

# ISSAI4000

Стандарт  
аудиту  
відповідності

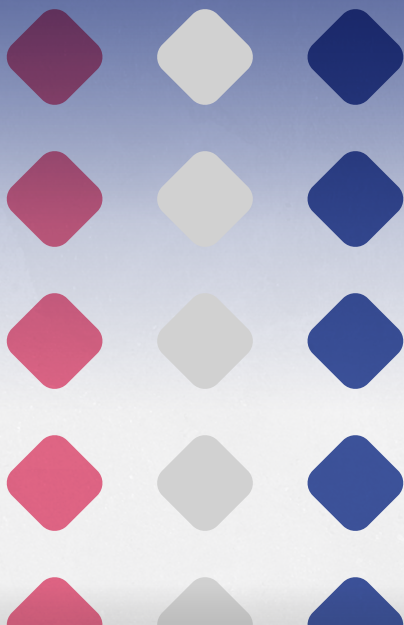
Стандарти INTOSAI випущені  
Міжнародною організацією  
вищих органів аудиту  
(INTOSAI) у складі Системи  
професійних документів  
INTOSAI. Додаткову  
інформацію подано на сайті  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



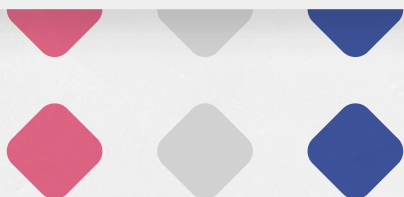
INTOSAI



## INTOSAI, 2019

- 1) Схвалено у 2010 році як Керівництво з аудиту відповідності — Загальний вступ
- 2) Переглянуто та схвалено як Стандарт аудиту відповідності у 2016 році
- 3) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році внесено редакційні зміни

ISSAI 4000 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською



# ЗМІСТ

<b>1. ВСТУП</b>	<b>5</b>
<b>2. СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ЦЬОГО ISSAI</b>	<b>7</b>
<b>3. ТРИ СТОРОНИ В АУДИТІ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>9</b>
Аудит відповідності, що проводиться ВОА з юрисдикційними повноваженнями	10
<b>4. МЕТА АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТ</b>	<b>11</b>
Характеристики завдання з надання впевненості	12
Обґрунтована впевненість	13
Обмежена впевненість	13
Завдання прямого звітування	14
Завдання з атестації	14
Ідентифікація предмета та обсягу аудиту	15
<b>5. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>16</b>
Об'єктивність і етика	16
Аудиторський ризик	17
Ризик шахрайства	19
Вибір сфер, значущих для передбачуваних користувачів	20
Професійне судження та професійний скептицизм	21
Контроль якості	23
Документація	24
Комунікація	26

<b>6. ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>28</b>
Ідентифікація передбачуваних користувачів і відповідальної сторони	28
Визначення предмета аудиту та відповідних критеріїв аудиту	29
Визначення рівня впевненості	32
Визначення суттєвості	33
Розуміння об'єкта аудиту та його середовища включно із внутрішнім контролем	35
Стратегія аудиту та план аудиту	36
<b>7. ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ВИКОНАННЯМ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ</b>	<b>38</b>
Достатні та належні аудиторські докази	38
Аудиторська вибірка	43
<b>8. ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ОЦІНЮВАННЯМ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ТА ФОРМУВАННЯМ ВИСНОВКІВ</b>	<b>45</b>
<b>9. ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ ЗІ ЗВІТУВАННЯМ</b>	<b>47</b>
Структура звіту — завдання прямого звітування	50
Структура звіту — завдання з атестації	52
Структура додаткового звіту — ВОА з юрисдикційними	53
Міркування, пов'язані зі звітуванням щодо підозр у протиправних діяннях	54
<b>10. ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З КОНТРОЛЕМ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ</b>	<b>56</b>

- 1) Професійні стандарти й керівництва потрібні для забезпечення достовірності, прозорості, якості та професіоналізму аудиту в державному секторі. *Стандарт аудиту відповідності (ISSAI 4000)*, розроблений Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI), має на меті сприяння незалежному та результативному аудиту й надання підтримки членам INTOSAI у розробленні власного професійного підходу, що відповідає їхнім повноваженням, а також національним законам і підзаконним актам.
- 2) Професійні стандарти мають подвійне призначення: слугувати орієнтиром для аудиту державного сектору та зміцнювати довіру<sup>1</sup> заінтересованих сторін до висновку (висновків), що викладені у звітах.
- 3) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* визначає призначення та сферу застосування стандартів ISSAI і концептуальну основу аудиту державного сектору. *ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності»* ґрунтується на фундаментальних принципах ISSAI 100 й доповнює їх з урахуванням специфіки контексту аудиту відповідності.
- 4) ISSAI 4000 ґрунтується на фундаментальних принципах аудиту державного сектору, викладених у ISSAI 100, та принципах аудиту відповідності, викладених у ISSAI 400.
- 5) Аудит відповідності — окремий тип аудиту. Втім, деякі принципи перебувають до певної міри під впливом фінансового аудиту та аудиту діяльності (ефективності) або є спільними для цих типів аудиту. ISSAI 4000 містить, залежно від обставин, посилання на стандарти серії 2000 та стандарт *ISSAI 3000 «Стандарт аудиту діяльності (ефективності)»*.

<sup>1</sup> Термін «заінтересована сторона» має в цьому документі таке саме значення, що й у виносі 3 *INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту — вплив на життя громадян»*: особа, група, організація, учасник чи система, які можуть впливати на дії, цілі та політику уряду і суб'єктів державного сектору або перебувати під впливом таких дій, цілей чи політики.

- 6) ISSAI 4000 містить обов'язкові для виконання вимоги та пояснення. Вимоги встановлюють мінімум, необхідний для забезпечення високої якості аудиторської роботи. Вимоги — це твердження, що містять слово «повинен», подані напівжирним шрифтом, а пояснення деталізують зміст вимог.
- 7) Термін «аудитор» використовується в ISSAI 4000 в тому самому значенні, що й у ISSAI 100<sup>2</sup>. Там, де це доречно, наприклад коли йдеться про інституційні питання, згадується також вищий орган аудиту (BOA).
- 8) ISSAI 4000 значною мірою побудований так само, як ISSAI 400, та складається з чотирьох розділів:
  - a) Перший розділ визначає сферу застосування Стандартів аудиту відповідності та спосіб, у який вищі органи аудиту (BOA) можуть подавати посилання на них у своїх аудиторських звітах.
  - b) У другому розділі надається визначення аудиту відповідності та його завдань, а також принципів, що лежать в основі концепції відповідності.
  - c) Третій розділ містить загальні вимоги до аудиту відповідності. Ці вимоги повинні бути враховані до початку здійснення аудиту та під час нього.
  - d) Четвертий розділ містить вимоги, що стосуються основних етапів процесу аудиту як такого.

---

<sup>2</sup> ISSAI 100, параграф 25.

# 2

## СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ЦЬОГО ISSAI

- 9) ISSAI 4000 в жодному разі не матиме переваги перед національними законами, підзаконними актами чи повноваженнями й не забороняє BOA проводити розслідування чи виконувати інші завдання, які не врегульовано конкретно цим стандартом.
- 10) Цей документ містить Міжнародний стандарт аудиту відповідності. Згідно з параграфами 2–9 ISSAI 400 BOA, які бажають послатись на концептуальну основу ISSAI щодо аудиту відповідності, можуть зробити це у два способи:
  - a) спосіб 1: шляхом розробки офіційних стандартів, які ґрунтуються на Принципах аудиту відповідності або відповідають їм;
  - b) спосіб 2: шляхом прийняття Міжнародних стандартів вищих органів аудиту з аудиту відповідності (ISSAI 4000–4899).
- 11) У разі застосування способу 1 INTOSAI визнає, що BOA мають різні повноваження та працюють за різних умов. З огляду на відмінності у становищі та структурах BOA не всі стандарти аудиту або керівництва можуть застосовуватись до всіх аспектів їхньої роботи. Національні стандарти можуть реалізовувати принципи ISSAI 400 різними шляхами з урахуванням національних повноважень, конституційного та іншого правового середовища або стратегії BOA.
- 12) BOA мають можливість розробляти офіційні стандарти, узгоджені з ISSAI 100 та ISSAI 400. Якщо BOA вирішить розробляти свої власні національні стандарти, ці стандарти повинні мати рівень деталізації, необхідний для виконання відповідних функцій BOA з аудиту, і повинні відповідати ISSAI 100 та ISSAI 400 в усіх застосовних і доречних аспектах.

- 13) BOA повинні декларувати, який стандарт вони застосовують під час аудиту, і ця інформація має бути доступна користувачеві (користувачам) звітів BOA. У своїх аудиторських звітах BOA повинен посилатись на застосований ним стандарт; однак може вживати й більш загальне формулювання, що окреслює визначене коло завдань. BOA може зазначати у своїх звітах, що дотримується міжнародних стандартів, не згадуючи окремо кожний стандарт, використаний для кожного звіту. Це полегшує сприймання тексту звіту користувачем.
- 14) У разі застосування способу 2 аудитор та BOA повинні дотримуватися кожної вимоги ISSAI 4000, яка є актуальною. Якщо не всі відповідні вимоги були виконані, при посиланні на ISSAI 4000 у звіті потрібно обов'язково зазначити про цей факт та надати пояснення щодо його наслідків.
- 15) Коли BOA посилається на ISSAI 4000, посилання має відповідати принципам, визначеним у параграфах 10–12 ISSAI 100 та параграфі 9 ISSAI 400. Аудит відповідності може проводитись або як окремий захід згідно з ISSAI 4000, або в поєднанні з фінансовим аудитом чи аудитом діяльності (ефективності).
- 16) У разі здійснення комплексного аудиту аудитор визначає, на який стандарт посилатись. Якщо аудит відповідності поєднується з фінансовим аудитом, висновок / оцінка щодо аспекту відповідності повинні бути чітко відокремлені від висновків про фінансову звітність. Серед ідентифікованих застосованих законів і підзаконних актів повинні бути зазначені всі закони і підзаконні акти, що можуть вплинути на результати (=кількість) фінансових операцій, які обліковуються (чи мають обліковуватись) у фінансовій звітності.
- 17) Вимоги та пояснення ISSAI 4000 застосовуються до аудитів відповідності, що проводиться як окремий захід або як компонент заходу з фінансового аудиту чи аудиту діяльності (ефективності).
- 18) Відповідно до своїх повноважень BOA можуть також здійснювати заходи, що не вважаються заходами з надання впевненості. Такі завдання цим ISSAI не регулюються, тому BOA мають посилатись на інші стандарти чи вимоги до виконуваних робіт.

- 19) Аудит державного сектору включає три окремі сторони: відповідальна сторона, аудитор і передбачуваний користувач (передбачувані користувачі).
- a) Відповідальна сторона — це виконавча гілка державної влади центрального чи місцевого рівня та/або нижчі за ієрархією посадові особи й органи, відповідальні за управління державними коштами та/або виконання владних повноважень під контролем законодавчого органу. Відповідальна сторона в аудиті відповідності відповідає за предмет аудиту або за інформацію про предмет аудиту<sup>3</sup>.
  - b) Аудитор прагне одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів для того, щоб дійти висновку, який посилить рівень упевненості передбачуваних користувачів, окрім відповідальної сторони, щодо вимірювання або оцінювання предмета аудиту на відповідність критеріям<sup>4</sup>.
  - c) Передбачувані користувачі — це фізичні особи, організації або їхні групи, для яких аудитор готує аудиторський звіт. В аудиті відповідності до користувачів зазвичай належать законодавчі органи як представники громадян, які і є кінцевими користувачами звітів про аудит відповідності. Законодавчий орган ухвалює рішення й визначає пріоритети, що стосуються обсягів та мети видатків і доходів державного сектору. Основним користувачем в аудиті відповідності часто є суб'єкт, що видав керівні вимоги, визначені як критерії аудиту<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> ISSAI 400 параграф 37.

