

GUID 4900

Керівництво з
повноважень та
критеріїв, які
необхідно враховувати
при перевірці аспектів
законності та
правильності при
проведенні аудиту
відповідності

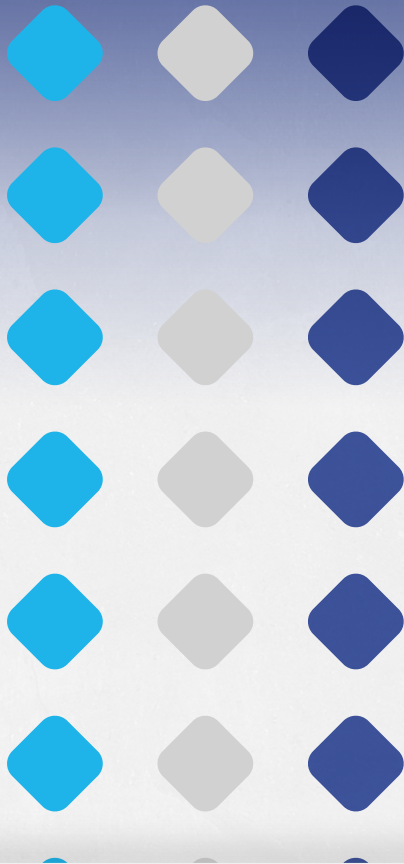


INTOSAI

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, 2020

1) GUID 4900 схвалено у 2020 році



ЗМІСТ

1. ВСТУП	4
2. МЕТА	5
3. ВИЗНАЧЕННЯ	6
4. СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ	8
5. ДЖЕРЕЛА КРИТЕРІЇВ В АУДИТІ ВІДПОВІДНОСТІ	9
Керівні вимоги як джерело критеріїв законності	10
Керівні вимоги як джерело критеріїв правильності	13
6. ПРОЦЕС ОТРИМАННЯ КРИТЕРІЇВ ІЗ ДЖЕРЕЛ	18
7. ВІДМІННІСТЬ МІЖ КРИТЕРІЯМИ ЗАКОННОСТІ ТА ПРАВИЛЬНОСТІ	21
8. РОЗКРИТТЯ ДЖЕРЕЛ / КРИТЕРІЇВ В АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТАХ	23

- 1) Є потреба в чіткому керівництві щодо визначення критеріїв законності та/або правильності в аудиті відповідності. У стандартах ISSAI зазначено, що аудит відповідності може стосуватися законності (дотримання формальних критеріїв, на зразок відповідних законів, підзаконних актів і вимог, що є обов'язковими для об'єкта аудиту) та/або правильності (дотримання загальних засад, що регулюють належне управління фінансами та адміністративне управління, а також поведінку державних службовців). Хоча основна увага в аудиті відповідності приділяється законності, правильність також може бути доречною в контексті державного сектору з огляду на певні очікування щодо фінансового, адміністративного та бюджетного управління, а також поведінки посадових осіб. Залежно від повноважень BOA обсяг аудиту може включати аспекти правильності.

- 2) Метою цього керівництва є надання підтримки аудиторам у визначенні належних критеріїв законності та правильності під час проведення аудиту відповідності. Керівництво також деталізує відмінності між поняттями законності та правильності та їх взаємозв'язок.

- 3) *Аудит відповідності* – один із трьох типів аудиту державного сектору, який полягає в незалежному оцінюванні того, чи відповідає певний предмет аудиту застосованим керівним вимогам, що визначені як критерії. Аудит відповідності проводиться шляхом оцінювання того, чи відповідають діяльність, фінансові операції та інформація керівним вимогам, що регулюють об'єкт аудиту, в усіх суттєвих аспектах¹. Аудити відповідності можуть включати критерії **законності** та/або **правильності**² залежно від повноважень ВОА та юрисдикції. Критерії визначають докази, які можуть бути використані надалі як підстава для юрисдикційних рішень або санкцій, що застосовуються відповідними органами влади.
- 4) *Керівні вимоги* – закони, правила, підзаконні акти, положення державної політики, міжнародні договори та конвенції, усталені норми, узгоджені умови чи загальні засади, що регулюють належне фінансове, адміністративне та бюджетне управління в державному секторі й поведінку державних службовців, кодекси етики та інші документи, на основі яких визначаються «критерії» для перевірки відповідності вимогам під час проведення аудиту відповідності.
- 5) *Критерії* – порівняльні показники, що застосовуються для оцінювання предмета аудиту. Кожний аудит повинен мати критерії, що відповідають обставинам такого аудиту. Критерії можуть бути конкретними або більш загальними та можуть бути визначені на підставі різних керівних вимог.
- 6) *Законність* стосується дотримання офіційних керівних вимог, таких як відповідні закони чи постанови законодавчого органу або інші нормативні акти, а також вказівки, видані державними органами, наділеними повноваженнями, передбаченими законом, які об'єкт аудиту зобов'язаний / повинен³ виконувати. Обов'язкові для об'єкта

¹ Пункт 26 ISSAI 4000.

