

# ISSAI 200

## Принципи фінансового аудиту

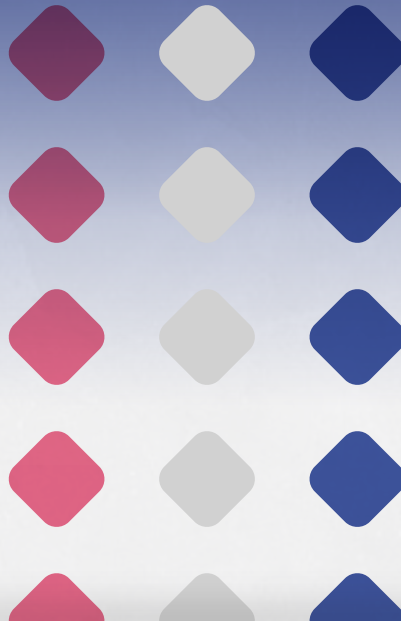
Рекомендації INTOSAI випущені  
Міжнародною організацією  
вищих органів аудиту (INTOSAI) у складі  
Системи професійних документів INTOSAI.  
Додаткову інформацію подано на сайті  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



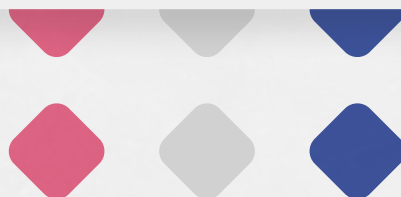
INTOSAI



## INTOSAI, 2020

- 1) Схвалено у 2001 році як Загальні стандарти державного аудиту та стандарти, що мають етичну значущість.
- 2) Зміст викладено в новій редакції та схвалено у 2013 році як Фундаментальні принципи фінансового аудиту.
- 3) Зміст викладено в новій редакції та затверджено як Принципи фінансового аудиту у 2020 році.

ISSAI 200 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською.



# ЗМІСТ

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1. ВСТУП</b>  | <b>5</b>  |
| <b>2. СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI 200</b>                           | <b>7</b>  |
| <b>3. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОГО АУДИТУ</b>                | <b>8</b>  |
| Визначення та цілі фінансового аудиту                            | 8         |
| Передумови проведення аудиту фінансової звітності згідно з ISSAI | 8         |
| Концептуальна основа фінансового звітування                      | 9         |
| Оцінювання концептуальної основи фінансового звітування          | 10        |
| <b>4. ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ</b>                            | <b>12</b> |
| Предмет аудиту для фінансового аудиту                            | 12        |
| Три сторони у фінансовому аудиті                                 | 12        |
| Критерії, що використовуються у фінансовому аудиті               | 13        |
| Завдання з надання обґрунтованої впевненості                     | 13        |
| <b>5. ПРИНЦИПИ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ</b>                            | <b>14</b> |
| Узгодження умов завдання   | 14        |
| Планування   | 15        |
| Суттєвість   | 15        |
| Розуміння об'єкта аудиту   | 16        |
| Ідентифікація та оцінювання ризику                               | 16        |

|  |    |
|--|----|
| Дії у відповідь на оцінені ризики  | 17 |
| Міркування щодо шахрайства   | 17 |
| Міркування щодо безперервності діяльності  | 18 |
| Міркування щодо законів і підзаконних актів в аудиті фінансової звітності                                | 18 |
| Аудиторські докази   | 19 |
| Оцінювання викривлень  | 19 |
| Формування думки та звітування щодо фінансової звітності   | 20 |
| Модифікації думки у звіті аудитора   | 21 |
| Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті аудитора                                      | 21 |
| Урахування подій після звітного періоду  | 22 |
| Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність                          | 22 |
| Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять аудитовану фінансову звітність | 23 |
| Міркування щодо аудитів консолідованої фінансової звітності  | 24 |