<sup>4</sup> ISSAI 400 параграф 35.

<sup>5</sup> ISSAI 400 параграф 38.

## АУДИТ ВІДПОВІДНОСТІ, ЩО ПРОВОДИТЬСЯ ВОА З ЮРИСДИКЦІЙНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- 20) ВОА, що мають юрисдикційні повноваження, використовують судження й ухвалюють рішення щодо державних службовців, відповідальних за невідповідність звітності. Ці ВОА уповноважені застосовувати санкції і керуються при цьому основними принципами верховенства права. Повноваження деяких ВОА передбачають повідомлення судових органів про факти, що є підставою для притягнення до кримінальної відповідальності. Для діяльності цих ВОА можуть бути встановлені вимоги на національному рівні додатково до вимог цього ISSAI.
- 21) ВОА з юрисдикційними повноваженнями можуть також виносити рішення та застосовувати санкції щодо осіб, відповідальних за управління державними коштами й активами. ВОА оцінюють, чи мають такі особи бути притягнуті до відповідальності за втрату, нецільове використання чи розтрату державних коштів чи активів і чи слід застосувати до них санкції або покарання.
- 22) ВОА з юрисдикційними повноваженнями дотримуються в процесі аудиту порядку, описаного в цих стандартах. Водночас після етапів планування, виконання та збору доказів можуть виникати додаткові та специфічні питання, що призводять до юридичних проваджень і винесення остаточного офіційного рішення з питань невідповідності. Зазначені питання цим ISSAI 4000 не регулюються.

- 23) Головна мета аудиту відповідності полягає в наданні передбачуваним користувачам інформації про те, чи виконують суб'єкти державного сектору, які перевіряються аудитом, рішення парламенту, закони та інші нормативно-правові акти, дотримуються встановленої державної політики та узгоджених умов. Аудитори формують керівні вимоги, що регулюють предмет аудиту / об'єкт аудиту. Керівні вимоги є джерелом критеріїв аудиту. Характеристики критеріїв аудиту описано в параграфі 118.
- 24) Аудит відповідності охоплює і аспекти оцінки законності (дотримання формальних критеріїв на зразок відповідних законів, підзаконних актів і вимог), і (або) аспекти правильності (дотримання загальних засад, що регулюють належне управління фінансами та поведінку державних службовців). Незалежно від джерела критеріїв аудитор проводить аудит і формує висновок з обраним рівнем упевненості відповідно до вимог ISSAI 4000.
- 25) Критерії аудиту можуть уже бути встановлені національним законодавством та/або обумовлені сферою компетенції об'єкта аудиту. У такому разі BOA не завжди матиме можливість вплинути на обсяг аудиторської роботи.
- 26) BOA сприяє добросовісному управлінню шляхом виявлення відхилень від критеріїв і повідомлення про них для вжиття коригувальних заходів і притягнення відповідальних за такі відхилення осіб до відповідальності за їхні дії. Аудит відповідності проводиться шляхом оцінювання того, чи відповідають діяльність, фінансові операції та інформація керівним вимогам, що регулюють діяльність об'єкта аудиту, в усіх суттєвих аспектах. Шахрайство – це навмисний акт надання неправдивої інформації, що перешкоджає прозорості, підзвітності та належному управлінню.

- 27) Аудит відповідності зазвичай проводиться:
- a) або як окремий аудит відповідності;
  - b) або у зв'язку з аудитом фінансової звітності;
  - c) або в поєднанні з аудитом діяльності (ефективності).
- 28) ISSAI 4000 не надає докладних пояснень з приводу порядку проведення поєднаних аудитів.
- 29) Аудиторський звіт містить важливу інформацію як підставу для ухвалення рішень у державному секторі. Ця інформація ґрунтується на достатніх і належних аудиторських доказах. Під час ухвалення рішення щодо рівня впевненості, а отже й рівня достатності та належності доказів для кожного аудиту враховуються потреби передбачуваних користувачів. Аудитор визначає підхід до аудиту так, щоб забезпечити або обґрунтований, або обмежений рівень упевненості.

## ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

- 30) Кожний аудит відповідності являє собою завдання з надання впевненості. Аудитор обирає рівень упевненості на підставі потреб передбачуваних користувачів. Аудиторський звіт надає або обґрунтовану, або обмежену впевненість.
- 31) Кожне завдання з надання впевненості є або завданням з атестації, або завданням прямого звітування. Завдання прямого звітування та завдання з атестації відрізняються одне від одного тим, хто готує і вимірює / оцінює предмет аудиту. Предмет аудиту може бути або визначений повноваженнями, або обраний рішенням ВОА.
- 32) Незалежно від характеристик завдання, серед критеріїв аудиту можуть бути як законність, так і правильність.

## ОБҐРУНТОВАНА ВПЕВНЕНІСТЬ

- 33) Обґрунтована впевненість є високою, але не абсолютною. Висновок аудитора подається позитивно, із зазначенням того, що, на думку аудитора, предмет аудиту є відповідним або невідповідним у всіх суттєвих аспектах або, якщо це доречно, що інформація про предмет аудиту створює правдиве та справедливе уявлення відповідно до застосовних критеріїв<sup>6</sup>.
- 34) Зазвичай для обґрунтованої впевненості потрібно більше аудиторських доказів, ніж для обмеженої впевненості, що часто зумовлює необхідність застосування ширших аудиторських процедур, наприклад з питань оцінки ризику, кращого розуміння середовища діяльності об'єкта аудиту, оцінювання будови системи внутрішнього контролю тощо.

## ОБМЕЖЕНА ВПЕВНЕНІСТЬ

- 35) У разі надання обмеженої впевненості у висновку за результатами аудиту зазначається, що за результатами виконаних процедур жодна підстава вважати предмет аудиту таким, що не відповідає застосовним критеріям, не привернула до себе уваги аудитора. Утім, якщо аудитор вважає, що предмет аудиту не відповідає критеріям, він має виконати обмежені процедури, щоб дійти висновку про відповідність або невідповідність предмета аудиту критеріям.
- 36) Процедури, що виконуються в межах аудиту для надання обмеженої впевненості, є обмеженими порівняно з тими, які потрібні для отримання обґрунтованої впевненості, проте очікується, що рівень упевненості, згідно з професійним судженням аудитора, матиме сенс для передбачуваних користувачів. Звіт про обмежену впевненість повідомляє про обмежений характер наданої впевненості<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> ISSAI 100 параграф 33.

<sup>7</sup> ISSAI 100 параграф 33.

## ЗАВДАННЯ ПРЯМОГО ЗВІТУВАННЯ

- 37) У завданні прямого звітування саме аудитор вимірює або оцінює докази щодо предмета аудиту на відповідність критеріям. Аудитор відповідає за формування інформації про предмет аудиту. Аудитор добирає предмет аудиту та критерії з урахуванням ризику та суттєвості. Аудитор може дійти висновку шляхом зіставлення доказів щодо предмета аудиту з критеріями. Висновок висловлюється у формі результатів аудиту, відповідей на конкретні питання аудиту, рекомендацій або думки<sup>8</sup>.
- 38) У завданні прямого звітування, що виконується з обґрунтованою впевненістю, висновок аудитора відображає точку зору аудитора стосовно того, відповідає чи не відповідає предмет аудиту в усіх суттєвих аспектах застосовним критеріям.
- 39) У разі надання обмеженої впевненості у висновку зазначається, що жодна підстава вважати результати аудиту такими, що не відповідають критеріям аудиту, не привернула до себе уваги аудитора. Якщо аудиторам були відомі випадки недотримання вимог, висновок має це відображати.

## ЗАВДАННЯ АТЕСТАЦІЇ

- 40) У завданні з атестації відповідальна сторона оцінює предмет аудиту на відповідність критеріям і надає інформацію про предмет аудиту, за якою аудитор збирає достатні та належні аудиторські докази, які є раціональною підставою для того, щоб дійти висновку. Висновок висловлюється у формі результатів аудиту, висновків, рекомендацій або думки<sup>9</sup>.
- 41) У завданні з атестації, що виконується з обґрунтованою впевненістю, висновок аудитора розкриває погляд аудитора стосовно того, відповідає чи не відповідає інформація про предмет аудиту застосовним критеріям.

<sup>8</sup> ISSAI 100 параграф 29.

<sup>9</sup> ISSAI 100 параграф 29.

- 42) У завданні з атестації, що виконується з обмеженою впевненістю, аудитор за результатом виконаних процедур зазначає, чи привернула до себе його увагу якась підстава вважати предмет аудиту таким, що не відповідає в усіх суттєвих аспектах застосовним критеріям. Виконані процедури є обмеженими порівняно з тими, які потрібні для отримання обґрунтованої впевненості.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ПРЕДМЕТА ТА ОБСЯГУ АУДИТУ

- 43) Для деяких ВОА встановлено обов'язкові до виконання вимоги або вони мають проводити аудит на вимогу парламенту, тоді як інші ВОА мають право визначати охоплення аудитом відповідності на власний розсуд. Спосіб, у який обирається предмет аудиту, впливає на підхід до аудиту в тому, що стосується аудиторських доказів і ресурсів.
- 44) Обсяг аудиту визначає предмет аудиту і те, що підлягає аудиту. Обсяг аудиту залежить від потреб передбачуваних користувачів, визначеного рішенням рівня впевненості, ризику, який було оцінено, а також компетенцій і ресурсів, наявних у ВОА.

## ОБ'ЄКТИВНІСТЬ І ЕТИКА

### Вимога

- 45) Аудитор повинен дотримуватись процедур, що стосуються об'єктивності та етики, які, у свою чергу, повинні відповідати положенням ISSAI щодо об'єктивності та етики.

### Пояснення

- 46) Аудитор має демонструвати професійну поведінку та чесність, бути об'єктивним, володіти необхідними професійними компетенціями й виявляти належну обережність. Аудитор має також зберігати як фактичну незалежність, так і незалежність поведінки, а також конфіденційність стосовно всіх питань аудиту.
- 47) Аудитор може знайти додаткові керівництва в *INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність BOA»*, а також *GUID 9030 «Краща практика, що стосується незалежності BOA»* та *ISSAI 130 «Кодекс етики»*.

### Вимога

- 48) Аудитор повинен дбати про об'єктивність, щоб результати та висновки були неупередженими і щоб вони сприймалися як такі третіми сторонами.

### Пояснення

- 49) Аудитор виявляє об'єктивність, добираючи цілі аудиту та визначаючи критерії. Аудиторові потрібно переконатись у тому, що комунікація з заінтересованими сторонами не ставить під загрозу об'єктивність ВОА.
- 50) Предмет та критерії аудиту можуть бути вже встановлені національним законодавством та/або обумовлені сферою компетенції об'єкта аудиту. У такому разі ВОА не завжди матиме можливість вплинути на обсяг аудиторської роботи, але це обмеження не впливає на об'єктивність аудитора.
- 51) Під час формування звіту аудиторів потрібно уникати неналежного впливу з боку будь-яких заінтересованих сторін і він забезпечує свою об'єктивність таким чином, щоб розумні та обізнані треті особи сприймали його роботу та звіт як неупереджені.

## АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

### Вимога

- 52) Аудитор повинен виконувати процедури для зниження ризику отримання неправильних висновків до прийнятно низького рівня.**

### Пояснення

- 53) Зниження аудиторського ризику включає такі аспекти: очікування можливих або відомих ризиків передбаченої роботи та їхніх наслідків, розроблення процедур для зниження цих ризиків під час аудиту й документування того, які ризики в який спосіб буде знижено. Аудиторів потрібно оцінити, чи є достатнім обсяг виконаної роботи. Крім того, надаючи висновок, аудитор повинен оцінити, чи має він достатні та належні аудиторські докази для оцінки предмета перевірки за критеріями, щоб сформувавши висновок(висновки) на основі рівня ризику.

- 54) У завданнях з атестації аудиторський ризик має три складові:
- a) невід’ємний ризик (НР) предмета аудиту;
  - b) ризик контролю (РК) — ризик того, що відповідні заходи внутрішнього контролю, пов’язані з невід’ємними ризиками, є неприйнятними чи не працюють як належить;
  - c) ризик невиявлення (РН) — ризик того, що процедури, виконані аудитором, призведуть до неправильного висновку / неправильної думки.

Ці три складові аудиторського ризику (НР, РК та РН) під час оцінювання аудиторського ризику розглядаються разом.

- 55) У завданні прямого звітування аудитор здійснює формування інформації про предмет аудиту. Аудитор може застосовувати модель аудиторського ризику під час формулювання висновку щодо предмета аудиту.
- 56) Ідентифікувавши та оцінивши невід’ємний ризик і ризик контролю об’єкта аудиту, аудитор може визначити характер і обсяг процедур збирання доказів, потрібних для тестування на відповідність критеріям. Що вищий рівень ризику, то більші обсяги аудиторської роботи знадобляться для зниження ризику невиявлення, достатнього для досягнення прийнятного рівня аудиторського ризику.
- 57) У контексті діяльності ВОА з юрисдикційними повноваженнями врахування аудиторського ризику може передбачати:
- a) визначення того, хто може бути притягнутий до відповідальності за діяння, пов’язані з недотриманням вимог;
  - b) визначення проміжку часу, упродовж якого державні службовці можуть бути притягнуті до відповідальності, з урахуванням чинного строку давності для запобігання відхиленню позову;
  - c) з’ясування того, чи спричинили ці дії втрату або розтрату державних коштів.

## РИЗИК ШАХРАЙСТВА

### Вимога

**58) Аудитор повинен розглядати ризик шахрайства протягом усього процесу аудиту та документувати результат його оцінювання.**

### Пояснення

- 59) Аудиторові потрібно ідентифікувати та оцінити ризик шахрайства й одержати достатні та належні аудиторські докази щодо оцінюваних ризиків шляхом визначення й реалізації прийнятних дій у відповідь.
- 60) З огляду на властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що протиправні діяння, в тому числі шахрайство, можуть бути вчинені і їх не буде виявлено аудитором. Ризик невиявлення протиправного діяння, зумовленого шахрайством, є вищим за ризик невиявлення такої дії, зумовленої помилкою. Причиною цього є те, що шахрайство може бути пов'язане із застосуванням організованих схем, покликаних приховати його, навмисною нереєстрацією операцій або умисним викривленням даних, що надаються аудитором. Виявлення таких спроб приховування може бути ще складнішою справою, якщо вони супроводжуються змовою.
- 61) Аудитор відповідає за підтримання професійного скептицизму протягом аудиту та усвідомлення того, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилок, можуть не бути ефективними у виявленні шахрайства.
- 62) У разі виявлення підстав для підозри в шахрайстві аудитор вживає заходів до забезпечення належного реагування на них згідно з повноваженнями ВОА та з урахуванням конкретних обставин.
- 63) Основна відповідальність за запобігання шахрайству та виявлення шахрайства лежить на управлінському персоналі об'єкта аудиту, який розробляє, впроваджує та підтримує відповідну систему внутрішнього контролю. Хоча аудит може діяти як засіб запобігання шахрайству, він зазвичай не призначений для його виявлення.

## ВИБІР СФЕР, ЗНАЧУЩИХ ДЛЯ ПЕРЕДБАЧУВАНИХ КОРИСТУВАЧІВ

### Вимога

**64) Якщо ВОА має право обирати межі охоплення аудитом відповідності на власний розсуд, він визначає сфери, що є значущими для передбачуваних користувачів.**

### Пояснення

65) Для деяких ВОА встановлено обов'язкові до виконання вимоги до аудиту відповідності (див. параграф 25). Для таких ВОА ця вимога не є доречною.

66) Під час оцінювання сфер, значущих для передбачуваних користувачів, з метою аудиту відповідності ВОА ухвалює рішення про те, чи проводитиметься аудит як завдання з атестації чи як завдання прямого звітування.

67) Якщо ВОА має право обирати межі охоплення аудитом відповідності на власний розсуд, він виконує процедури, потрібні для визначення значущих сфер та/або сфер з потенційним ризиком недотримання вимог. Виконуючи ці процедури, аудитор може враховувати будь-які аспекти, зазначені нижче:

- a) зацікавленість або відповідні очікування громадськості чи законодавства;
- b) вплив на громадян;
- c) проекти зі значним державним фінансуванням;
- d) одержувачів державних коштів;
- e) значущість певних положень закону;
- f) принципи добросовісного управління;
- g) завдання різних органів державного сектору;
- h) права громадян або органів державного сектору;
- i) потенційні порушення чинного законодавства та інших підзаконних актів, що регулюють діяльність суб'єкта державного сектору, або державний борг, дефіцит державного бюджету та зовнішні зобов'язання;

- j) недотримання заходів внутрішнього контролю або відсутність відповідної системи внутрішнього контролю;
  - k) результати попередніх аудитів;
  - l) ризики недотримання вимог за сигналами з боку третіх сторін.
- 68) Під час виконання цих процедур аудитор може визнати за доцільне ознайомлення з бюджетними пропозиціями, публікаціями, звітами з оцінки тощо. Участь у конференціях і дискусійних форумах теж може надати аудиторіві цінну інформацію для визначення основи з метою добору предметів аудиту з боку ВОА і зниження ризику аудиту сфер з низьким рівнем ризику.
- 69) Аудитор може часто натрапляти на приклади недотримання вимог у зв'язку з іншими видами виконуваної аудиторської роботи. Подання повідомлень про результати може бути важливим у межах роботи ВОА над процесом оцінювання ризику на наступний рік.
- 70) Після добору значущих сфер аудиту аудиторіві потрібно визначити суттєвість (див. параграф 125).

## ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ТА ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

### Вимога

- 71) Аудитор повинен застосовувати професійне судження протягом усього процесу аудиту.**

### Пояснення

- 72) Застосування професійного судження має вирішальне значення протягом усього процесу аудиту. Щоб продемонструвати професійне судження, аудитор проходить відповідне навчання, використовує знання та досвід у контексті, передбаченому аудиторськими та етичними стандартами, щоб приймати обґрунтовані рішення на всіх етапах процесу аудиту.
- 73) Аудитор застосовує професійне судження, ухвалюючи рішення про рівень упевненості. Професійне судження використовується під час оцінювання

ризиків та суттєвості, визначення предмета аудиту, обсягу аудиту та відповідних критеріїв аудиту. Професійне судження використовується також для оцінювання процедур, необхідних для збирання та оцінювання достатніх і належних аудиторських доказів. Використання професійного судження має вирішальне значення під час аналізу аудиторських доказів і формулювання висновків на підставі результатів аудиту.

#### Вимога

- 74) Якщо в команді з аудиту відсутні спеціальні знання зі складного чи суперечливого питання, слід звернутись по професійну консультацію.**

#### Пояснення

- 75) Складні питання можуть вимагати компетентності та досвіду, яких команда з аудиту не має. Це можуть бути питання, пов'язані з конкретною сферою діяльності, юридичною або методологічною компетентністю.
- 76) При цьому важливо вносити ясність з приводу суперечливих питань як у межах команди з аудиту, так і у відносинах між командою з аудиту та всіма іншими особами, залученими до аудиту.

#### Вимога

- 77) Аудитор повинен застосовувати професійний скептицизм та виявляти відкритість і об'єктивність.**

#### Пояснення

- 78) Професійний скептицизм — це ставлення, що передбачає відкритість та об'єктивність завдяки виявленню пильності щодо умов, що можуть указувати на можливе недотримання вимог унаслідок помилки чи шахрайства. Професійний скептицизм важливий під час оцінювання аудиторських доказів, що суперечать вже отриманим іншим аудиторським доказам, та інформації, що ставить під сумнів достовірність аудиторських доказів, таких як документи та відповіді на запити.
- 79) Прояв професійного скептицизму потрібен для забезпечення уникнення аудитором особистої упередженості та запобігання надмірним узагальненням з боку аудитора під час формулювання висновків на підставі спостережень. Крім того, аудитор діятиме раціонально на основі критичного оцінювання всіх зібраних доказів.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ

### Вимога

- 80) ВOA повинен брати на себе відповідальність за загальну якість аудиту, щоб забезпечувати проведення аудиту згідно з професійними стандартами, законами й підзаконними актами, а також відповідність звітів обставинам.**

### Пояснення

- 81) У межах процедур контролю якості ВOA можуть користуватись системою забезпечення якості, покликаною гарантувати загальну якість аудиту.
- 82) До процедур контролю якості можуть належати нагляд, перевірки, консультації та навчання; вони можуть охоплювати етапи планування, виконання та звітування.
- 83) Загальна якість ВOA залежить від системи, в якій чітко визначені завдання та обов'язки.
- 84) ВOA забезпечує виконання відповідних процедур та проведення перевірок під час усього процесу аудиту. Заходи з контролю якості фіксуються документально в аудиторському файлі.

### Вимога

- 85) ВOA повинен забезпечувати наявність у команди з аудиту необхідної професійної компетентності для проведення аудиту.**

### Пояснення

- 86) Контроль якості передбачає розгляд питання про те, чи має команда з аудиту достатню та відповідну компетентність для проведення аудиту, чи спроможна вона вибирати критерії без упередженості, чи має вона загальний доступ до достовірної інформації, чи вона розглянула наявну інформацію та чи мала достатньо часу для виконання завдання з аудиту.

- 87) Команда з аудиту формується так, щоб забезпечити наявність у ній необхідної компетентності, знань, навичок і спеціальних знань, що потрібні для виконання аудиту згідно із професійними стандартами.

Залежно від предмета аудиту до них можуть належати:

- a) навички аудиту та навички збирання й аналізу даних;
  - b) юридична компетентність;
  - c) розуміння та практичний досвід виконання аудиту того типу, що проводиться;
  - d) обізнаність із чинними стандартами та керівними вимогами;
  - e) розуміння діяльності об'єкта аудиту, а також наявність відповідного досвіду взаємодії з об'єктом такого типу та операціями, що підлягають аудиту;
  - f) спроможність і досвід, потрібні для використання професійного судження;
  - g) складення звіту аудитора, що відповідає обставинам.
- 88) ВОА потрібно виділити достатньо кваліфікованих ресурсів, забезпечивши їх доступність у разі виникнення потреби на різних етапах процесу аудиту. Якщо в команді чи в ВОА немає осіб, що володіють спеціалізованими методами або навичками, в різний спосіб можуть залучатися зовнішні експерти, наприклад для надання знань чи проведення певних робіт. Якщо є потреба у зовнішніх спеціальних знаннях, ВОА оцінює, чи мають експерти необхідну незалежність, компетентність, спроможності та об'єктивність. ВОА також визначає, чи є їхня робота адекватною цілям аудиту. Навіть якщо аудиторську роботу за дорученням ВОА виконують зовнішні експерти, відповідальність за висновок (висновки) все одно покладається на ВОА.