² Пункт 13 ISSAI 400, пункт 24 ISSAI 4000.

³ Пункти 13, 32, 24 ISSAI 400.

аудиту умови, наприклад угоди та договори, також можуть розглядатися як частина законності.

- 7) *Правильність* стосується дотримання загальних засад та концептуальних основ, що регулюють належне фінансове та адміністративне управління, а також поведінку державних службовців⁴. У контексті аудиту державного сектору це включатиме загальноприйняті стандарти поведінки в управлінні державним сектором та наданні публічних послуг⁵.
- 8) *Предмет аудиту* – інформація, стан або діяльність, що вимірюються чи оцінюються за певними критеріями⁶.
- 9) *Належне фінансове, адміністративне та бюджетне управління* означає загальноприйняті принципи, що регулюють поведінку державних службовців під час виконання фінансових операцій (рішень та правочинів). Крім того, адміністративне управління стосується принципів, на підставі яких діють правила, що регулюють адміністративні системи надання публічних послуг.
- 10) *Поведінка державних службовців* передбачає дотримання етичних принципів, правил поведінки та дисципліни, що відповідають суспільним нормам і моральним цінностям.

⁴ Пункт 13 ISSAI 400.

⁵ Оксфордський словник англійської мови (OED).

⁶ Пункт 26 ISSAI 100.

- 11) Цей GUID надає додаткові аудиторські рекомендації до стандарту аудиту відповідності ISSAI 4000 та не містить жодних додаткових вимог щодо проведення аудиту.
- 12) GUID призначений для аудиторів, яким потрібні рекомендації щодо джерел критеріїв для аудиту відповідності та способів визначення критеріїв, отриманих із цих джерел. Доречність врахування критеріїв правильності під час проведення аудиту відповідності залежить від повноважень BOA та умов і обставин окремого аудиторського завдання. Аудитори, які використовують цей GUID у контексті аудиту відповідності, що не включає критеріїв правильності, мають ігнорувати будь-які рекомендації, надані щодо правильності.

- 13) Керівні вимоги є джерелами критеріїв і слугують фундаментальним елементом аудиту відповідності. Їхні структура та зміст забезпечують критерії аудиту та встановлюють нормативно-правову базу для проведення аудиту. Керівні вимоги можуть бути використані для формування критеріїв законності та правильності. З огляду на різні правові системи ВОА можуть по-різному тлумачити поняття законності та правильності.
- 14) Для забезпечення достатньо послідовної оцінки предмета аудиту за допомогою професійного судження необхідні належні критерії. Без орієнтирів, що забезпечуються належними критеріями, будь-які результати аудиту чи висновки можуть бути предметом індивідуального тлумачення та неправильного розуміння.
- 15) ISSAI вимагають, щоб кожен аудит мав критерії, що відповідають обставинам аудиту. Після визначення наявних критеріїв аудитор необхідно встановити, чи є ці критерії належними. Щоб визначити належність критеріїв, аудитор повинен розглянути їхню доречність і зрозумілість для передбачуваних користувачів, а також їхню повноту, надійність і об'єктивність. Належні критерії мають однакові характеристики незалежно від того, чи вони є критеріями законності чи правильності: доречність, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість, корисність, порівнянність, прийнятність та доступність⁷.

⁷ Пункт 118 ISSAI 4000.

КЕРІВНІ ВИМОГИ ЯК ДЖЕРЕЛО КРИТЕРІЇВ ЗАКОННОСТІ

16) Законність стосується дотримання керівних вимог, що визначаються на основі законів, правил, положень та угод.

17) Керівні вимоги як джерела критеріїв законності можуть включати:

- Резолюції парламентських пленарних засідань, включаючи політичні рішення;
- Міжнародне право, до якого країна приєдналася або яке вона інкорпорувала, таке як морське право, міжнародне кримінальне право та правовий захист біженців, або законодавство іноземних держав, що впливає на діяльність національних організацій, таке як прийнятий у США Закон «Про податкові вимоги до іноземних рахунків (FATCA)»;
- Міжнародні та наднаціональні договори, такі як права на розподіл водних ресурсів річок;
- Закони та підзаконні акти, правила, інші нормативно-правові акти;
- Конституційні бюджетні закони та резолюції, закони про бюджет на відповідний рік;
- Підзаконні акти, що мають фінансовий вплив на державне управління;
- Нормативні акти, що регулюють адміністративні та функціональні системи держави або країни;
- Судова практика, сформована в різних юрисдикціях;
- Договори / угоди (наприклад, із постачальниками); та
- Внутрішні правила, процедури та процеси, затверджені об'єктом аудиту (застосовуються залежно від того, чи є вони частиною офіційних норм відповідної юрисдикції).