- 1) Фінансовий аудитор державного сектору працює в суспільних інтересах, надаючи послуги з фінансового аудиту. Це передбачає надання впевненості щодо фінансової інформації, підготовленої органами влади чи суб'єктами державного сектору щодо використання ними державних коштів та активів і управління ними. Результат — у формі аудиторських думок та/або звітів — може бути взятий за основу для притягнення відповідальних осіб до відповідальності. Фінансовий аудит як такий є важливим елементом процесу підзвітності у сфері державних фінансів.
- 2) Професійні стандарти та керівництва є рушійною силою забезпечення якості та професіоналізму аудиту державного сектору та підтримують тим самим довіру до професії та її роботи. Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI), розроблені Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI), мають на меті сприяння незалежному та результативному аудиту й покликані служити членам INTOSAI основою для розроблення ними власних індивідуальних професійних підходів, що відповідають їхнім повноваженням, а також національним законам і підзаконним актам. Принципи, викладені в цих стандартах, не мають переваги перед національними законами, підзаконними актами чи мандатами.
- 3) ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» встановлює фундаментальні принципи, застосовні до всіх завдань з аудиту державного сектору. ISSAI 200 доповнюють фундаментальні принципи ISSAI 100 специфічним контекстом аудиту фінансової звітності. Взяті разом, вони є основою всього комплексу професійних стандартів INTOSAI у цій сфері і їх обох слід дотримуватись.

- 4) Головна мета стандартів ISSAI з фінансового аудиту полягає в наданні членам INTOSAI комплексного набору принципів і стандартів для аудиту фінансової звітності (або інших форм фінансової інформації) суб'єктів державного сектору. Отже, принципи, викладені в ISSAI 200, являють собою основу для більш конкретних стандартів з фінансового аудиту (ISSAI 2000-2899), а також Керівництв з їх застосування (GUID 2900–2999). ISSAI містять [матеріал для застосування], виданий INTOSAI як керівництво з застосування відповідних Міжнародних стандартів аудиту (МСА), розроблених Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCHB). Вищі органи аудиту (BOA) можуть подекуди поєднувати фінансові аудити з елементами аудиту відповідності та/або діяльності, і в такому разі відповідні принципи застосовуються, залежно від обставин, до конкретних видів аудиту.
- 5) ISSAI 200 визначає ключові принципи аудиту окремої або консолідованої фінансової звітності, або їх окремих елементів. Він охоплює:
- сферу застосування ISSAI 200;
  - концептуальну основу фінансового аудиту;
  - елементи фінансового аудиту; та
  - принципи фінансового аудиту.

# 2

## СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI 200

- 6) ISSAI 200 визначає принципи аудиту фінансової звітності або інших форм подання фінансової інформації. Принципи визначають мінімальні вимоги до стандартів державного аудиту, що встановлюються на національному рівні, або стандартів, самостійно розроблених ВОА, що застосовуються ним чи іншими суб'єктами. Сферу застосування стандартів ISSAI регулює ISSAI 100.

# 3

## КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

### ВИЗНАЧЕННЯ ТА ЦІЛІ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

- 7) Фінансовий аудит передбачає визначення шляхом збирання аудиторських доказів того, чи подано фінансову інформацію об'єкта аудиту в його фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та нормативно-правової бази. У випадку концептуальних основ достовірного подання аудитор оцінює, чи було інформацію подано достовірно. У випадку концептуальних основ дотримання вимог аудитор оцінює обсяг, у якому забезпечено дотримання вимог.
- 8) Мета фінансового аудиту полягає в тому, щоб шляхом збирання достатнього обсягу прийнятних доказів надати користувачам обґрунтовану впевненість у формі аудиторської думки та/або аудиторського звіту стосовно того, чи подано фінансову звітність або інші форми подання фінансової інформації достовірно та/або в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та нормативно-правової бази.

### ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО З ISSAI

- 9) До початку виконання завдання з фінансового аудиту аудитор повинен:
  - оцінити прийнятність концептуальної основи фінансового звітування об'єкта аудиту; та



- забезпечити усвідомлення та розуміння управлінським персоналом об'єкта аудиту своєї відповідальності за:
  - » складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
  - » внутрішній контроль, який управлінський персонал вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; та
  - » надання аудиторіві доступу до всієї інформації та всіх осіб, що є необхідним для виконання аудиту.

## КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОГО ЗВІТУВАННЯ

- 10) Концептуальні основи фінансового звітування бувають:
  - загального призначення, що покликані задовольняти інформаційні потреби широкого кола користувачів; або
  - спеціального призначення, що покликані задовольняти потреби конкретного користувача чи групи користувачів (наприклад, положення щодо фінансового звітування, встановлені міжнародною фінансовою організацією, органом управління, законодавчим органом чи контрактом).
- 11) Принципи ISSAI 200 доречні для аудитів різних видів фінансової звітності на зразок тих, що складаються відповідно до концептуальних основ як загального призначення (наприклад, IPSAS, IFRS або національних концептуальних основ фінансового звітування), так і спеціального призначення.
- 12) Крім того, концептуальні основи фінансового звітування можуть базуватись на:
  - дотриманні вимог, визначаючи правила, яких слід суворо дотримуватися в усіх випадках; або
  - достовірному поданні, визнаючи, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності об'єкта аудиту тим, хто складає її, може бути потрібно відхилитися від вимог концептуальної основи чи здійснити додаткове розкриття інформації.

- 13) Принципи ISSAI 200 застосовні також до аудитів суб'єктів державного сектору, що складають фінансову інформацію (в тому числі окремі фінансові звіти або конкретні елементи, рахунки чи статті фінансового звіту) для інших сторін, як-от органи управління, законодавчі органи або інші сторони, що мають наглядову функцію.
- 14) Якщо аудитор зобов'язаний проводити аудити виконання бюджету, це може передбачати огляд законності бюджетних операцій і порівняння фактичних сум з плановими. Це часто може передбачати використання специфічних або індивідуальних концептуальних основ фінансового звітування. Для такого виду аудиторських завдань передумови, установлені ISSAI щодо фінансового аудиту, можуть бути відсутні, але принципи, які вони містять, повинні застосовуватись у максимально можливому обсязі.

## ОЦІНЮВАННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУВАННЯ

- 15) Концептуальна основа фінансового звітування повинна бути застосовною до обставин об'єкта аудиту, зокрема, з точки зору забезпечення достовірного подання фінансових результатів і фінансового стану залежно від ситуації. Зазвичай застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлюється законом, підзаконним актом або іншою керівною вимогою. У протилежному випадку вона визначається на розсуд управлінського персоналу.
- 16) Аудитор повинен оцінити прийнятність концептуальної основи фінансового звітування, що використовується. На цей час не існує жодної об'єктивної та авторитетної основи для оцінювання прийнятності концептуальних основ загального призначення, що була б загальновизнаною на світовому рівні. За відсутності такої основи стандарти фінансової звітності, визначені організаціями, що уповноважені або визнані як такі, що встановлюють стандарти (наприклад, IPSAS, IFRS), призначені для використання певними видами об'єктів аудиту, вважаються прийнятними для фінансової звітності загального призначення, складеної такими об'єктами, за умови дотримання організаціями усталеного та прозорого процесу, що передбачає розгляд і врахування поглядів широкого кола зацікавлених сторін. Концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною, якщо вона забезпечує, що інформація, надана у фінансовій звітності, має бути цінною для передбачуваних користувачів: доречною, повною, надійною, об'єктивною та зрозумілою.

- 17) Якщо концептуальна основа вважається не прийнятною, аудитор повинен оцінити вплив відсутності інформації на фінансову звітність або її вплив на фінансові результати чи фінансовий стан:
- якщо вибір концептуальної основи звітування залишено на розсуд управлінського персоналу, аудитор повинен запропонувати зміну концептуальної основи; або
  - якщо зміна концептуальної основи неможлива в разі її встановлення законом або підзаконним актом, аудитор повинен поінформувати об'єкт аудиту про додаткове розкриття інформації, потрібне у фінансовій звітності для того, щоб вона не була оманливою.
- 18) Аудитор, беручи до уваги відповідь об'єкта аудиту, повинен визначити вплив на аудиторську думку або розглянути можливість додаткового пояснення впливу концептуальної основи фінансового звітування на результати, активи та зобов'язання або інші аспекти. Аудитор може також розглянути можливість вчинення інших дій, як інформування законодавчого органу чи відмови від аудиторського завдання, якщо ВОА має змогу це робити.

# 4

## ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

- 19) У фінансовому аудиті державного сектору елементи, визначені в ISSAI 100 (предмет аудиту, аудитор, відповідальна сторона, передбачувані користувачі та критерії) можуть змінюватись від одного об'єкта аудиту до іншого. Аудитори повинні ідентифікувати ці елементи для кожного аудиту та проаналізувати наслідки.