## ДОКУМЕНТАЦІЯ

### Вимога

**89) Аудитор повинен підготувати аудиторську документацію, що є достатньо детальною для чіткого розуміння виконаної роботи, отриманих доказів і зроблених висновків. Аудитор повинен підготувати аудиторську документацію своєчасно, оновлювати її протягом аудиту та завершити документальне оформлення доказів, що підтверджують результати аудиту, до надання аудиторського звіту.**

### Пояснення

90) Мета документування виконаної аудиторської роботи полягає як у забезпеченні її прозорості, так і в наданні можливості досвідченому аудиторіві, який не має попередніх знань щодо аудиту, змоги зрозуміти: зв'язок між предметом аудиту, критеріями, обсягом аудиту, оцінкою ризику, стратегією та планом аудиту і характером, строком, обсягом і результатами виконаних процедур; докази, одержані на підтримку висновку чи думки аудитора; обґрунтування всіх значущих питань, для яких потрібно було застосовувати професійне судження; а також відповідні висновки. Аудитор повинен готувати належну аудиторську документацію до надання аудиторського звіту, при цьому документація повинна зберігатись протягом прийняттого строку. Документація містить, залежно від обставин:

- a) пояснення предмета аудиту;
- b) оцінку ризику, стратегію та план аудиту і супутні документи;
- c) застосовані методи, а також обсяг аудиту і проміжок часу, охоплений аудитом;
- d) характер, час і обсяг виконаних аудиторських процедур;
- e) результати виконаних аудиторських процедур і отримані аудиторські докази;
- f) оцінку аудиторських доказів, що дає змогу сформулювати результати, висновки, думки та рекомендації;
- g) судження, застосовані в процесі аудиту, включно з професійними консультаціями, а також аргументацію, на яку вони спираються;
- h) комунікацію з об'єктом аудиту та зворотний зв'язок з його боку;
- i) виконані наглядові перевірки та інші застережні заходи контролю якості, яких було вжито.

- 91) Документація має бути достатньою для того, щоб показати, як аудитор визначив мету аудиту, його предмет, критерії та обсяг<sup>10</sup>, а також підстави, на яких було обрано конкретний метод аналізу. Для цього документація має бути організована у спосіб, що забезпечує чіткий і безпосередній зв'язок між результатами аудиту та доказами, на які вони спираються.
- 92) Зокрема, на етапі планування аудиту документація, яку веде аудитор, має містити:
- a) інформацію, потрібну для розуміння об'єкта аудиту та його середовища, що уможливорює оцінювання ризику;
  - b) оцінку суттєвості предмета аудиту;
  - c) ідентифікацію можливих джерел доказів.
- 93) Аудиторові потрібно виконати відповідні процедури, щоб забезпечити конфіденційність і безпечне збереження аудиторської документації, а також її зберігання протягом періоду, достатнього для виконання юридичних, регуляторних, адміністративних і професійних вимог до зберігання документації і для забезпечення можливості проведення аудиторських заходів з контролю виконання рекомендацій.
- 94) Документування основних ухвалених рішень важливе для демонстрації незалежності й неупередженості аудитора під час проведення аналізу. Наявність чутливих питань зумовлює необхідність документування доречних фактів, узятих аудитором до уваги під час обрання певного способу дій або ухвалення певного рішення. У такий спосіб забезпечується пояснення та прозорість дій і рішень.
- 95) У діяльності ВОА з юрисдикційними повноваженнями документація, потрібна для надання пропозицій щодо персональної відповідальності, виходить за межі сфери застосування цього професійного стандарту.

<sup>10</sup> Сфера охоплення повинна бути звужена, щоб аудитор міг проводити належні перевірки.

## КОМУНІКАЦІЯ

### Вимога

- 96) Аудитор повинен підтримувати комунікацію з об'єктом аудиту та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, в ефективний спосіб протягом усього процесу аудиту.

### Пояснення

- 97) До інформації, що доводиться в письмовій формі до відома об'єкта аудиту, можуть належати: предмет аудиту, критерії аудиту, рівень упевненості, проміжок часу для аудиту та перелік підприємств, організацій та/або програм уряду, що охоплюються аудитом, тобто підтвердження умов завдання. Комунікація з цих питань може сприяти досягненню взаєморозуміння щодо процесу аудиту та діяльності об'єктів аудиту.
- 98) Форма комунікації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, протягом усього процесу аудиту підлягає адаптації до обставин. Аудитор бере до уваги час обміну повідомленнями, а також те, чи обмін ними здійснюється усно, письмово чи в обох цих формах.

### Вимога

- 99) Про випадки суттєвого недотримання вимог слід повідомляти управлінський персонал відповідного рівня і (в разі потреби) тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Слід повідомляти також про інші значущі питання, що виникають під час аудиту і безпосередньо стосуються об'єкта аудиту.

### Пояснення

- 100) Висновки, що не вважаються суттєвими або не заслуговують на включення до аудиторського звіту, теж можуть повідомлятися управлінському персоналу під час аудиту. Повідомлення про такі висновки може допомогти об'єктові аудиту в усуненні випадків недотримання вимог та запобіганні подібним випадкам у майбутньому.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ПЕРЕДБАЧУВАНИХ КОРИСТУВАЧІВ І ВІДПОВІДАЛЬНОЇ СТОРОНИ

### Вимога

**101) Аудитор повинен чітко ідентифікувати передбачуваних користувачів і відповідальну сторону й урахувати сутність їхніх ролей, щоб проводити аудит і здійснювати комунікацію у відповідний спосіб.**

### Пояснення

102) Передбачувані користувачі — це особи, для яких аудитор готує звіт про аудит відповідності. Передбачуваними користувачами можуть бути законодавчі або контрольні органи, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, прокурор, засоби масової інформації або широка громадськість. Відповідальна сторона в такому аудиті відповідає за предмет аудиту.

103) Плануючи аудит, аудитор обирає суттєвість на підставі потреб передбачуваних користувачів.

104) Ідентифікація відповідальної сторони має значення під час визначення критеріїв аудиту. Відповідальній стороні потрібно дотримуватися критеріїв, що впливають, наприклад, із законів та підзаконних актів, бюджетного законодавства та підзаконних актів з питань фінансів. Аудитор добирає доречні критеріїв аудиту залежно від предмета аудиту. Аудиторів також потрібно здійснювати комунікацію, взаємодіючи з відповідальною стороною декілька разів протягом усього процесу аудиту.

- 105) Визначаючи рівень упевненості, який слід забезпечити, і порядок комунікації щодо цієї впевненості, аудитор має визначити передбачуваних користувачів і їхні потреби.
- 106) Для деяких предметів аудиту може бути доречним включення більш ніж однієї відповідальної сторони. Така ситуація може скластись, наприклад, тоді, коли виконанням бюджету опікується більш ніж один об'єкт. За цих умов може зростати також і кількість передбачуваних користувачів.

## ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА АУДИТУ ТА ВІДПОВІДНИХ КРИТЕРІЇВ АУДИТУ

### Вимога

- 107) Якщо ВОА має право обирати межі охоплення аудитом відповідності на власний розсуд, аудитор повинен визначати предмет аудиту, що підлягає вимірюванню або оцінюванню за критеріями.**

### Пояснення

- 108) На підставі ідентифікованих сфер аудиту (див. параграф 67) аудитор визначає предмет аудиту.
- 109) Предмет аудиту повинен бути придатним для визначення, і має існувати можливість його оцінювання на відповідність належним критеріям аудиту. За своїм характером він має давати аудиторіві змогу доходити висновку з необхідним рівнем упевненості. Це означає збирання достатніх і належних аудиторських доказів, які підтверджуватимуть висновок або думку за результатами аудиту.

### Вимога

- 110) Якщо ВОА має право обирати межі охоплення аудитом відповідності на власний розсуд, аудитор повинен ідентифікувати до початку аудиту належні критерії аудиту, щоб обґрунтувати висновок / думку стосовно предмета аудиту.**

### Пояснення

- 111) Предмет аудиту та критерії аудиту взаємопов'язані та взаємоузгоджені. Отже, ідентифікація відповідних критеріїв аудиту являє собою ітеративний процес.
- 112) Під час аудиту предмета аудиту аудитор має забезпечити наявність належних критеріїв аудиту.
- 113) Предмет аудиту та доречні критерії аудиту можуть уже бути обумовлені повноваженнями ВОО або національним законодавством<sup>11</sup>. У завданні з атестації критерії аудиту неявно задаються поданням інформації про предмет аудиту. У такому разі аудиторіві потрібно ідентифікувати належні критерії аудиту, щоб дійти висновків щодо правильності критеріїв, неявно заданих відповідальною стороною в інформації про предмет аудиту.
- 114) Юридичні критерії можуть виводитися з:
- a) правил і положень;
  - b) міжнародних договорів та інших угод;
  - c) кодексів поведінки.

Аудит відповідності може стосуватись оцінки законності або оцінки правильності (дотримання загальних засад, що регулюють належне управління фінансами та поведінку державних службовців). І хоча в центрі уваги аудиту відповідності перебуває оцінка законності, оцінка правильності в контексті державного сектору, в якому існують певні очікування щодо управління фінансами та поведінки державних службовців, теж може бути доречною. Залежно від повноважень ВОО аудит може також перевіряти відповідність загальноприйнятим принципам і загальновизнаним кращій практиці, що регулює поведінку державних службовців

<sup>11</sup> Доречні критерії аудиту виводяться з первинного законодавства, яке за визначенням є законодавством, що прийняте законодавчими органами на зразок парламенту тощо. Вторинне законодавство може бути визначене як законодавство, прийняте органами, яким відповідне право делеговане згідно з первинним законодавством. Критерії аудиту виводяться також із Конституції, міжнародних договорів включно, зокрема, з договорами про утворення міжнародних або наднаціональних організацій, договорами із зобов'язальними фіскальними чи бюджетними положеннями, правовими нормами, виданими компетентними установами міжнародних або наднаціональних організацій, що справляють безпосередній та зобов'язальний вплив на правопорядок кожної держави-члена, законів і підзаконних актів, виданих компетентними органами кожної держави згідно з її Конституцією, включно з конституційними бюджетними законами, законами про державний бюджет на відповідний рік, іншими законами, підзаконними актами, що мають фінансовий вплив на державне управління, державне урядування, державні закупівлі, конфлікт інтересів, убезпечення державних коштів та державного майна, запобігання шахрайству та корупції і їх виявлення, а також доречними принципами бухгалтерського обліку. До них також можуть належати авторитетні рішення, винесені міжнародними, наднаціональними або національними судами на підставі Конституції та міжнародних договорів, що визначають повноваження таких судів. Насамкінець, до них можуть належати також нормативні документи, правила, регламенти, положення щодо якості та розпорядження, директиви та настанови уряду або міністерств, а також узгоджені умови.