18) Джерела критеріїв законності можна загалом описати таким чином⁸:

⁸ <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory> Чиста теорія права Кельзена ґрунтується на пірамідальній структурі ієрархії норм, чинність яких визначається базовою нормою, яку він назвав Grundnorm (базовою нормою). Згідно з цією теорією Кельзен розглядає правознавство як піраміду норм з Grundnorm (базовою нормою) на вершині. Підпорядковані норми регулюються нормами, вищими за них.

- Первинне законодавство – ці керівні вимоги можуть включати конституцію країни, офіційні акти та закони, підзаконні акти та правила, що регулюють певний предмет аудиту, які разом можна класифікувати як первинну законодавчу базу.
 - Вторинне законодавство – керівними вимогами також можуть бути положення нормативних актів, накази, видані урядовими або іншими регуляторними органами, а також рішення юрисдикційних органів та їхня судова практика. Їх можна класифікувати разом як вторинне законодавство, що регулює діяльність або інформацію, що є предметом аудиту.
 - Договірні положення – керівними вимогами також можуть бути договори, угоди, контракти тощо, що стосуються предмета аудиту, які мають договірний характер та юридичну силу в країні. Наприклад, управління договорами про аутсорсинг буде перевірятися на предмет дотримання положень договору / угоди.
- 19) Існує ієрархічний зв'язок між різними видами законодавчих актів, які визначають повноваження державних органів. Конституція країни зазвичай є найвищою офіційною керівною вимогою, за нею йдуть закони, правила, підзаконні та інші нормативні акти. Керівні вимоги, що перебувають нижче в цій ієрархії або є частиною вторинного законодавства, не матимуть переваги над повноваженнями⁹ керівних вимог, що перебувають вище в ієрархії. Наприклад, якщо закони, що регулюють схему соціального забезпечення в певній юрисдикції, встановлюють вимоги для отримання соціальних виплат, то вторинні правила або накази, видані відповідно до цих законів, не можуть змінити ці вимоги. Під час аудиту відповідності аудитор повинен переконатися, що критерії, отримані із вторинного законодавства, відповідають зазначеній вище вимозі.
- 20) Залежно від національної правової системи ця ієрархія може також включати певні загальні правові норми або принципи права, які не були унормовані у вигляді прийнятого у письмовій формі конституційного чи правового акта, а це означає, що джерелами права можуть бути як прийняті у письмовій формі, так і неписані норми. Наприклад, державний орган, який приймає рішення щодо соціальних виплат, може підпадати під дію загального правила, згідно з яким до всіх осіб, що мають право на такі виплати, слід ставитися однаково, навіть якщо це правило прямо не зазначено в жодному правовому акті, що регулює відповідну сферу (правовий принцип рівності).
- 21) Більшість керівних вимог походять з основних засад та рішень національного законодавчого органу, але вони можуть бути видані на

⁹ Визначення в Оксфордському словнику англійської мови (OED): поза межами повноважень або юридичних повноважень.

нижчому рівні організаційної структури державного сектору, наприклад як нормативні акти тощо¹⁰. Водночас правила та нормативні акти, прийняті на нижчому рівні, повинні чітко відповідати положенням актів, прийнятих національним законодавчим органом. Крім того, положення договорів повинні відповідати положенням чинних правил та нормативних актів.

- 22) Ухвалені кодекси та узгоджені умови також можуть розглядатися як керівні вимоги – джерела критеріїв законності. Це включає міжнародні договори, такі як:
- Договори про створення міжнародних або наднаціональних організацій, якщо їх прийнято країною;
 - Договори із зобов'язальними фіскальними чи бюджетними положеннями, якщо їх прийнято країною;
 - Правові норми, видані компетентними установами міжнародних або наднаціональних організацій, що чинять безпосередній та зобов'язальний вплив на правопорядок кожної держави-члена, наприклад міжнародні угоди / договори з питань зміни клімату та сталого розвитку, якщо їх прийнято країною; та
 - Інші угоди та договори, які стосуються предмета аудиту, що мають договірний характер та юридичну силу в країні.
- 23) Більшість країн розробила політику для певних секторів національної економіки. Така політика може бути схвалена / санкціонована парламентом / урядом. У цьому контексті політика є правилами (правилами, що регулюють інші правила). Політика повинна стосуватися всіх правових інструментів, що регулюють конкретний сектор, а нормативно-правова база має відповідати цій політиці. Отже, політика може безпосередньо застосовуватися як критерій, коли ВОА оцінюють або встановлюють відповідність у впровадженні змісту та намірів цієї політики.
- 24) Під час визначення критеріїв законності на основі керівних вимог та їх опису аудитору рекомендується посилається на статті, пункти, розділи, глави тощо цих керівних вимог, які стосуються конкретного предмета аудиту.

¹⁰ Пункт 113 ISSAI 4000.