### ПРЕДМЕТ АУДИТУ ДЛЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

- 20) Предметом фінансового аудиту є дані бухгалтерського обліку та пов'язані з ними дані об'єкта аудиту, що зазвичай подаються у формі фінансової звітності (вона відома також як «інформація про предмет аудиту»).

### ТРИ СТОРОНИ У ФІНАНСОВОМУ АУДИТІ

- 21) На аудитора покладається відповідальність за те, щоб спланувати та виконати аудит згідно з застосовними стандартами аудиту й повноваженнями, і повідомити результати.
- 22) Відповідальна сторона відповідає за інформацію про предмет аудиту та предмет аудиту, що лежить в її основі.
- 23) «Передбачуваним користувачем» фінансової звітності в державному секторі є насамперед законодавчий орган, що представляє громадян (кінцевих користувачів). Законодавчий орган забезпечує підзвітність уряду за використання державних коштів, переважно на підставі інформації, яку

надає уряд. А тому ключовою частиною цього процесу є забезпечення надійності інформації завдяки фінансовому аудиту. До інших передбачуваних користувачів можуть належати міністерства у разі фінансової звітності суб'єктів державного сектору, що працюють під їхнім керівництвом.

## КРИТЕРІЇ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ У ФІНАНСОВОМУ АУДИТІ

- 24) Критерії — це орієнтири, мірила чи атрибути, з якими порівнюється предмет аудиту для формування висновку щодо цілей аудиту. Критерії, що використовуються в аудиті фінансової звітності, зазвичай ґрунтуються на концептуальній основі фінансового звітування, якою користується відповідальна сторона під час її складання.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ОБҐРУНТОВАНОЇ ВПЕВНЕНОСТІ

- 25) Аудити фінансової звітності, проведені згідно зі стандартами ISSAI, є завданнями з атестації, що мають на меті надання обґрунтованої впевненості. Обґрунтована впевненість — це високий, але не абсолютний рівень впевненості, а це означає, що він не гарантує виявлення аудитом усіх випадків суттєвого викривлення.
- 26) Загалом, аудити з надання обґрунтованої впевненості мають на меті дати висновок, висловлений у позитивній формі на зразок «на нашу думку, фінансова звітність достовірно подає в усіх суттєвих аспектах (або правдиво та неупереджено відображає) фінансовий стан... і його фінансові результати та грошові потоки» або, у разі концептуальної основи дотримання вимог, «на нашу думку, фінансову звітність складено, в усіх суттєвих аспектах, згідно з...».
- 27) Завдання з надання обмеженої впевненості, як от деякі завдання з огляду, не охоплюються чинними стандартами ISSAI з фінансового аудиту.

- 28) Загальні принципи аудиту державного сектору викладено ISSAI 100<sup>1</sup>, і стандартах з етики, контролю якості та загальної відповідальності аудитора в аудиті фінансової звітності. До них належать:
- етика й незалежність;
  - професійне судження, належна ретельність і скептицизм;
  - контроль якості;
  - управління групою аудиторів та навички;
  - аудиторський ризик;
  - суттєвість;
  - документація;
  - звітування та моніторинг виконання рекомендацій; і
  - комунікація.
- 29) У подальших параграфах викладено конкретні принципи, що стосуються фінансового аудиту державного сектору.

#### » УЗГОДЖЕННЯ УМОВ ЗАВДАННЯ

- 30) Умови аудиторського завдання в державному секторі зазвичай встановлено законодавством. Аудитор державного сектору повинен діяти спільного розуміння з управлінським персоналом чи тими, кого наділено

<sup>1</sup> ISSAI 100, параграфи 34–43.

найвищими повноваженнями, щодо відповідних завдань і відповідальності за? кожне аудиторське завдання, бажано в письмовій формі. Якщо завдання є наслідком запиту з боку управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або законодавчого органу, то всі сторони повинні дійти згоди щодо умов такого завдання.