(правильність)<sup>12</sup>. Придатними критеріями для аудиту відповідності, що передбачає оцінку правильності, будуть або загальноприйняті принципи, або національні чи міжнародні кращі практики. У деяких випадках вони можуть бути некодифікованими, неявними або ґрунтуватись на панівних принципах права<sup>13</sup>. Це забезпечує для Вищих органів аудиту достатній ступінь гнучкості для того, щоб впроваджувати критерії, доречні для їхньої країни у сфері аудиту на предмет правильності.

116) Належні критерії правильності можуть бути виведені з:

- a) очікувань у сфері управління державними фінансами на зразок відповідності результативній та ефективній системі внутрішнього контролю;
- b) очікувань бенефіціарів щодо корисності товарів або якості послуг і робіт;
- c) вимог щодо прозорого та неупередженого розподілу державних коштів і людських ресурсів.

117) У деяких випадках закони й підзаконні акти вимагають додаткової інтерпретації для виведення з них належних критеріїв аудиту. У разі виникнення ситуації, в якій наявні суперечливі положення або можуть існувати сумніви з приводу правильної інтерпретації доречного закону, підзаконного акта чи інших керівних вимог, для аудитора можуть виявитись корисними розгляд намірів і припущень, застосованих під час розроблення закону, або консультація з конкретним органом, відповідальним за таке законодавство. Аудитор може також розглянути доречні рішення, ухвалені судовими органами раніше.

118) Належні критерії аудиту з оцінки або законності, або правильності мають такі характеристики:

- I) доречність: доречні критерії породжують інформацію про предмет аудиту, що сприяє ухваленню рішень передбачуваними користувачами;
- II) повнота: критерії є повними, коли інформація про предмет аудиту, підготовлена згідно з ними, не обходить увагою доречні чинники, які, згідно з обґрунтованим очікуванням, могли б вплинути на рішення передбачуваних користувачів, ухвалені на підставі такої інформації про предмет аудиту;
- III) надійність: надійні критерії породжують внутрішньо узгоджені висновки в разі їх використання та перевірки в такий самий спосіб іншим аудитором за таких самих обставин;

<sup>12</sup> ISSAI 400 параграф 13.

<sup>13</sup> ISSAI 400 параграф 32.

- IV) нейтральність: нейтральні критерії породжують інформацію про предмет аудиту, вільну від упередженості залежно від обставин завдання;
  - V) зрозумілість: зрозумілі критерії породжують інформацію про предмет аудиту, яку можуть зрозуміти передбачувані користувачі;
  - VI) корисність: корисні критерії породжують результати та висновки, що відповідають інформаційним потребам користувачів;
  - VII) порівнянність: порівнянні критерії узгоджуються з критеріями, що використовувались в аудиті відповідності інших аналогічних органів або видів діяльності, а також із тими, що використовувались у попередньому аудиті відповідності об'єкта аудиту;
  - VIII) прийнятність: прийнятними є критерії, з якими зазвичай згодні незалежні експерти у відповідній сфері, об'єкти аудиту, законодавчий орган, засоби масової інформації та широкий загал;
  - IX) доступність: критерії доступні для передбачуваних користувачів у такий спосіб, що вони розуміють характер виконаної аудиторської роботи та підставу для аудиторського звіту.
- 119) Після визначення відповідних критеріїв на основі згаданих вище характеристик їх слід застосувати в належний спосіб, що відповідає конкретним обставинам кожного аудиту, для забезпечення можливості дійти змістовних висновків.
- 120) Якщо під час виконання аудиту аудитор ідентифікує порушення інших належних критеріїв аудиту, крім критеріїв, ідентифікованих на етапі планування, він зобов'язаний повідомити про ці порушення.

## ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ ВПЕВНЕНOSTІ

### Вимога

- 121) Залежно від повноважень ВОА, характеристик предмета аудиту та потреб передбачуваних користувачів аудитор повинен вирішити, чи аудит має забезпечити обґрунтовану, чи обмежену впевненість.**

### Пояснення

- 122) Під час оцінювання рівня впевненості аудитор розглядає потреби передбачуваних користувачів. Це можна зробити шляхом комунікації з передбачуваними користувачами або тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Крім того, у відповідній юрисдикції можуть існувати також загальноприйняті практики, здатні допомогти аудиторіві ухвалити рішення про рівень впевненості.
- 123) Для забезпечення обґрунтованої впевненості потрібен більший обсяг аудиторської роботи (див. параграф 34).
- 124) Для деяких ВОА встановлено обов'язкові вимоги, що вже визначають рівень впевненості.

## ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ СУТТЄВОСТІ

### Вимога

- 125) Аудитор повинен визначити суттєвість, щоб створити основу для розробки підходу до аудиту, та переоцінювати її протягом усього процесу аудиту.**

### Пояснення

- 126) Суттєвість відображає оцінені потреби передбачуваних користувачів (див. параграф 64), і ці потреби потрібно ідентифікувати під час планування аудиту. Визначення суттєвості здійснюється на підставі обраного предмета аудиту шляхом визначення рівня недотримання вимог, який може вплинути на рішення передбачуваних користувачів. Визначаючи суттєвість, аудитор приділяє увагу конкретним сферам законодавства, зацікавленості чи очікуванням громадськості, запитам і значним обсягам державного фінансування, а також шахрайству<sup>14</sup>.
- 127) Концепція суттєвості включає в себе характер, контекст і величину. Суттєвість може зосереджуватись на кількісних чинниках на зразок кількості осіб чи об'єктів, на яких впливає конкретний предмет аудиту, або на відповідних грошових сумах, а також на нецільовому використанні державних коштів незалежно від суми. Суттєвість часто розглядають з огляду на кількісні чинники, але характер певного елемента чи групи елементів або притаманні їм риси можуть зробити питання суттєвим (якісні чинники).

<sup>14</sup> ISSAI 400 параграф 47.

- 128) Суттєвість використовується аудитором під час планування та виконання аудиту, а також під час оцінювання наслідків недотримання вимог. На етапі планування оцінювання суттєвості допомагає аудиторіві ідентифікувати питання аудиту, що є важливими для передбачуваних користувачів. Виконуючи аудит, аудитор використовує суттєвість в ухваленні рішення про обсяг аудиторських процедур, які слід виконати, і в оцінюванні аудиторських доказів. Оцінюючи аудит і доходючи висновку, аудитор використовує суттєвість, щоб оцінити обсяг робіт і рівень недотримання вимог для визначення впливу на висновок / думку.
- 129) Кількісну суттєвість визначають шляхом застосування процентної частки до обраного контрольного показника як відправного пункту (див. параграф 186). Це передбачає використання професійного судження й відображає, згідно із судженням аудитора, ті заходи, що їх користувачі інформації найімовірніше вважатимуть важливими. Кількісна суттєвість використовується переважно в завданнях з атестації. Під час виконання таких завдань аудитор може обирати кілька рівнів суттєвості для тих класів операцій чи залишків, які є важливішими для користувачів звітів чи пов'язані з підвищеним ризиком недотримання вимог, що є суттєвим за характером чи контекстом.
- 130) У деяких випадках якісні чинники є важливішими за кількісні. Очікування та зацікавленість громадськості є прикладами кількісних чинників, що можуть вплинути на визначення суттєвості аудитором. Надмірне витрачання коштів в обсязі, що перевищує асигнування, затверджені законодавчим органом, або впровадження нової послуги, яку не передбачено в затверджених асигнуваннях, може свідчити про недотримання вимог, яке не є суттєвим, але такі випадки все одно вимагають доведення інформації до об'єкта аудиту з огляду на їхній характер.

## РОЗУМІННЯ ОБ'ЄКТА АУДИТУ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ВКЛЮЧНО З ВНУТРІШНІМ КОНТРОЛЕМ

### Вимога

**131) Аудитор повинен мати розуміння об'єкта аудиту та його середовища включно з внутрішнім контролем об'єкта аудиту, щоб мати змогу ефективно планувати та виконувати аудит.**

### Пояснення

132) Аудиторіві потрібно зрозуміти об'єкт аудиту та його середовище, а також як це середовище може впливати на предмет аудиту та інформацію про предмет аудиту.

133) Щоб отримати розуміння об'єкта аудиту та його середовища, аудитор може розглядати доречну діяльність, закони й підзаконні акти, інші зовнішні чинники, характер діяльності об'єкта аудиту, механізми управління, цілі та стратегії або показники діяльності. Це розуміння може бути документально зафіксоване у стратегії аудиту.

134) Аудиторіві потрібно отримати розуміння внутрішнього контролю об'єкта аудиту, що є доречним для аудиту. Якщо предмет аудиту визначено, аудитор ідентифікує заходи внутрішнього контролю, які запроваджено, щоб знизити ризик недотримання критеріїв або суттєвих викривлень в інформації про предмет аудиту. Використовуючи професійне судження, аудитор вирішує, є захід контролю доречним для аудиту чи ні.

135) Система внутрішнього контролю складається з політик, структур, процедур, процесів і завдань, які допомагають об'єктові аудиту прийнятно реагувати на ризики недотримання критеріїв. Ефективна система може забезпечувати захист активів об'єкта аудиту, полегшувати внутрішнє та зовнішнє звітування і допомагати об'єктові аудиту дотримуватись доречних керівних вимог. Аудиторіві потрібно отримати розуміння всіх елементів системи внутрішнього контролю: середовища контролю, процесу оцінювання ризику об'єкта аудиту, інформаційної системи, заходів контролю, що є доречними для аудиту, а також моніторингу контролю, що є доречним для аудиту.

136) Для отримання розуміння внутрішнього контролю може бути доречним розгляд комунікації об'єкта аудиту та забезпечення відповідності цінностям чесності й етики, його прагнення до компетентності, залученості тих, кого наділено найвищими повноваженнями, філософії та стилю діяльності управлінського персоналу, організаційної структури, наявності та рівня діяльності з внутрішнього аудиту, розподілу повноважень і відповідальності, а також політики та практики управління людськими ресурсами.

## СТРАТЕГІЯ АУДИТУ ТА ПЛАН АУДИТУ

### Вимога

**137) Аудитор повинен розробити й задокументувати стратегію аудиту та план аудиту, які разом описують, як виконуватиметься аудит, щоб надавати звіти, які відповідатимуть обставинам, а також необхідні для цього ресурси і календарний графік аудиторської роботи.**

### Пояснення

138) Стратегія аудиту є підставою для ухвалення рішення про те, чи можливо виконати аудит. Стратегія аудиту описує, що слід робити, а план аудиту — як це слід робити.