КЕРІВНІ ВИМОГИ ЯК ДЖЕРЕЛО КРИТЕРІЇВ ПРАВИЛЬНОСТІ

- 25) У той час як законність передбачає відповідність керівним вимогам, що визначаються на основі правил і положень тощо, правильність більше стосується очікувань передбачуваних користувачів та стандартів поведінки, корпоративного та/або державного управління. Залежно від юрисдикції вона може включати загальноприйняті цінності та принципи, такі як справедливість і доброчесність, недопущення отримання особистої вигоди від виконання державних обов'язків, неупередженість при призначенні персоналу, уникнення кумівства шляхом ненадання переваг родичам та друзям, відкрита конкуренція при укладанні договорів, рівне ставлення до потенційних учасників тендеру, що перебувають в однакових умовах, та встановлення обмежень для запобігання марнотратству та надмірним витратам (наприклад, щодо класу подорожі). У багатьох юрисдикціях деякі з цих прикладів були унормовані в законодавстві або в офіційних правилах (зокрема, в частині відкритої конкуренції та уникнення кумівства) і, відповідно, розглядатимуться як критерії законності.
- 26) Керівні вимоги, що є джерелом критеріїв правильності, зазвичай мають загальний характер, тому визначити ці критерії може бути складніше, ніж критерії законності.
- 27) Належні критерії, як законності, так і правильності, мають однакові характеристики: доречність, повноту, надійність, нейтральність, зрозумілість, корисність, порівнянність, прийнятність та доступність¹¹. Щодо законності, зазвичай відносно легко встановити відповідність критеріїв цим характеристикам, оскільки такі критерії ґрунтуються на правових актах або інших джерелах права. Більшій ретельності може вимагати від аудитора розгляд критеріїв правильності. Тому важливо, щоб аудитор перевіряв, чи критерії, застосовані для формування висновку, достатньою мірою відповідають цим характеристикам. Формування аудиторських висновків на основі критеріїв правильності може бути менш об'єктивним порівняно з критеріями законності. Отже, потреба покладатися на професійне судження аудитора також, ймовірно, буде більшою у разі застосування критеріїв правильності, ніж у разі застосування критеріїв законності.
- 28) Залежно від національних особливостей керівні вимоги (джерела) для критеріїв правильності можуть бути отримані із:

¹¹ Пункт 118 ISSAI 4000.

- Загальних принципів для державних службовців щодо витрат на публічні закупівлі товарів, робіт і послуг;
 - Принципів і практичних заходів щодо захисту державних коштів від втрат або марнотратства;
 - Кодексів поведінки / управління, що встановлюють загальні принципи, якими мають керуватися державні службовці;
 - Етичних принципів (включаючи вимоги щодо розкриття інформації про конфлікт інтересів); та
 - Національних або міжнародних кращих практик.
- 29) Крім того, критерії правильності можуть стосуватися загальноприйнятих норм поведінки у фінансовому, адміністративному та бюджетному управлінні державного сектору, а також поведінки державних службовців. Прийняті у письмовій формі норми такої поведінки можуть відрізнятися між юрисдикціями залежно від соціальних норм, ділової практики тощо. Загальновизнаних критеріїв правильності не існує, тому аудитор повинен належним чином враховувати прийняті у письмовій формі норми, що діють у юрисдикції, в якій проводиться аудит. Ці норми можуть бути визначені в документах, що стосуються загальних очікувань щодо діяльності державних органів та поведінки державних службовців у фінансовому, адміністративному та бюджетному управлінні державним сектором та у сфері надання публічних послуг. Таким чином, ВОА у своїй комунікації забезпечить прозорість щодо критеріїв правильності, які він визначив як доречні та використав як норму в аудиті, шляхом належного та своєчасного документування професійних рішень аудитора.
- 30) Приклад, коли аудитор перевіряє допустимість витрат, а умови договору, що визначають таку допустимість, недостатньо конкретні: згідно з договором про розподіл продукції підрядник зобов'язаний звітувати уряду про всі витрати (витрати на основні засоби та операційні витрати). Ці витрати будуть відшкодовані за допомогою відповідного механізму. Аудитори виявили, що частина витрат не мала прямого відношення до видобутку, переробки, транспортування, маркетингу та продажу нафти. Підрядник заявив про деякі витрати на розваги, такі як членство у спортивному клубі, святкування релігійних і національних свят або

пожертвування на громадські заходи. Така ситуація виникла через те, що уряд не визначив у договорі категорії витрат, які підлягають відшкодуванню, та/або їх ліміти, зокрема щодо витрат, не пов'язаних із нафтовими операціями. Незважаючи на те, що категорії витрат, які підлягають відшкодуванню, не були належним чином визначені, уряд та підрядник мали б дотримуватися принципів правильності.

