обмежень щорічного аудиту;
- б) обов'язків аудитора та [представника управлінського персоналу відповідного рівня] під час проведення річного аудиту.

Умови аудиторського завдання викладені нижче. Цей лист залишатиметься чинним до моменту надання нового листа про аудиторське завдання.

Мета (цілі) аудиту

Метою (цілями) щорічного аудиту є:

- а) отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова звітність загалом не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки, та надання аудиторського звіту, який містить нашу думку; та
- б) [додаткові цілі, наприклад, пов'язані з дотриманням вимог органів влади або внутрішнього контролю].

Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не є гарантією того, що аудит, проведений відповідно до [відповідних стандартів аудиту], завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує. Викривлення можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки і вважаються суттєвими, якщо вони, окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.

Обов'язки аудиторів

Стандарти аудиту, що застосовуються під час проведення аудиту

Ми будемо проводити аудит відповідно до [відповідних стандартів аудиту]. Стандарти аудиту вимагають від нас дотримання етичних вимог. У межах аудиту відповідно до [відповідних стандартів аудиту] ми застосовуємо професійне судження та зберігаємо професійний скептицизм протягом усього аудиту. Ми також:

- Виявляємо та оцінюємо ризики суттєвих викривлень у фінансовій звітності, спричинених шахрайством або помилками, розробляємо та

виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, які є достатніми та прийнятними для формування підстави для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж ризик невиявлення викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може супроводжуватися змовою, піддробкою документів, навмисним пропуском операцій, поданням неправдивої інформації або нехтуванням заходами внутрішнього контролю.

- Отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, з метою розроблення аудиторських процедур, які є доцільними за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Водночас повідомимо вас у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки системи внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми виявимо під час проведення аудиту.
- Оцінюємо відповідність використаних облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, наданих управлінським персоналом.
- Формуємо висновок щодо належності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи бухгалтерського обліку та на підставі отриманих аудиторських доказів щодо того, чи існує суттєва невизначеність, яка пов'язана з подіями або умовами, що можуть зумовлювати значний сумнів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми дійдемо висновку про наявність суттєвої невизначеності, то зобов'язані привернути увагу в нашому аудиторському звіті до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття є неналежними, модифікувати нашу думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого аудиторського звіту. Водночас подальші події або умови можуть призвести до того, що суб'єкт господарювання припинить свою діяльність.
- Оцінюємо загальне оформлення, структуру та зміст фінансової звітності, включаючи розкриття інформації, а також те, чи відображає фінансова звітність основні операції та події таким чином, щоб забезпечити достовірне відображення.

Через обмеження, властиві аудиту та системі внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можуть залишитись невиявленими, навіть якщо аудит належним чином сплановано та проведено відповідно до [відповідних стандартів аудиту].

[У разі необхідності аудитори розглядають можливість включення інформації про свої обов'язки, пов'язані з будь-якими додатковими цілями аудиту].

Хоча наш аудит не спрямований на висвітлення зазначених питань, ми повідомимо про ці факти, якщо нам стане відомо про них під час аудиту: [див. пункт 3.6 розділу 3].

Звітність

Форма та зміст нашого звіту можуть потребувати змін з урахуванням результатів аудиту. [Вставити посилання на очікувану форму та зміст аудиторського звіту, включаючи, якщо це доречно, інформацію щодо інших даних відповідно до ISSAI 2720 (переглянутий).]

Незалежність

Наші етичні вимоги зобов'язують нас залишатися незалежними від [тип суб'єкта господарювання], і цим ми підтверджуємо нашу незалежність щодо цього аудиту. Це означає, що ми як фактично, так і зовні не маємо жодного інтересу, який, незалежно від його реального впливу, міг би вважатися несумісним із чесністю, об'єктивністю та незалежністю. [Уточніть будь-які можливі обмеження незалежності, описавши загрози та запобіжні заходи щодо незалежності.]

Обов'язки управлінського персоналу та осіб, наділених найвищими повноваженнями

[Вкажіть обов'язки управлінського персоналу та, за необхідності, осіб, наділених найвищими повноваженнями, а також визначте застосовну систему фінансової звітності. У цьому прикладі припустимо, що аудитор встановив, що ці обов'язки не визначені законодавством. У таких випадках використовується опис, представлений у ISSAI 2210.6(b). [За потреби слід надати інформацію про обов'язки управлінського персоналу, пов'язані з додатковими цілями аудиту.]