## » ПЛАНУВАННЯ

- 31) Аудитор повинен планувати аудит так, щоб забезпечити його проведення в результативний і ефективний спосіб, визначаючи обсяг і строки аудиту та підхід до нього, а також практичні кроки, які слід здійснити.
- 32) Детальне планування є ключовим чинником ефективного та результативного проведення аудиту. Характер і обсяг необхідного планування залежатиме від того, чи є цей аудит об'єкта аудиту першим або повторним завданням, розміру та складності об'єкта, а також попереднього досвіду взаємодії членів команди з об'єктом. Планування повинне оновлюватись у міру виконання завдання для врахування неочікуваних проблем чи подій, що впливають на оцінку ризику чи виконання аудиту.

## » СУТТЄВІСТЬ

- 33) Під час планування та проведення аудиту, оцінюючи результати аудиту та звітуючи про них, аудитор повинен застосовувати поняття суттєвості як у кількісному (за сумою), так і, коли це доречно, якісному (за характером) аспектах.
- 34) Під час планування аудиту аудитор повинен визначити загальний рівень суттєвості для фінансової звітності загалом, беручи до уваги рівень викривлення, що міг би вплинути на рішення користувачів такої звітності. Потім аудитор повинен зменшити цей рівень суттєвості, визначаючи обсяг аудиторської роботи, яку необхідно виконати, щоб знизити до прийняттого рівня ризик того, що сукупний обсяг невиявлених і невивражених викривлень перевищить загальну суттєвість.
- 35) Цей нижчий рівень суттєвості (іноді відомий як «суттєвість виконання») повинен використовуватись для сприяння визначенню характеру, строків та обсягу аудиторських процедур і оцінювання результатів цих процедур. Під час формулювання думки у звіті аудитора обсяг невивражених викривлень у фінансовій звітності слід порівнювати з загальною суттєвістю з урахуванням

їхнього кількісного ефекту та характеру. Суттєвість у застосуванні до звітування може потребувати перегляду в порівнянні з суттєвістю, визначеною для планування, залежно від кінцевих результатів об'єкта аудиту або інших чинників.

## » РОЗУМІННЯ ОБ'ЄКТА АУДИТУ

- 36) Аудитор повинен отримати достатнє розуміння об'єкта аудиту та середовища, в якому той здійснює свою діяльність, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту, щоб ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення. Система внутрішнього контролю складається з п'яти компонентів: середовища контролю, процесу об'єкта аудиту з оцінювання ризику, процесу об'єкта аудиту з моніторингу системи внутрішнього контролю, інформаційної системи об'єкта аудиту та заходів контролю (в тому числі ІТ-заходів контролю).

## » ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКУ

- 37) Ідентифікація та оцінювання ризику суттєвого викривлення аудитором враховують як невід'ємний ризик (ризик того, що певна група рахунків або клас операцій виявляться вразливими до помилки або викривлення) та ризик контролю (ризик того, що заходи внутрішнього контролю не попередять або не виявлять і не виправлять певні помилки або викривлення).
- 38) Аудитор ідентифікує та оцінює невід'ємний ризик без урахування ефекту будь-яких відповідних заходів контролю й визначає, чи є якийсь із невід'ємних ризиків значущим. Аудитор повинен оцінювати структуру заходів контролю, доречних для аудиту (зокрема, стосовно значущих невід'ємних ризиків), і враховувати ймовірність їх практичної реалізації.
- 39) Аудитор повинен визначати та оцінювати ризик суттєвого викривлення у фінансовій звітності на загальному рівні та на рівні тверджень, щоб визначати найбільш відповідні аудиторські процедури для зниження цих ризиків.



- 40) Процедури оцінювання ризику допомагають ідентифікувати характер і обсяг аудиторської роботи, яку потрібно виконати, але самі по собі не надають достатнього обсягу належних аудиторських доказів, що можуть бути покладені в основу аудиторської думки.