- 31) Ще одним прикладом критеріїв правильності, що визначаються на основі кодексу поведінки державних службовців, є уникнення державних службовців від участі в операціях, пов'язаних із конфліктом інтересів або особистими стосунками. Термін «конфлікт інтересів» може бути унормований у деяких юрисдикціях з урахуванням характеру стосунків або ступеня споріднення між державним службовцем і стороною, що укладає договір. У певних юрисдикціях критерії для оцінки характеру стосунків, що містять конфлікт інтересів, не встановлені. Якщо таких чітко визначених критеріїв немає, аудитор повинен покладатися на професійне судження, щоб сформулювати висновок про те, чи становлять певні стосунки конфлікт інтересів і, отже, чи є це невідповідністю критеріям правильності. Наприклад, у більшості юрисдикцій критерії конфлікту інтересів, як правило, застосовуватимуться до публічної операції з чоловіком / дружиною державного службовця, якщо це не дозволено правилами або не є операцією, здійсненою на умовах «витягнутої руки»¹². Аудитор може керуватися цим загальним принципом, щоб зробити висновок про те, чи мав місце конфлікт інтересів.
- 32) Дотримання принципів правильності пов'язане з фідуціарним обов'язком тих, кому довірене державне управління. Це передбачає обов'язок діяти добросовісно та з найвищим рівнем дбайливості, чесності та лояльності. Це являє собою юридичне зобов'язання однієї сторони діяти в найкращих інтересах іншої. Фідуціарні обов'язки державних службовців зазвичай закріплені в законодавстві, парламентських інструкціях або кодексі поведінки. Тому дотримання принципів правильності зазвичай пов'язане з очікуваннями передбачуваного користувача, що визначаються на основі кодексів поведінки, правил поведінки та корпоративного управління.
- 33) Залежно від юрисдикції це може включати загальноприйняті цінності та норми, такі як справедливість та доброчесність, а також прояв розсудливості. Критерії, що стосуються правильності, також можуть стосуватися очікувань щодо поведінки, наприклад, що може вважатися

¹² Цей принцип оцінки зазвичай застосовується до комерційних та фінансових операцій між пов'язаними компаніями. Згідно з ним операції повинні оцінюватися так, ніби вони були здійснені між непов'язаними сторонами, кожна з яких діє у власних інтересах. ОЕСР, 2006, Щорічний звіт про Керівні принципи ОЕСР для Мультинаціональних підприємств: ведення бізнесу в зонах слабого управління, ОЕСР, Париж.

прийнятним стосовно класу подорожі або рівня гостинності та розваг за рахунок видатків державного бюджету, якщо такі обмеження прямо не зазначені в нормативних актах.

- 34) У деяких випадках загальні принципи та концептуальні основи, що регулюють належне фінансове та адміністративне управління, можуть бути не повністю унормовані, або можуть бути неявними чи базуватися на основоположних принципах права. У таких випадках ВОА можуть розглянути наявність недоліків, і якщо такі є, визначити сторону, відповідальну за ці недоліки.
- 35) Критерії законності є юридично обов'язковими для об'єктів аудиту, водночас джерелами критеріїв правильності є загальноприйняті засади морального та етичного характеру, які тісно пов'язані з цінностями, суспільними нормами та звичаями, які мають широку підтримку серед громадян.
- 36) Правильність – це широке поняття, яке може тлумачитися по-різному та залежати від багатьох чинників, зокрема культурних відмінностей. Щодо правильності законодавчі наміри мають ширше значення – це очікування щодо того, як повинна або не повинна провадитися діяльність державних органів; як повинні або не повинні поводитися державні службовці під час управління державними коштами.
- 37) Кращі практики або належна поведінка можуть змінюватися з часом у зв'язку з появою нових знань, але обов'язок державних службовців дотримуватися кращих практик не змінюється. Прикладом можуть бути екологічні проблеми, коли кращі практики щодо них змінюються з часом внаслідок поглиблення знань про навколишнє середовище та появи нових технологічних рішень.
- 38) Керівні вимоги та критерії, що стосуються правильності, також більшою мірою залежать від контексту, ніж ті, що стосуються законності. Цей аспект необхідно враховувати під час оцінки аудиторських доказів та звітування про аспекти правильності під час аудиту відповідності.
- 39) При визначенні критеріїв правильності ВОА можуть розглянути дотримання деяких принципів правильності щодо державних видатків та врахувати те, чи застосовувало керівництво здоровий глузд, наприклад:
- *Видатки, на перший погляд*¹³, не повинні перевищувати того, чого вимагає подія;

¹³ «На перший погляд» (= ґрунтується на тому, що здається правдою, коли вперше побачиш чи почуєш) (Кембриджський словник).