Наш аудит проводитиметься з огляду на те, що управлінський персонал та, у разі необхідності, особи, наділені найвищими повноваженнями, визнають і розуміють свою відповідальність за:

- а) складання та достовірне відображення фінансової звітності (або за підготовку фінансової звітності, яка дає правдиве та достовірне уявлення) відповідно до (чинної системи фінансової звітності);
- б) систему внутрішнього контролю, яка, на думку управлінського персоналу, є необхідною для забезпечення можливості складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень, спричинених шахрайством або помилкою; та
- с) надання нам:
 - і. доступу до всієї інформації, про яку відомо управлінському персоналу та яка має значення для складання фінансової звітності, наприклад, записи, документація та інші матеріали;
 - іі. додаткової інформації, яку ми можемо вимагати від управлінського персоналу з метою проведення аудиту; та
 - ііі. необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких ми вважаємо за необхідне отримати аудиторські докази.

Лист-представлення

У межах процесу аудиту ми будемо вимагати від управлінського персоналу письмового підтвердження заяв та роз'яснень, наданих у зв'язку з аудитом.

Інша важлива інформація

[Під цим заголовком доцільно включити інформацію, що стосується, наприклад:

- встановлених законодавством строків подання звітності;
- права власності на робочі документи;
- угод з аудиторами, які виконують роботу від імені організації з аудиту державного сектору;
- гонорарів;
- відповідної контактної інформації, умов розміщення персоналу та ресурсів; а також
- будь-яких інших питань, що допоможуть з'ясувати розбіжності в очікуваннях та покращити ефективність комунікації].

Підтвердження згоди з умовами аудиторського завдання

Просимо підтвердити отримання цього листа та прийняття умов аудиторського завдання, підписавши додану копію цього листа у відповідному полі та надіславши його [зазначити кому].

Якщо вам потрібна додаткова інформація або ви бажаєте більш детально обговорити умови аудиторського завдання перед наданням відповіді, прошу звернутися до мене.

З повагою

Підпис

.....

Призначений аудитор

Умови цього аудиторського завдання погоджено та підтверджено [посада підписанта] від імені [назва суб'єкта господарювання].

.....

Підпис

.....

ПІБ і посада

Date Дата

[Представник управлінського персоналу або осіб, наділених найвищими повноваженнями]

ДЖЕРЕЛА АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ЩОДО УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НЕДОТРИМАННЯ НОРМ ЗАКОНОДАВСТВА

Ризик	Опис	Можливі джерела аудиторських доказів (невичерпний перелік)
Складність положень нормативних актів	Чим складніше положення нормативних актів, тим вищий ризик помилки, яка може виникнути через нерозуміння, або неправильне тлумачення положень нормативного акта, чи через помилку при його застосуванні.	- офіційні та задокументовані процедури для впровадження законодавчих вимог у службові інструкції; - офіційні та задокументовані плани контролю, що передбачають моніторинг діяльності з боку керівників програми; - звіти про перевірку, проведену службою внутрішнього аудиту або іншими незалежними аудиторами щодо планів контролю програм та операційних посібників.
Нове законодавство	Нове законодавство може вимагати впровадження нових адміністративних та контрольних процедур. Це може призводити до помилок у розробленні або застосуванні контрольних заходів, необхідних для забезпечення дотримання вимог органів влади.	Офіційні задокументовані процедури щодо впровадження законодавчих вимог у службові інструкції. Офіційні плани контролю та незалежна експертиза інструкцій з експлуатації та планів контролю також можуть слугувати аудиторськими доказами у випадках, коли правила впроваджуються відповідно до нового законодавства.