» **ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ**

- 41) Аудитор повинен одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів щодо оцінюваних ризиків суттєвого викривлення шляхом розроблення та вчинення прийнятних дій у відповідь на ці ризики. Чим вище цей ризик, тим ширшими можуть бути необхідні аудиторські процедури й тим переконливішими мають бути аудиторські докази.
- 42) Аудитор повинен розробляти й вчиняти загальні дії у відповідь для зниження ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та подальші аудиторські процедури, характер, строки та обсяг яких ураховують ризики суттєвого викривлення на рівні твердження. Такі аудиторські процедури зазвичай включають тести заходів контролю та процедури по суті (аналітичні процедури та/або тести деталей).
- 43) Якщо заходи контролю, ймовірно, є результативними, аудитор може розглянути можливість їх тестування. Якщо тестування покаже, що заходи контролю функціонують результативно, це може зменшити обсяг тестування по суті, необхідного для зниження ідентифікованого ризику. Заходи контролю слід тестувати за обставин, у яких самі лише процедури по суті є недостатніми.

» **МІРКУВАННЯ ЩОДО ШАХРАЙСТВА**

- 44) У складі ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розглянути можливість виникнення суттєвих викривлень унаслідок шахрайства та вчинити певні дії у відповідь на такі ризики.
- 45) Основна відповідальність за запобігання шахрайству та його виявлення лежить на управлінському персоналі об'єкта аудиту та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Аудитор відповідає за надання обґрунтованої впевненості щодо обсягу, в якому фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Суттєві викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства. Утім, сам характер шахрайства значно ускладнює для аудитора його ідентифікацію, а тому немає гарантії того, що всі суттєві викривлення,

спричинені шахрайством, буде виявлено. Отже, аудитор повинен розглянути питання про те, які аудиторські процедури повинні бути виконані залежно від обставин, якщо ризик шахрайства є суттєвим. Аудитор повинен розглянути можливість доведення будь-яких ідентифікованих випадків шахрайства або підозр у шахрайстві до відома компетентних органів.

#### » МІРКУВАННЯ ЩОДО БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ

- 46) Аудитор повинен розглянути питання та дійти висновку про те, чи існують події або умови, що відображають суттєву невизначеність навколо наміру та спроможності об'єкта аудиту продовжувати безперервне здійснення діяльності.
- 47) Безперервність діяльності об'єкта аудиту являє собою основоположний принцип, що позначається на фінансовій звітності, бо він впливає на основу бухгалтерського обліку, що повинна використовуватись — зокрема, на балансову вартість активів і зобов'язань.
- 48) Аудитор повинен одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів, щоб дійти висновку щодо використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності, та, за потреби, подати їх у звіті.

#### » МІРКУВАННЯ ЩОДО ЗАКОНІВ І ПІДЗАКОННИХ АКТІВ В АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 49) Аудитор повинен ідентифікувати ризики суттєвого викривлення внаслідок недотримання вимог законів і підзаконних актів, і вчинити необхідні дії у відповідь.
- 50) Аудитор повинен одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів щодо безпосереднього впливу дотримання вимог таких законів і підзаконних актів на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності. Аудитор повинен також виконувати аудиторські процедури, покликані допомогти у виявленні випадків недотримання вимог інших законів і підзаконних актів, що опосередковано можуть справити суттєвий вплив на фінансову звітність.

- 51) У державному секторі можуть існувати додаткові обов'язки з аудиту, що стосуються врахування будь-яких законів і підзаконних актів, пов'язаних з аудитом фінансової звітності або іншими аспектами діяльності об'єкта аудиту. У таких випадках аудитор повинен розуміти різницю між обсягом роботи, що виконується для перевірки дотримання вимог законів і підзаконних актів для надання думки щодо фінансової звітності, та аудиторською роботою, що виконується для перевірки інших питань дотримання вимог для надання думки та/або звіту щодо дотримання вимог.
- 52) Аудитор повинен отримати достатнє розуміння нормативно-правової бази, застосовної до конкретного середовища, в якому об'єкт аудиту здійснює свою діяльність, включно з тим, як він дотримується вимог концептуальної основи.
- 53) Положення деяких законів чи підзаконних актів безпосередньо впливають на фінансову звітність, визначаючи зазначені у звітах суми та розкриті в них інформацію. Інші закони чи підзаконні акти мають виконуватись об'єктом аудиту або визначають положення, згідно з якими функціонує об'єкт аудиту, але мають лише опосередкований вплив на його фінансову звітність.

## » АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

- 54) Аудитор повинен розробляти та виконувати аудиторські процедури для одержання достатнього обсягу належних аудиторських доказів (за кількістю та якістю), на яких мають ґрунтуватись аудиторські висновки та думка аудитора.
- 55) Кількість аудиторських доказів, потрібних для підкріплення висновку, залежить від оцінки аудитором ризиків викривлення та якості таких доказів. Якість аудиторських доказів — це їхня доречність і надійність. На надійність доказів впливають їхнє джерело, характер і обставини, за яких їх було отримано.

## » ОЦІНЮВАННЯ ВИКРИВЛЕНЬ

- 56) Аудитор повинен вести облік виявлених під час аудиту викривлень і доводити їх до відома управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Аудитор повинен оцінити, чи означають викривлення необхідність виконання подальшої аудиторської роботи, і яким буде їхній вплив на фінансову звітність, якщо їх не виправити.

- 57) Аудитор повинен оцінити, чи є не виправлені викривлення суттєвими окремо або в сукупності, щоб визначити, який вплив вони можуть мати на аудиторську думку.

#### » ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА ЗВІТУВАННЯ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 58) На підставі аудиторських доказів аудитор повинен сформувавши думку щодо того, чи було складено фінансову звітність згідно з застосовною концептуальною основою фінансового звітування та чи не містить вона суттєвих викривлень.
- 59) Для формування думки аудитор спочатку повинен дійти висновку про обґрунтовану впевненість стосовно того, чи не містить фінансова звітність загалом суттєвих викривлень.
- 60) Аудитор повинен висловити немодифіковану думку, якщо аудиторські докази показують, що фінансову звітність було складено в усіх суттєвих аспектах згідно з застосовною концептуальною основою фінансового звітування.
- 61) Якщо аудитор дійде на підставі одержаних аудиторських доказів висновку про те, що фінансова звітність у цілому містить суттєве викривлення або що аудитор не може одержати достатнього обсягу належних аудиторських доказів для висновку про те, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, то аудитор повинен модифікувати думку, висловлену у звіті аудитора, згідно з розділом «Модифікації думки у звіті аудитора».
- 62) На додачу до думки щодо фінансової звітності закон чи підзаконний акт може вимагати від аудитора подання своїх спостережень і результатів аудиту, що не вплинули на думку, та всіх зроблених на їхній підставі рекомендацій. Ці елементи слід чітко відрізняти від думки.

## » МОДИФІКАЦІЯ ДУМКИ У ЗВІТІ АУДИТОРА

- 63) Аудитор повинен модифікувати думку, висловлену у звіті аудитора, якщо аудитор на підставі одержаних аудиторських доказів дійшов висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєве викривлення, або якщо аудитор не зміг одержати достатнього обсягу належних аудиторських доказів для висновку.
- 64) Аудитор може висловлювати три види модифікованих думок:
- думка з застереженням — якщо аудитор доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є або можуть бути суттєвими, проте не всеохоплюючими, або не може одержати достатніх і належних аудиторських доказів щодо того, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є або можуть бути суттєвими, проте не всеохоплюючими;
  - негативна думка — якщо аудитор, отримавши достатні й належні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є як суттєвими, так і всеохоплюючими; або
  - відмова від висловлення думки — якщо аудитор не може отримати достатніх і належних аудиторських доказів через невизначеність або обмеження обсягу аудиту, що є як суттєвими, так і всеохоплюючими.
- 65) Рішення про те, який вид модифікованої думки є прийнятним, залежить від:
- характеру питання, що дає підстави для модифікації: чи містить фінансова звітність суттєві викривлення, чи, якщо неможливо одержати достатнього обсягу належних аудиторських доказів, може містити суттєві викривлення; та
  - судження аудитора щодо всеохоплюваності впливів або можливих впливів питання на фінансову звітність.

## » ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ АУДИТОРА

- 66) Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке настільки

важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, й за умови наявності достатнього обсягу належних доказів того, що питання не є суттєво викривленим у фінансовій звітності, аудитор повинен включити до звіту пояснювальний параграф.

- 67) Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, крім тих, які подані чи розкриті у фінансовій звітності, що, за його судженням, є доречним для розуміння користувачами аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора, й за умови, що це не заборонено законом чи підзаконним актом, аудитор повинен зробити це в параграфі під заголовком «Інші питання» або іншим відповідним заголовком.