- Кожен державний службовець повинен виявляти таку пильність щодо видатків, здійснених за рахунок державних коштів, яку за таких самих обставин виявляла би звичайна розсудлива людина щодо витрат власних коштів;
- Жоден державний орган не повинен мати повноваження щодо затвердження видатків, які будуть прямо чи опосередковано вигідні для нього;
- Дотримання принципів «витягнутої руки»¹⁴ в операціях із пов'язаними сторонами;
- Надання переваги суспільному інтересу над приватним;
- Справедливість, чесність, уникнення отримання особистої вигоди від виконання державних обов'язків, зокрема неупередженість у призначенні працівників на основі їхніх заслуг;
- Збереження ресурсів, що належать населенню країни (природні ресурси).

Іноді в правилах передбачено чітке розмежування між закупівлею / використанням запасів за звичайних та надзвичайних обставин, наприклад, процедури використання/контролю боєприпасів збройними силами в мирний час та під час воєнних дій.

Якщо немає встановлених процедур щодо здійснення державних видатків за певних особливих обставин, наприклад під час надзвичайної ситуації, такої як повінь, критерієм правильності, якого слід дотримуватися, може бути те, чи проявив державний службовець такий самий рівень розсудливості, який виявила би людина зі звичайним рівнем розсудливості при здійсненні таких видатків. Людина зі звичайним рівнем розсудливості у надзвичайній ситуації, ймовірно, відхилиться від встановлених процедур, таких як оголошення про тендер на закупівлю тощо, щоб врятувати життя або майно. Тому аудитор повинен застосовувати своє професійне судження, ґрунтуючись на передбачуваній поведінці людини зі звичайним рівнем розсудливості, щоб дійти аудиторського висновку щодо того, чи відхилення від встановлених процедур закупівлі товарів для допомоги були виправданими за надзвичайних обставин.

¹⁴ <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Принцип витягнутої руки (ALP) – це умова або той факт, що сторони угоди є незалежними та рівноправними. Він використовується зокрема в договірному праві для укладення справедливої угоди, яка витримає юридичну перевірку, навіть якщо сторони можуть мати спільні інтереси (наприклад, роботодавець – працівник) або бути занадто тісно пов'язаними, щоб вважатися повністю незалежними...

- 40) ISSAI вимагають від аудитора ідентифікувати до початку аудиту належні критерії аудиту, щоб обґрунтувати висновок / думку стосовно предмета аудиту¹⁵. Критерії повинні бути доступні передбачуваним користувачам та іншим особам, якщо це необхідно. Про них також слід повідомити відповідальну сторону¹⁶.
- 41) Кожен аудит повинен мати критерії, що відповідають обсягу та обставинам цього аудиту. Під час планування аудиту, виходячи з обсягу аудиту та оцінки ризиків, аудитор визначає критерії на основі офіційних керівних вимог або загальноприйнятих норм та застосовує їх для оцінки відповідності предмета аудиту.
- 42) Щоб визначити належні критерії аудиту, аудитор має визначити ці критерії на основі керівних вимог та описати їх як доречні щодо предмета аудиту. Опис – це тлумачення пунктів та розділів керівних вимог, що стосується конкретного предмета аудиту. При тлумаченні критеріїв законності та правильності можуть бути враховані наміри та передумови, викладені під час розроблення законів.
- 43) Визначення критеріїв аудиту відповідності є важливим процесом, який вимагає від аудитора виваженого професійного судження та обізнаності як із керівними вимогами, так і з джерелами їх тлумачення, а також вимагає певного рівня досвіду у здійсненні аудиту. Для оцінки відповідності керівним вимогам у державному секторі необхідно мати достатні знання про структуру та зміст самих керівних вимог.

¹⁵ Пункт 110 ISSAI 4000.

¹⁶ Пункт 97 ISSAI 4000.

- 44) Інформування об'єкта аудиту про критерії має вирішальне значення для того, щоб об'єкт аудиту міг надати відгуки щодо цих критеріїв. ВОА рекомендується розпочати таке спілкування якомога раніше в процесі аудиту, щоб гарантувати актуальність результатів аудиту після його проведення. Критерії безпосередньо визначаються на основі керівних вимог, що регулюють діяльність об'єкта аудиту, або на основі загальноприйнятих норм, і критерії не можуть автоматично застосовуватися до різних предметів аудиту. У випадках, коли об'єкт аудиту не погоджується з критеріями, аудитор з'ясовує, чи пов'язана незгода з тим, що критерії є непридатними, чи з тим, що об'єкт аудиту не бажає, щоб його оцінювали за цими критеріями. Аудитор повинен враховувати зворотний зв'язок від об'єкта аудиту, забезпечуючи при цьому незалежність вищого органу аудиту.
- 45) Належні критерії аудиту, як законності, так і правильності, повинні відповідати характеристикам, переліченим в ISSAI 4000¹⁷. Це особливо важливо для визначення критеріїв правильності, а також для комунікації та пояснення їх об'єкту аудиту. Під час визначення належних критеріїв аудиту можна враховувати наступне.
- Критерії мають бути належним чином «операціоналізовані»¹⁸ для конкретних обставин аудиту, що дає змогу дійти змістовного(-их) висновку(-ів) аудиту.
 - У багатьох аудитах відповідності застосовні керівні вимоги чітко ідентифіковані. Наприклад, для аудитів законності у деяких випадках закон чи підзаконний акт (або його стаття, пункт, розділ, глава тощо) може бути достатньо чітким, щоб використовуватися безпосередньо як критерій. У разі виникнення ситуації, коли положення суперечливі або виникають сумніви щодо правильної інтерпретації доречних керівних вимог, для аудитора державного сектору може виявитись корисним розгляд намірів і припущень, застосованих під час розроблення керівних вимог (наприклад, закону), або консультація з конкретним органом, відповідальним за таке законодавство. Якщо такої можливості немає в межах правової системи, аудитори державного сектору можуть дотримуватися правил, що визначаються на основі їхньої правової системи, щодо тлумачення законів, а також, коли це необхідно та юридично допустимо. Аудитори можуть також розглядати доречні рішення, ухвалені судовими органами¹⁹.