Ризик	Опис	Можливі джерела аудиторських доказів (невичерпний перелік)
Міжнародні програми (фінансуються Організацією Об'єднаних Націй, ЄС або іншими установами)	У випадках, коли нормативні акти розробляються такими організаціями, об'єднаннями та установами, існує ризик неправильного тлумачення таких нормативних актів і настанов або їх неврахування у внутрішніх інструкціях.	Джерела аудиторських доказів, визначені у зв'язку зі складністю нормативних вимог, можуть однаковою мірою застосовуватися й до програм, що фінансуються за рахунок внесків.
Послуги та програми, що надаються третіми сторонами	У випадках, коли програми реалізуються агентами, департаменти втрачають певну міру прямого контролю і можуть бути змушені покладатися на агентів у питанні забезпечення дотримання повноважень	- офіційні угоди між суб'єктом господарювання та агентом, що визначають процедури контролю, які мають застосовуватися під час надання послуг; - документально зафіксовані процедури та результати управлінського контролю й моніторингу діяльності третіх сторін; - звіти за результатами інспекційних візитів внутрішнього аудиту до третіх сторін з метою перевірки систем та процедур, зокрема тих, що стосуються дотримання встановлених вимог; - звіт про підтвердження або узгоджені процедури щодо платежів та надходжень, або про заходи контролю за видатками та надходженнями, складений аудитором третьої сторони.
Платежі та надходження, здійснені на підставі претензій або декларацій	Можливість суб'єкта господарювання підтвердити дотримання вимог органів влади може бути обмежена, наприклад, у випадках, коли критерії, визначені для отримання гранту, не підлягають безпосередній перевірці.	- відомчі інструкції та рекомендації для заявників, у яких чітко визначені критерії подання заявок; - існують стандартні вимоги щодо документації, що підтверджує право на отримання гранту (це може бути умовою виплати гранту або вимогою після завершення діяльності, що фінансується за рахунок гранту); - звіти за результатами фізичної перевірки документів заявників тощо для підтвердження відповідності критеріям; - наявні задокументовані процедури оцінки фінансового стану заявників перед наданням гранту та моніторингу їхньої подальшої платоспроможності; - незалежне підтвердження цільового використання гранту зовнішнім аудитором.

ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЛИСТА-ЗАПЕВНЕННЯ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Додаток 2 до ISSAI містить ілюстративний приклад листа-запевнення. Відповідно до норм чинного законодавства або повноважень на проведення аудиту аудитори можуть додатково включити такі пункти:

- чи відповідають діяльність та фінансові операції вимогам законодавства, які регулюють їх проведення;
- чи ефективно функціонували системи внутрішнього контролю протягом усього періоду, охопленого аудитом;
- чи ефективно працював підрозділ внутрішнього аудиту протягом усього періоду, охопленого аудитом;
- чи була реалізована державна програма XYZ в економічний, ефективний і результативний спосіб;
- чи надав управлінський персонал власне тлумачення вимог щодо дотримання вимог законодавства, які можуть трактуватися неоднозначно;
- чи було надано доступ до всіх контрактів, грантових угод та іншої кореспонденції щодо договорів, які передбачають використання коштів програми; або
- чи оприлюднив управлінський персонал усі контракти та угоди з постачальниками послуг, включаючи листування з ними щодо випадків недотримання вимог.

ІЛЮСТРАТИВНИЙ ПРИКЛАД ПУНКТУ «КЛЮЧОВІ ПИТАННЯ АУДИТУ»

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту — це питання, які, на нашу професійну думку, мали найбільше значення під час аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті аудиту фінансової звітності загалом та під час формування нашої думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки з цих питань.

Оцінка об'єктів нерухомості спеціального призначення

Об'єкти нерухомості спеціального призначення, що належать компанії XYZ, становлять XX відс. загальної вартості матеріальних активів. З огляду на їхню унікальну структуру та умови оцінка вартості цих об'єктів базується на внутрішньо розробленій моделі оцінки, а не на котируваннях на активних ринках. Це зумовлює значну невизначеність при визначенні вартості. Як наслідок, аудит оцінки вартості цих об'єктів мав суттєве значення для нашого аудиту.

Для вирішення цього питання ми залучили власних фахівців з оцінки та зовнішніх експертів та зосередили нашу аудиторську роботу на:

- оцінці та аналізі обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом;
- аналізі результатів з урахуванням відповідних даних третіх сторін (за наявності);

- тестуванні заходів внутрішнього контролю в межах прикладної програми, яка використовується для проведення оцінки.

Ми також оцінили подання та розкриття інформації про ці операції у фінансовій звітності.

Інформація про оцінку вартості об'єктів нерухомості спеціального призначення наведена у примітці 10¹.

¹ ISSAI 2701.13