139) Мета стратегії аудиту полягає в документуванні / підготовці загальних рішень; вона може містити такі відомості:

- a) мета аудиту, предмет аудиту, обсяг аудиту, критерії та інші характеристики аудиту відповідності з урахуванням повноважень ВОА;
- b) вид завдання (завдання з атестації чи завдання прямого звітування);
- c) рівень упевненості, який слід забезпечити;
- d) склад роботи та її розподіл у команді з аудиту включно із зазначенням необхідності залучення експертів, а також строки контролю якості;
- e) порядок комунікації з об'єктом аудиту та/або тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

- f) обов'язки зі звітування, а також зазначення того, кому та коли подаватимуться звіти, і в якій формі;
  - g) об'єкти, які охоплено аудитом;
  - h) оцінку суттєвості.
- 140) Аудитор розробляє план аудиту для виконання аудиту відповідності. Стратегія аудиту є невід'ємним внеском у план аудиту. План аудиту може містити такі відомості:
- a) характер, строки та обсяг запланованих аудиторських процедур, а також коли їх буде виконано;
  - b) оцінка ризику та заходів внутрішнього контролю, що доречні для аудиту;
  - c) аудиторські процедури, розроблені як дії у відповідь на ризик;
  - d) потенційні аудиторські докази, які потрібно зібрати під час аудиту.
- 141) Протягом аудиту аудитор оновлює як стратегію аудиту, так і план аудиту в обсязі, в якому це необхідно.
- 142) Під час планування та виконання аудиту відповідності аудитор, що працює у ВОА з юрисдикційними повноваженнями, може враховувати необхідність:
- a) визначення осіб, що можуть бути притягнуті до відповідальності за діяння, пов'язані з недотриманням вимог;
  - b) урахування встановленого строку давності;
  - c) відмежування персональної відповідальності за діяння, пов'язані з недотриманням вимог, від відповідальності за протиправні діяння (у разі підозри у шахрайстві).
- 143) У деяких юрисдикціях аудит відповідності може проводитись як невід'ємна частина аудиту фінансової звітності. З погляду аудитора може виявитись ефективним вбудовування стратегії аудиту, плану аудиту та аудиторських процедур, необхідних для аудиту відповідності, у стратегію, план і процедури, необхідні для аудиту фінансової звітності.

# 7

## ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ВИКОНАННЯМ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

### ДОСТАТНІ ТА НАЛЕЖНІ АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

#### Вимога

**144) Аудитор повинен запланувати та виконати процедури для отримання достатніх і належних аудиторських доказів, щоб дійти висновку з обраним рівнем упевненості.**

#### Пояснення

145) Характер і джерела необхідних аудиторських доказів повинні визначатись бажаним рівнем упевненості, критеріями, суттєвістю, предметом аудиту та обсягом аудиту.

146) З рішенням про рівень упевненості пов'язані достатні аудиторські докази. Щоб дійти висновку з обґрунтованою впевненістю, аудиторіві потрібно отримати більше доказів, ніж у завданні з надання обмеженої впевненості. Характер аудиторських доказів для цих двох типів аудиту також є різним. У завданні з надання обмеженої впевненості аудиторськими доказами є переважно аналітичні процедури та інспектування, тоді як для завдань з надання обґрунтованої впевненості аудиторіві зазвичай потрібно застосувати майже всі методи аудиту (див. параграф 160).

147) Достатність — це міра кількості доказів, що потрібні для обґрунтування результатів і висновків аудиту. Оцінюючи достатність доказів, аудитор має визначити, чи було отримано достатньо доказів для того, щоб переконати обізнану особу в обґрунтованості результатів.

- 148) Прийнятність — це така якість доказів, що охоплює їхню доречність, достовірність і надійність. Доречність — це міра, якою докази мають логічний зв'язок з питанням, що розглядається, та важливі для цього питання. Достовірність — це міра, якою докази являють собою змістовну або розумну підставу для вимірювання того, що оцінюється. Інакше кажучи, достовірність — це міра, якою докази відображають те, що вони нібито мають відображати. Надійність — це міра, якою аудиторські докази було зібрано та оброблено прозорим і відтворюваним методом.
- 149) Аудиторові потрібно планувати прийнятні дії у відповідь на оцінені ризики. До дій у відповідь на оцінені ризики належить розробка аудиторських процедур, що усувають ризики, як-от процедури по суті та тести заходів контролю. Процедури по суті включають тести деталей та аналітичні процедури. Якщо аудитор має намір покладатись на операційну ефективність заходу контролю, то під час визначення характеру, строків і обсягу процедур по суті йому потрібно одержати докази того, що заходи контролю функціонують ефективно. Структура та реалізація ключових заходів контролю, доречних для предмета аудиту, можуть бути оцінені як адекватні.
- 150) Процес збирання доказів триває доти, доки аудитор не впевниться в наявності достатніх і належних доказів, які з узгодженим рівнем впевненості підтверджують висновок або думку аудитора.
- 151) Кількість необхідних доказів залежить від аудиторського ризику (чим вищий цей ризик, тим, імовірно, більше знадобиться доказів) та від якості таких доказів (чим вища їхня якість, тим менше їх може знадобитись). Водночас аудитор завжди враховує те, що обсяг доказів залежить від специфіки конкретного аудиту, а не лише від кількості чи якості аудиторських доказів. Отже, достатність і належність доказів взаємопов'язані.
- 152) Просте одержання більшої кількості доказів не компенсує їхньої низької якості. На надійність доказів впливають їхнє джерело та характер; вона залежить від конкретних обставин, за яких їх було отримано. Аудитор враховує як доречність, так і надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.

Вимога

**153) Аудитор у ВОА з юрисдикційними повноваженнями повинен виконувати процедури для отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо відповідальності державного службовця, якого може бути притягнуто до відповідальності за недотримання вимог / протиправні діяння.**

Пояснення

- 154) Під час планування та виконання аудиту аудитор у ВОА з юрисдикційними повноваженнями повинен зібрати достатні й належні докази щодо відповідальності державного службовця, якого може бути притягнуто до відповідальності за недотримання вимог / протиправні діяння.
- 155) Процес збирання доказів триває доти, доки аудитор у ВОА з юрисдикційними повноваженнями не переконається в наявності достатніх і належних доказів для обґрунтування висновку аудитора про те, чи особи, відповідальні за недотримання вимог, підлягають притягненню до відповідальності за будь-які втрати, нецільове використання або розтрати державних коштів і мають бути звільнені за безгосподарність.
- 156) Аудитор у ВОА з юрисдикційними повноваженнями оцінює на підставі свого професійного судження, чи наявні достатні й належні докази того, що державний службовець може бути притягнутий до персональної відповідальності за діяння, пов'язані з недотриманням вимог.
- 157) Професійне судження під час визначення того, чи є посадова особа персонально відповідальною за діяння, пов'язані з недотриманням вимог, може включати в себе:
- a) оцінку способу, в який виконувались обов'язки, передбачені законом або зазначені в посадовій інструкції державного службовця;
  - b) визначення того, чи призвело недотримання вимог або протиправне діяння до визначених втрат, нецільового використання або розтрати державних коштів або майна;
  - c) оцінювання можливих підстав для звільнення від відповідальності (наприклад, обставини непереборної сили чи непередбачені обставини);
  - d) оцінювання стосунків між бухгалтерами та керівниками державних установ, а також між можливим впливом і наслідками діянь, пов'язаних із недотриманням вимог.

Вимога

**158) Аудитор повинен обрати поєднання методів аудиту, яке дасть змогу дійти висновку з обраним рівнем впевненості.**

Пояснення

159) Аудитор виконує ефективні аудиторські процедури відповідно до плану аудиту для того, щоб зібрати аудиторські докази й досягти цілі аудиту. Аудиторові часто доводиться поєднувати та зіставляти докази з різних джерел з використанням різних методів для виконання вимог щодо достатності та належності. Наприклад, провівши інтерв'ю з управлінським персоналом і працівниками, аудитор може отримати розуміння того, якою мірою управлінський персонал поділяє свої погляди на практику діяльності об'єкта аудиту та етичну поведінку з працівниками. Після цього аудитор може визначити, чи було реалізовано доречні заходи контролю, розглянувши, наприклад, питання про те, чи має управлінський персонал викладений у письмовій формі кодекс поведінки та чи дотримується він його на практиці. Шляхом опитування працівників можна, наприклад, виявити, якою мірою управлінський персонал діє згідно з кодексом поведінки. Відповідно до обсягу аудиту аудитор збиратиме кількісні або якісні аудиторські докази, або поєднуватиме ті й інші.

160) Збирання аудиторських доказів здійснюється з використанням різних методів, як-от:

- a) спостереження;
- b) інспектування;
- c) запит;
- d) зовнішнє підтвердження;
- e) повторне виконання;
- f) повторне обчислення;
- g) тестування по суті;
- h) тест ключових заходів контролю;
- i) аналітичні процедури.

- 161) Спостереження передбачає нагляд за виконанням процесу чи процедури іншими особами. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу чи процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедури.
- 162) Інспектування пов'язане з перевіркою книг, записів або документів — внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій формі, в електронній формі або фізичний огляд. Аудитор розглядає надійність усіх проінспектованих документів із усвідомленням ризику шахрайства та можливості того, що проінспектовані документи можуть бути несправжніми.
- 163) Запит пов'язаний зі зверненням для отримання інформації від відповідних осіб як в об'єкті аудиту, так і за його межами. Залежно від предмета та обсягу аудиту самі лише інтерв'ю та анкети в більшості випадків не становитимуть достатніх і належних доказів. Може бути розглянуто можливість застосування інших методів збирання доречних доказів, наприклад одержання письмової документації від об'єкта аудиту.
- 164) Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у формі прямої письмової відповіді на адресу аудитора від третьої сторони. Отже, аудитор отримує зворотний зв'язок безпосередньо від бенефіціарів або третіх сторін, що не є бенефіціарами, які отримували гранти або інші кошти, що були, згідно із твердженням об'єкта аудиту, виплачені, або підтверджує використання коштів за цільовим призначенням, зазначеним в умовах грантової угоди чи угоди про фінансування.
- 165) Повторне виконання пов'язане із самостійним виконанням таких самих процедур, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю об'єкта аудиту. Повторне виконання може бути здійснене вручну або з використанням комп'ютеризованих методів аудиту. Якщо йдеться про вузькоспеціалізовані питання, можуть бути залучені зовнішні експерти.
- 166) Повторне обчислення полягає в перевірці математичної точності документів або записів. Повторне обчислення може проводитися вручну або в електронній формі.
- 167) Тестування по суті передбачає тестування детальних операцій або діяльності на відповідність критеріям аудиту. Тестування по суті використовується переважно в завданнях з атестації і завжди має включатись до числа методів аудиту під час виконання таких завдань. Утім, виконання самого лише тестування по суті є ефективним тільки в рідкісних випадках, тому цей метод аудиту зазвичай поєднують з іншими.

- 168) Тест ключових заходів контролю передбачає тестування заходів контролю, запроваджених управлінським персоналом для зниження ризику недотримання вимог чи ризику суттєвого викривлення інформації про предмет аудиту. Для більшості предметів аудиту тестування ключових заходів контролю є ефективним способом збирання аудиторських доказів.
- 169) Аналітичні процедури можуть використовуватись як під час аналізу ризику, так і під час збирання аудиторських доказів. Аудиторські докази можуть бути зібрані або шляхом зіставлення даних, дослідження коливань чи ідентифікації відносин, які видаються такими, що не узгоджуються з очікуваними, чи то на підставі історичних даних, чи то на підставі минулого досвіду аудитора. Методи регресійного аналізу або інші математичні методи можуть допомогти аудиторам державного сектору в порівнянні фактичних результатів з очікуваними. Аналітичні процедури в жодному разі не можуть бути єдиним застосованим методом. У завданні з надання обмеженої впевненості аналітичних процедур та інспектування зазвичай достатньо для формулювання висновку з обмеженою впевненістю, тоді як висновок з обґрунтованою впевненістю слід формулювати на підставі поєднання методів аудиту, зазначених у параграфі 158.