¹⁷ Пункт 118 ISSAI 4000.

¹⁸ Операціоналізація змінної зазвичай передбачає уточнення того, як слід проводити вимірювання цієї змінної. Це можна зробити за допомогою індикатора, що якомога точніше вказує, як слід вимірювати відповідну змінну (перекладено з Великої норвезької енциклопедії).

¹⁹ Пункт 117 ISSAI 4000.

- У деяких випадках положення доречних керівних вимог можуть бути недостатньо чіткими, наприклад, коли законодавчий акт передбачає, що відповідний адміністративний орган має визначити більш конкретні положення, однак ці положення ще не розроблені. У такому разі аудитори державного сектору чітко зазначають в аудиторському звіті, що, на їхню думку, вимагає відповідне законодавство, або що обсяг аудиту був обмежений, а також наводять причини такого обмеження. Наприклад, у звіті можна вказати, що через недостатню чіткість законодавства було обмежено застосовані критерії аудиту та що необхідно вжити заходів для усунення недоліків.
- У деяких випадках підпорядковані керівні вимоги можуть не відповідати вимогам первинного законодавства. У цій ситуації сама відсутність узгодженості може бути результатом аудиту. При цьому первинне законодавство має переважну силу над підзаконними актами. Наприклад, якщо закон, який регулює публічні закупівлі, передбачає обов'язкову процедуру проведення тендеру, тоді як правила, розроблені на його основі, передбачають виняток, аудит повинен керуватися положеннями закону як відповідними керівними вимогами. Як наслідок, для оцінки відповідності керівним вимогам у державному секторі необхідно мати достатні знання про структуру та зміст самих керівних вимог²⁰.
- Підхід до аудиту також може бути розбитий на частини або обсяг аудиту звужений, щоб можна було застосовувати чітко визначені критерії.

²⁰ Пункт 30 ISSAI 4000.

- 46) Наприклад: загальноприйнятим є очікування від державних службовців дотримання належних принципів фінансового, адміністративного та бюджетного управління під час здійснення публічних закупівель. Якщо в певній юрисдикції встановлені конкретні правила, положення та процедури тощо, яких слід дотримуватися в процесі здійснення закупівель, наприклад, вимоги щодо проведення відповідного тендерного процесу, оцінки пропозицій та укладання договору на основі встановлених параметрів, характер цих конкретних критеріїв робить їх критеріями законності. Однак, якщо це очікування щодо дотримання принципів належного фінансового, адміністративного та бюджетного управління в публічних закупівлях не унормоване в жодній юрисдикції або в такому унормуванні є недоліки, критеріями аудиту, які слід прийняти, будуть загальноприйняті принципи, що регулюють поведінку державних службовців під час здійснення фінансових операцій у цій юрисдикції. Ці загальні принципи можуть полягати у розумних очікуваннях щодо прозорості процедур закупівель, відповідальності державних службовців під час здійснення публічних операцій та очікуваннях щодо належної якості закуплених товарів, виконаних робіт або наданих послуг. Такі критерії можна назвати критеріями правильності.
- 47) Ще один приклад критеріїв, які за своєю суттю належать до критеріїв правильності, але можуть розглядатися як критерії законності, наведений нижче. У деяких юрисдикціях загальні принципи фінансового, адміністративного та бюджетного управління передбачають, що виплата, отримана державним службовцем, не повинна бути джерелом прибутку для нього/неї. Це за своєю суттю є критерієм правильності. Однак у тій самій юрисдикції можуть існувати конкретні правила та положення, що визначають види допустимих виплат, їх розмір та умови, за яких такі виплати є допустимими. У разі існування таких правил тощо, критерії, які за своєю суттю мають характер правильності, стають

критеріями законності завдяки подальшому розкриттю загального принципу у вигляді правила. Водночас, якщо немає конкретних правил, що регулюють допустимість будь-якого конкретного типу виплат, аудитор повинен застосувати своє професійне судження, щоб зробити висновок про те, чи призвела виплачена сума до отримання посадовою особою прибутку. Наприклад, щодо витрат на проїзд, якщо право на їх відшкодування чітко не врегульоване, аудитор може перевірити, чи не була отримана вигода, порівнявши фактичну суму виплати з тією, яка була би допустимою відповідно до стандартних тарифів на проїзд за фактично використаним видом транспорту, та стандартними тарифами на номер у готелі, де зупинявся посадовець.