#### » УРАХУВАННЯ ПОДІЙ ПІСЛЯ ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ

- 68) Аудитор повинен одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів того, що всі події, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора і потребують коригування фінансової звітності чи розкриття в ній, були виявлені та належно відображені у фінансовій звітності.
- 69) Аудитор повинен також належно відреагувати на факти, що стали відомі після дати звіту аудитора й що могли б спонукати аудитора внести до звіту аудитора зміни, якби вони були відомі на зазначену дату.

#### » ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

- 70) Аудитор повинен одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів щодо того, чи була будь-яка порівняльна інформація, включена до фінансової звітності, подана в усіх суттєвих аспектах, відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування до порівняльної інформації, й повідомити їх у звіті відповідно до відповідальності аудитора зі звітування.
- 71) Порівняльна інформація — це суми та розкриття інформації, включені до фінансової звітності стосовно одного чи кількох попередніх періодів.

Відповідні показники — це суми та розкриття іншої інформації за попередній період, що включаються до фінансової звітності поточного періоду як її невід’ємна частина. Порівняльна фінансова звітність — це звітність, що містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду з таким самим рівнем інформації, що й за поточний період.

- 72) Аудитор повинен оцінити, чи узгоджується порівняльна інформація з сумами та розкриттям іншої інформації, поданими в попередньому періоді, та чи було здійснено їх перерахунок, якщо того потребували обставини. Аудитор також повинен оцінити, чи узгоджуються облікові політики, відображені в порівняльній інформації, з обліковими політиками, застосованими в поточному періоді, та, якщо в облікових політиках відбулися зміни, чи були ці зміни належно відображені в обліку та достатньою мірою подані та розкриті.
- 73) У разі відповідних показників думка аудитора щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду. У разі порівняльної фінансової звітності думка аудитора стосується кожного періоду, за який подається фінансова звітність.

» **ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ДОКУМЕНТАХ, ЯКІ МІСТЯТЬ АУДИТОВАНУ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ**

- 74) Аудитор повинен ознайомитися з усією іншою інформацією, поданою в річному звіті об’єкта аудиту, та виявити всі наявні суттєві невідповідності або викривлення факту щодо аудитованої фінансової звітності або знань, здобутих аудитором під час аудиту. Якщо під час розгляду іншої інформації аудитор виявляє суттєву невідповідність або суттєве викривлення факту, то повинен визначити, чи потребує перегляду аудитована фінансова звітність або інша інформація.
- 75) Інша інформація — це фінансова чи нефінансова інформація (за винятком фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), включена до річного звіту об’єкта аудиту. Зазвичай це документ чи поєднання документів, що готуються переважно щорічно управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, згідно з законом, підзаконним актом або звичаєм, з метою надання зацікавленим сторонам інформації

про діяльність об'єкта аудиту та фінансові результати й фінансовий стан об'єкта аудиту, які представлено у фінансовій звітності.

- 76) У разі виявлення суттєвої невідповідності до заходів, яких аудитор повинен вжити, можуть належати модифікація думки аудитора, відмова від надання звіту аудитора, відмова від завдання (у тих рідкісних випадках, коли це є можливим у державному секторі), повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або включення до звіту аудитора параграфа «Інші питання».
- 77) Якщо аудитор виявить суттєву невідповідність, яку управлінський персонал об'єкта аудиту відмовляється виправити, аудитор повинен повідомити про це тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Аудитори можуть бути зобов'язані або можуть вирішити повідомити інші сторони — наприклад, законодавчий орган — на додачу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

## » МІРКУВАННЯ ЩОДО АУДИТІВ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 78) Аудитори, яким поставлене завдання здійснити аудит консолідованої фінансової звітності, повинні одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів надійності фінансової інформації компонентів і щодо процесу консолідації, щоб висловити думку стосовно того, чи консолідовану фінансову звітність було складено, в усіх суттєвих аспектах, відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- 79) Ці принципи застосовуються до всіх аудитів консолідованої фінансової звітності в державному секторі. У ситуаціях, коли аудитору поставлене завдання здійснити аудит консолідованої фінансової звітності, можуть застосовуватись особливі вимоги та міркування, в тому числі щодо забезпечення якості роботи аудиторів компонентів.