#### Вимога

- 170) У ВОА з юрисдикційними повноваженнями запит повинен подаватись у письмовій формі, якщо це передбачене національним законодавством.**

#### Пояснення

- 171) ВОА з юрисдикційними повноваженнями можуть, зокрема, використовувати метод запиту відповідно до положень законів, які регулюють аудиторські процедури. Таке використання може передбачати складення та надсилання письмового повідомлення на адресу відповідальних осіб із проханням про надання конкретної інформації, яку команда з аудиту вважає необхідною для підтвердження висновків.

## АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА

#### Вимога

- 172) Аудитор повинен використовувати аудиторську вибірку, коли це доцільно, щоб забезпечити наявність достатньої кількості елементів для висновків про генеральну сукупність,**

**з якої сформовано вибірку. Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде сформовано вибірку.**

Пояснення

- 173) Аудиторська вибірка — це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відсотків елементів у складі генеральної сукупності, що релевантна для аудиту.
- 174) Вибірка може бути кількісною або якісною залежно від обсягу аудиту та потреби в інформації для висвітлення предмета аудиту під кількома кутами зору.
- 175) Кількісна вибірка використовується тоді, коли аудитор прагне дійти висновків про генеральну сукупність у цілому, тестуючи вибірку елементів, дібраних із неї. У разі використання кількісної вибірки ризик вибірки слід знизити до прийнятно низького рівня. Водночас методичний підхід до формування кількісної вибірки може вимагати застосування статистичних методів. Якщо команда з аудиту не має навичок, необхідних для їх застосування, може бути потрібен експерт зі статистики.
- 176) Якісна вибірка<sup>15</sup> — це селективна процедура, що проводиться як цілеспрямований і систематичний процес для визначення факторів мінливості предмета аудиту. Аудитор може формувати вибірку на підставі характеристик фізичних осіб, груп, видів діяльності, процесів або об'єкта аудиту в цілому. Для формування якісної вибірки завжди потрібні ретельне оцінювання та достатнє знання предмета аудиту.
- 177) Якщо аудитор добирає приклади для поглибленого вивчення, це зазвичай породжує відносно малі вибірки, здатні дати відповідь на більш дослідницькі питання й надати нову інформацію, аналітику та здогадки про предмет аудиту.
- 178) Використання вибірок на основі ризику замість застосування статистичного підходу під час добору елементів для тестування може бути доцільним, наприклад, у разі розгляду значного ризику.

<sup>15</sup> Прикладами таких методів можуть бути формування неоднорідної вибірки (неподібних елементів), однорідної вибірки (подібних елементів), вибірки критичних випадків та вибірки екстремальних (девіантних) випадків.

# 8

## ВИМОГИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ОЦІНЮВАННЯМ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ТА ФОРМУВАННЯМ ВИСНОВКІВ

### Вимога

**179) Аудитор повинен порівнювати отримані аудиторські докази з визначеними критеріями аудиту, щоб формулювати результати аудиту для аудиторських висновків.**

### Пояснення

180) Зібрані докази та точки зору об'єктів аудиту оцінюються із застосуванням професійного судження та професійного скептицизму.

181) У процесі оцінювання аудитор проводить оцінку на предмет наявності достатніх і належних аудиторських доказів для того, щоб дійти висновку.

182) Процес оцінювання передбачає врахування всіх доказів, наданих у зв'язку з результатами аудиту, для збалансованого та об'єктивного погляду.

183) Оцінюючи обсяг виконаної роботи, аудитор визначає, чи може він дійти висновку. Якщо обсяг роботи недостатній, аудитор розглядає можливість виконання подальших процедур або модифікації своєї думки у зв'язку з обмеженням обсягу аудиту.

### Вимога

**184) На підставі результатів аудиту та суттєвості аудитор повинен дійти висновку про те, чи є предмет аудиту в усіх суттєвих аспектах таким, що відповідає застосованим критеріям.**

Пояснення

- 185) На підставі суттєвості аудитор оцінює, чи є результати аудиту достатньо суттєвими для висновку про невідповідність предмета аудиту критеріям аудиту в усіх суттєвих аспектах. Залежно від характеристик предмета аудиту аудитор розглядає величину, характер і контекст. Це означає, що випадки недотримання вимог, які передбачувані користувачі вважали б суттєвими за характером чи контекстом, також можуть слугувати підставою для висновку про недотримання вимог.
- 186) Суттєвість за величиною може бути пов'язана з відповідними сумами (грошових коштів) або іншими кількісними показниками на зразок кількості залучених громадян чи об'єктів, рівня викиду вуглецю, випадків недотримання строків тощо (див. параграф 129).
- 187) Аудитор може також урахувати:
- a) помітність і чутливість відповідної програми (наприклад, чи є вона предметом значної зацікавленості громадськості, як вона впливає на незахищених громадян тощо);
  - b) потреби та очікування законодавчого органу, громадськості або інших користувачів аудиторського звіту;
  - c) характер відповідних органів влади.

Вимога

- 188) Аудитор повинен повідомляти інформацію про наданий рівень упевненості у прозорий спосіб.**

Пояснення

- 189) Аудиторіві потрібно дати передбачуваним користувачам упевненість у результатах аудиту. Це робиться шляхом роз'яснення того, як було сформовано результати, критерії та висновки, у збалансований і раціональний спосіб, а також того, як на підставі результатів аудиту було сформульовано деякі висновки чи рекомендації загального характеру.
- 190) У разі виконання завдань прямого звітування аудиторіві потрібно в неявний спосіб зазначити, чи висновок подається з обмеженою, чи з обґрунтованою впевненістю. У разі завдання з атестації рівень впевненості повідомляється шляхом належного використання стандартизованих аудиторських думок.

Вимога

**191) Аудитор повинен надати висновок у аудиторському звіті. Висновок може бути висловлений як думка, як висновок, як відповідь на конкретні аудиторські питання або як рекомендації.**

Пояснення

192) формі заява аудитора, висловлена у стандартизованому (немодифікованому чи модифікованому) форматі. В аудиторському звіті зазначається, чи є випадки невідповідності поширеними. Висновок зазвичай використовується в атестаційному завданні.

193) У разі невиявлення суттєвого недотримання вимог висновок є немодифікованим. Нижче наведено приклад форми немодифікованого висновку для завдання з надання обґрунтованої впевненості (у квадратних дужках зазначене відповідне формулювання залежно від потреб): «На нашу думку, [предмет аудиту об'єкта аудиту] відповідає в усіх суттєвих аспектах [застосованим критеріям]».

194) Аудитор модифікує свій висновок у разі:

а) суттєвого недотримання вимог. Недотримання вимог залежно від ступеня може стати приводом для:

l) висновку із застереженням (якщо відхилення від дотримання вимог є суттєвими, але не всеохопними): «На підставі виконаної аудиторської роботи ми з'ясували, що, за винятком [опис винятку], предмет аудиту об'єкта аудиту відповідає в усіх суттєвих аспектах [застосованим критеріям]...»;

II) негативного висновку (якщо відхилення від дотримання вимог є суттєвими та всеохопними): «На нашу думку, [предмет аудиту] не відповідає... в усіх суттєвих аспектах [застосованим критеріям], а відхилення від дотримання вимог є всеохоплюючими»;

- b) обмеження обсягу аудиту. Залежно від ступеня обмеження обсягу воно може стати приводом для:

III) висновку із застереженням (якщо аудитор не може отримати достатніх і належних аудиторських доказів, а можливі ефекти є суттєвими, але не всеохопними): «На нашу думку, за винятком [опис винятку], аудитор не зміг отримати достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а можливий вплив є суттєвим, але не всеохопним»;

IV) відмови від висловлення думки (якщо аудитор не може отримати достатніх і належних аудиторських доказів дотримання керівних вимог, а можливий вплив є суттєвим та всеохопним): «Ми не висловлюємо думки щодо предмета аудиту. Ми не змогли отримати достатніх і належних аудиторських доказів для обґрунтування думки...».

- 195) У завданні з надання обмеженої впевненості приклад немодифікованого висновку може бути таким: «На підставі описаної в цьому звіті виконаної роботи нашої уваги не привернуло нічого, що змусило би нас вважати, що предмет аудиту не відповідає в усіх суттєвих аспектах [застосованим критеріям]». Модифікована думка може містити таку заяву: «На підставі описаної в цьому звіті виконаної роботи, за винятком [опис винятку], нашої уваги не привернуло нічого, що змусило би нас вважати, що предмет аудиту не відповідає в усіх суттєвих аспектах [застосованим критеріям]».
- 196) Формулювання висновку має відображати повноваження ВОА. Отже, аудитор може використовувати терміни на кшталт «є законним і правильним», «є правильним» або «був застосований у цілях, визначених Парламентом».
- 197) У завданні з надання обґрунтованої впевненості з немодифікованим висновком аудитор заявляє про те, що отримані аудиторські докази є достатніми та належними для обґрунтування думки.

- 198) У завданні з атестації аудитор надає впевненість, роблячи чітку заяву про рівень упевненості або за допомогою стандартизованих думок або висновків.
- 199) У завданні прямого звітування аудитор може надати впевненість таким чином:
- a) зробити чітку заяву про рівень упевненості у формі висновків, що в явний спосіб подають інформацію про рівень впевненості;
  - b) роз'яснити, як було сформовано результати, критерії та висновки, у збалансований і раціональний спосіб, а також чому поєднання результатів і критеріїв зумовило певний загальний висновок або певну рекомендацію<sup>16</sup>.
- 200) У завданні з надання обґрунтованої впевненості аудитор збирає достатні й належні аудиторські докази, щоб дійти висновку про те, чи відповідає предмет аудиту в усіх суттєвих аспектах ідентифікованим відповідним критеріям, і надає звіт у формі позитивної впевненості.
- 201) У завданні з надання обмеженої впевненості аудитор збирає достатні й належні докази для досягнення мети завдання; однак процедури мають обмежений характер порівняно з тими, що потрібні в завданні з надання обґрунтованої впевненості. У такому разі аудитор відповідно до ситуації доходить висновку про те, що увагу аудитора не привернуло нічого, що дало б аудиторіві підстави вважати, що предмет аудиту не відповідає застосовним критеріям.

#### Вимога

- 202) Аудитор повинен готувати аудиторський звіт на основі принципів повноти, об'єктивності, своєчасності, точності та змагальності.**

#### Пояснення

- 203) У завданні з атестації та завданні прямого звітування висновок повинен бути достатньо чітким для усунення ризику неправильного тлумачення.

Звітування є однією з невіддільних складових аудиту. Форми звітування можуть бути визначені законом або повноваженнями ВОА. Наприкінці

<sup>16</sup> ISSAI 100, параграф 32.

кожного аудиту має бути підготовлений письмовий звіт, що містить результати, думки, висновки й рекомендації в належній формі відповідно до ситуації.

- 205) Принцип повноти вимагає від аудитора розгляду всіх доречних результатів аудиту до надання звіту.
- 206) Принцип об'єктивності вимагає від аудитора застосування професійного судження та професійного скептицизму, щоб забезпечити фактичну правильність звіту та подання результатів і висновків у доречний, справедливий і збалансований спосіб.
- 207) Принцип своєчасності передбачає підготовку звіту у визначений строк, щоб він був релевантним для передбачуваних користувачів.
- 208) Принцип точності та консультації передбачає звіряння точності фактів з об'єктом аудиту.
- 209) Принцип змагальності вимагає врахування відповідей відповідального об'єкта аудиту залежно від обставин і подання відгуків і оцінок щодо відповідей.