- 48) Межа між законністю та правильністю може бути дуже тонкою, тому невідповідність виявити буде нелегко.

Наприклад, умови договору можуть виявитися марнотратними та такими, що суперечать чинному законодавству. Щоб встановити факт порушення, аудитор шукатиме ознаки / докази того, що державний орган діяв навмисно упереджено та обрав неправильні варіанти. Отже, критеріями аудиту правильності будуть прозорість або дотримання державним органом під час укладання договору встановлених процедур.

- 49) Кожен ВОА повинен враховувати систему законів, підзаконних актів та вимог. Оцінити, як ці закони, підзаконні акти та вимоги розробляються та узгоджуються, оскільки вони є джерелами критеріїв законності, а також дотримання загальних принципів, що регулюють належне фінансове, адміністративне та бюджетне управління і поведінку державних службовців у контексті конкретної юрисдикції.
- 50) Можуть існувати ВОА, яким законодавство або їхні повноваження не дають права застосовувати критерії правильності, тоді як для інших ВОА питання правильності набуває важливого значення, оскільки аудиторські повноваження ВОА, а також аудиторські стандарти вимагають перевірки на відповідність керівним вимогам, що регулюють правильність. Водночас це не виключає необхідності у відповідних критеріях. Навпаки, це збільшує потребу в них. Суспільні норми та звичаї у різних країнах можуть суттєво відрізнятися, тому важливо розглядати цей документ як керівний інструмент для застосування критеріїв законності та/або правильності.

- 51) Критерії мають бути доступні передбачуваним користувачам, щоб вони могли зрозуміти, як вимірювався або оцінювався предмет аудиту. Тому аудиторський звіт повинен містити розділ про критерії аудиту, в якому зазначаються типи критеріїв, що використовувалися аудитором, а в параграфах, що стосуються аналізу або оцінки результатів аудиту, слід чітко вказати точні / конкретні керівні вимоги, яких об'єкт аудиту зобов'язаний/повинен був дотримуватися. Вимогами щодо структури звіту (завдання прямого звітування) передбачено, що критерії є обов'язковим елементом (пункт е) у структурі такого звіту²¹.
- 52) У звіті про результати аудиту відповідності зазначаються застосовні критерії, за якими вимірювався або оцінювався предмет аудиту, щоб передбачувани користувачі могли зрозуміти, на чому ґрунтується зроблений висновок. За певних обставин може бути доречно розкрити:
- Джерело застосовних критеріїв, а також те, чи застосовні критерії втілені в законі або підзаконному акті, видані уповноваженими чи визнаними експертними органами, які дотримуються прозорі належної процедури, тобто чи є вони критеріями, визначеними в контексті предмета аудиту (якщо ні, то обґрунтувати, чому вони вважаються придатними);
 - Використані методи вимірювання або оцінювання, коли застосовні критерії дають змогу обирати між кількома методами;
 - Будь-які суттєві інтерпретації, зроблені під час застосування критеріїв за обставин аудиторського завдання;

²¹ Пункт 210 ISSAI 4000.

- Чи відбулися якісь зміни у використаних методах вимірювання або оцінювання;
 - Де це доречно, описати будь-які суттєві притаманні обмеження, пов'язані з вимірюванням або оцінюванням предмета аудиту за застосовними критеріями;
 - Юриспруденція, неправовий закон²².
- 53) Коли застосовні критерії визначаються для конкретної мети, аудиторський звіт може містити заяву, яка попереджає користувачів про цей факт і про те, що, як наслідок, інформація щодо предмета аудиту може бути непридатною для іншої мети.
- 54) Якщо аудиторські повноваження вимагають аудиту із використанням критеріїв правильності, принципи, викладені в цих рекомендаціях, можуть застосовуватися відповідно до обставин. Форма та зміст звітів про правильність можуть відрізнятися залежно від повноважень ВОА та конкретних обставин.
- 55) Аудитори державного сектору забезпечують, щоб критерії адекватно відображали тему, що підлягає аудиту, в повному обсязі. У рідкісних випадках, коли аудит може мати обмежений обсяг і охоплювати лише певні частини закону чи підзаконного акта, цей обмежений обсяг має бути чітко зазначений у звіті аудитора.

Також може виникнути потреба детальніше описати випадки суперечливих критеріїв у звіті аудитора.

²² Кембриджський словник: не відповідає закону або закон, прийнятий з порушенням встановленої процедури.