## СТРУКТУРА ЗВІТУ – ЗАВДАННЯ ПРЯМОГО ЗВІТУВАННЯ

### Вимога

- 210) Аудиторський звіт повинен містити такі елементи (цей порядок не є обов'язковим):**
- a) назва звіту;
  - b) визначення стандартів аудиту;
  - c) резюме (залежно від обставин);
  - d) опис предмета та обсягу аудиту (обсягу і періоду аудиту);
  - e) критерії аудиту;
  - f) пояснення та обґрунтування використаних методів;
  - g) результати аудиту;

- h) висновки на підставі відповідей на конкретні питання аудиту або думки;
- i) відповіді об'єкта аудиту (залежно від обставин);
- j) рекомендації (залежно від обставин).

### Пояснення

- 211) Резюме виконаної роботи та використаних методів допомагає передбачуваним користувачам зрозуміти висновок аудитора. Для багатьох аудитів можливі значні відмінності у процедурах. Однак на практиці ці відмінності важко описати чітко та недвозначно. Отже, резюме виконаної роботи та використаних методів потрібне для надання зовнішньому читачеві стислого пояснення того, як було виконано аудит.
- 212) У розділі критеріїв аудиту може бути вміщено заяву про те, що закони, підзаконні акти, правила та інші нормативні акти, які було використано під час аудиту, повинні бути чітко ідентифіковані в аудиторському звіті.
- 213) Розділ з висновками аудиту містить порівняння аудитором отриманих доказів із визначеними критеріями та роз'яснення, яким чином це порівняння призвело до аудиторських висновків.
- 214) Включення відповідей від об'єкта аудиту є ознакою згоди вжити заходів щодо зазначеного у звіті питання. Обговорення проєкту звітних результатів з об'єктом аудиту допомагає забезпечити їх повноту, точність і справедливе подання.
- 215) Якщо у звіті повідомлено про значні відхилення від дотримання вимог, то в тих випадках, де є потенціал для значного поліпшення, надаються рекомендації. Користувачеві може бути корисним виділення аудитором коригувальних заходів, реалізація яких триває.
- 216) Хоча конструктивні та практичні рекомендації сприяють належному управлінню державним сектором, аудитор виявляє обачливість і не надає настільки детальних рекомендацій, які поклали б на нього функцію управлінського персоналу й тим самим створили б ризик погіршення його об'єктивності.
- 217) Рекомендації можуть бути надані окремо від звіту, оскільки їх зазвичай пишуть переважно для управлінського персоналу об'єкта аудиту. У такому разі рекомендації можуть бути надані окремо у листі на адресу управлінського персоналу.

## СТРУКТУРА ЗВІТУ – ЗАВДАННЯ З АТЕСТАЦІЇ

### Вимога

**218) Аудиторський звіт повинен містити такі елементи (цей порядок не є обов'язковим):**

- a) назва звіту;
- b) адресат;
- c) опис інформації про предмет аудиту і, відповідно до обставин, предмета аудиту, що слугує її підґрунтям;
- d) обсяг і обмеження аудиту включно з охопленим ним періодом;
- e) обов'язки відповідальної сторони та аудитора;
- f) критерії аудиту;
- g) визначення стандартів аудиту та рівня впевненості;
- h) резюме виконаної роботи та використаних методів;
- i) думку / висновок;
- j) відповіді об'єкта аудиту (залежно від обставин);
- k) дату звіту;
- l) підпис.

### Пояснення

219) У деяких ВОА результати аудиту відповідності повідомляються у звіті разом з результатами аудиту фінансової звітності. У такому разі ВОА забезпечує виконання вимог або у формі окремих елементів аудиту відповідності, або у складі елементів фінансового аудиту.

220) У завданні з атестації рекомендації до звіту зазвичай не включаються. Рекомендації можуть бути надані окремо у листі на адресу управлінського персоналу.

## СТРУКТУРА ДОДАТКОВОГО ЗВІТУ – ВОА З ЮРИСДИКЦІЙНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

### Вимога

**221) У ВОА з юрисдикційними повноваженнями аудитор повинен урахувати роль прокурора або особи, що відповідає за винесення ухвал у ВОА, і повинен також подавати, залежно від обставин, зазначені нижче елементи як у завданнях прямого звітування, так і в завданнях з атестації:**

- a) ідентифікацію відповідальних сторін та об'єкта аудиту;
- b) відповідальних осіб і їхні обов'язки;
- c) визначення стандартів аудиту, що застосовувались у виконанні роботи;
- d) відповідальність аудитора;
- e) резюме виконаної роботи;
- f) операції та процедури тощо, на які вплинули діяння, пов'язані з недотриманням вимог, та/або можливі протиправні діяння. При цьому, залежно від обставин, зазначається:
  - опис результату та його причини;
  - акт законодавства, який було порушено (критерії аудиту);
  - наслідки діянь, пов'язаних із недотриманням вимог, та/або можливих протиправних діянь;
- g) відповідальних осіб та їхні пояснення щодо скоєних ними діянь, пов'язаних із недотриманням вимог, та/або можливих протиправних діянь, залежно від обставин;
- h) професійне судження аудитора, яке визначає, чи має місце персональна відповідальність за діяння, пов'язані з недотриманням вимог;
- i) розмір втрати / нецільового використання / розтрати, а також суму, що підлягає сплаті через персональну відповідальність;

- ж) будь-які заходи, вжиті відповідальними особами під час аудиту для покриття втрати / нецільового використання / розтрати, що виникли;
- к) аргументацію управлінського персоналу щодо діянь, пов'язаних із недотриманням вимог, чи протиправних діянь.

#### Пояснення

- 222) У разі проведення аудиту ВОА з юрисдикційними повноваженнями до користувачів звітів про аудит відповідності належить прокурор або особа, що відповідає за винесення ухвал у ВОА.
- 223) ВОА з юрисдикційними повноваженнями можуть робити висновки щодо звільнення осіб від відповідальності або покладення на них персональної відповідальності за діяння, пов'язані з недотриманням вимог. Такі висновки зазвичай є пропозиціями, а остаточні рішення щодо персональної відповідальності та санкцій ухвалюються в межах юрисдикційного процесу. Персональна відповідальність може бути співмірна зі ступенем участі в операції, що є невідповідною (протиправною, непотрібною, надмірною, марнотратною, безчесною), особи, яку зазначено в підписаних нею документах за операцією.
- 224) У звіті аудитор повинен пояснити методи, застосовані для визначення того, чи кожна відповідальна особа, причетна до адміністрування державних коштів або державного майна, управління ними, їх використання чи контролю над ними, несе відповідальність за діяння, пов'язані з недотриманням вимог, чи ні.

## МІРКУВАННЯ, ПОВ'ЯЗАНІ ЗІ ЗВІТУВАННЯМ ЩОДО ПІДОЗР У ПРОТИПРАВНИХ ДІЯННЯХ

#### Вимога

- 225) Якщо під час проведення аудиту відповідності аудитор натрапляє на недотримання вимог, що може бути ознакою протиправного діяння або шахрайства, він виявляє належну професійну добросовісність і обачливість і повідомляє відповідальний орган про такі випадки. Аудитор повинен виявляти належну добросовісність, щоб не завадити потенційним майбутнім юридичним провадженням чи розслідуванням.

Пояснення

- 226) Хоча виявлення потенційних протиправних діянь включно з шахрайством не є головною метою проведення аудиту відповідності, аудитор враховує чинники ризику шахрайства у своїх оцінках ризику й залишається пильним щодо ознак протиправних діянь включно із шахрайством під час виконання своєї роботи.
- 227) Аудитор може розглянути потребу консультації з радником з юридичних питань або відповідними органами регулювання. Крім того, аудитор може повідомити про свої підозри управлінський персонал відповідного рівня або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, а потім здійснити контроль, щоб переконатись у тому, що було вжито належних заходів. З огляду на існування в різних країнах організаційних структур із різними повноваженнями, ВОА на свій розсуд визначає заходи, яких слід вживати у зв'язку з недотриманням вимог, коли це пов'язано з шахрайством чи грубими порушеннями.
- 228) Суд визначає, чи конкретна операція протиправна і чи є вона кримінальним правопорушенням. Проте ВОА з юрисдикційними повноваженнями також можуть дійти висновку про те, що конкретна операція є протиправною, обґрунтувати застосування санкцій до відповідальної особи й ухвалити рішення про відшкодування коштів, привласненого майна та неналежних чи неправильних платежів.
- 229) Хоча аудитори не визначають, чи протиправне діяння є кримінальним правопорушенням або чи має місце цивільна відповідальність, вони зобов'язані оцінити, чи певні операції відповідають чинним законам і підзаконним актам та чи являють вони собою порушення, щодо яких передбачене застосування судом санкцій або стягнення ним відшкодування неналежних чи неправильних платежів або привласненого майна.
- 230) ВОА з юрисдикційними повноваженнями можуть повідомляти про протиправні діяння орган обвинувачення, який вирішує питання про необхідність розгляду справи судом.
- 231) У разі виникнення під час аудиту підозри у вчиненні протиправних діянь аудитор може повідомити про неї управлінський персонал відповідних рівнів і тих, кого наділено найвищими повноваженнями (міністерства або адміністративні органи високого рівня в ієрархії звітування). Якщо це прийнятно та обґрунтовано, аудитор може здійснити контроль і переконатись у тому, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, вжили відповідних заходів у відповідь на підозру, наприклад шляхом повідомлення правоохоронних органів про інцидент. Аудитор також може повідомляти правоохоронні органи про такі інциденти.

Вимога

- 232) Зважаючи на обставини, аудитор повинен ухвалити рішення про здійснення контролю за виконанням думок/висновків/рекомендацій у разі недотримання вимог, зазначених в аудиторському звіті.**

Пояснення

- 233) Важливим завданням ВОА з моніторингу вжиття заходів відповідальною стороною є контроль за виконанням рекомендацій з питань, порушених в аудиторському звіті. План контролю за виконанням рекомендацій складається в письмовій формі після публікації звіту і включає, зокрема, питання, чи об'єкт аудиту усунув окреслені недоліки в належний спосіб. Недостатність або незадовільність заходів, вжитих об'єктом аудиту, може бути підставою для складання ВОА відповідного звіту.
- 234) Процес контролю за виконанням рекомендацій сприяє результативній реалізації коригувальних заходів і дає корисний зворотний зв'язок об'єктові аудиту, користувачам аудиторського звіту, громадськості та аудиторів для планування майбутнього аудиту.
- 235) Потреба в контролі за виконанням рекомендацій за наведеними раніше у звітах випадками недотримання вимог залежатиме від характеру предмета аудиту, виявленого недотримання вимог та конкретних обставин аудиту. У деяких ВОА, зокрема ВОА з юрисдикційними повноваженнями, контроль за виконанням рекомендацій може передбачати надання юридично зобов'язальних звітів або судових рішень. У разі регулярного проведення аудитів процедури контролю за виконанням рекомендацій можуть бути частиною оцінки ризику в наступному році. Вона може включати в себе офіційне подання аудитором звіту до законодавчого органу, а також до об'єкта аудиту або інших відповідних органів. До процесів контролю за виконанням рекомендацій можуть належати звіти, внутрішні огляди та оцінки, підготовлені об'єктом аудиту або іншими особами, а також аудит за результатами контролю виконання рекомендацій.
- 236) Процеси контролю за виконанням рекомендацій можуть бути визначені в повноваженнях ВОА. Такі процеси можуть мати конструктивний характер для об'єкта аудиту.