ISSAI 100

ФУНДАМЕНТАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Стандарти INTOSAI випущені
Міжнародною організацією
вищих органів аудиту (INTOSAI) у складі
Системи професійних документів INTOSAI.

Додаткову інформацію подано на сайті
www.ISSAI.org

INTOSA

INTOSA

INTOSAI, 2019

1) Схвалено у 2001 році як Основні принципи у сфері державного аудиту

2) Переглянуто та перейменовано на Фундаментальні принципи аудиту державного сектору у 2013 році

3) У зв’язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році внесено редакційні зміни

4) У зв’язку з прийняттям ISSAI 150 щодо компетентності аудиторів в 2022 році були внесені доповнення

ISSAI 100 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською

ЗМІСТ

1. ВСТУП 4

2. МЕТА ТА СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI 6

3. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 9

ПОВНОВАЖЕННЯ 9

АУДИТ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ТА ЙОГО ЦІЛІ 10

ТИПИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 11

4. ЕЛЕМЕНТИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 13

ТРИ СТОРОНИ 13

ПРЕДМЕТ АУДИТУ, КРИТЕРІЇ ТА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ПРЕДМЕТ АУДИТУ 14

ТИПИ ЗАВДАНЬ 14

ДОВІРА ТА ВПЕВНЕНІСТЬ В АУДИТІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 15

5. ПРИНЦИПИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 17

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ВИМОГИ 18

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ 19

ПРИНЦИПИ, ПОВ’ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ 23

1 ВСТУП

1) Професійні стандарти й керівництва потрібні для забезпечення достовірності, якості та професіоналізму при проведенні аудиту державного сектору. Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI), розроблені Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI), мають на меті сприяти незалежному та результативному аудиту вищими органами аудиту (ВОА).

2) ISSAI підтримують членів INTOSAI у розробленні свого власного професійного підходу, відповідно до їхніх повноважень, а також національного законодавства.

3) ISSAI є частиною Системи професійних документів INTOSAI (IFPP). У рамках цієї Системи Принципи INTOSAI (INTOSAI-P) включають основоположні базові принципи, що визначають передумови належного функціонування ВОА. Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI) регулюють проведення аудиту та містять загальновизнані професійні принципи, що покладені в основу ефективного та незалежного аудиту суб'єктів державного сектору.

4) Керівництва INTOSAI (GUID) теж є частиною Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) і містять матеріали, які покликані допомагати ВОА та окремим аудиторам у зміцненні організаційної ефективності, а також у впровадженні та застосуванні ISSAI на практиці.

5) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* ґрунтується на *INTOSAI-P 1 «Лімська декларація»,* розвиває її та формує офіційну міжнародну систему координат, яка визначає аудит державного сектору. Саме ці принципи є підґрунтям всіх ISSAI.

6) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* надає таку детальну інформацію:

- мета та сфера застосування ISSAI;
- концептуальна основа аудиту державного сектору;
- елементи аудиту державного сектору;
- принципи, що мають застосовуватись при проведенні аудиту державного сектору.

2

МЕТА ТА СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ISSAI

7) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* встановлює фундаментальні принципи, що застосовуються до всіх завдань з аудиту державного сектору незалежно від їхньої форми чи умов проведення. *ISSAI 200 «Принципи фінансового аудиту», ISSAI 300 «Принципи аудиту ефективності (діяльності)», ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності (комплаєнс)»* деталізують принципи, що мають застосовуватись у контексті, відповідно, фінансового аудиту, аудиту ефективності (діяльності) й аудиту відповідності (комплаєнс). Їх слід застосовувати в поєднанні з принципами, викладеними в ISSAI 100. Ці принципи в у жодному разі не мають переваги перед національними законами, підзаконними актами чи повноваженнями й не забороняють ВОА проводити перевірки, огляди чи виконувати інші завдання, які не врегульовано існуючими ISSAI.

8) *Фундаментальні принципи аудиту державного сектору (ISSAI 100)* та Принципи фінансового аудиту, аудиту ефективності (діяльності) й аудиту відповідності (комплаєнс)[1], що випливають із них, можуть використовуватися для встановлення офіційних стандартів у три способи:

- як основа для розроблення власних стандартів ВОА;
- як основа для адаптації існуючих національних стандартів;
- як основа для прийняття (застосування) ISSAI.

ВОА можуть ухвалити рішення про складання єдиного документа, що встановлює окремі стандарти, групи таких документів чи поєднання документів, що встановлюють стандарти, та інших офіційних документів.

ВОА повинні декларувати, які саме стандарти вони застосовують під час проведення аудиту, і ця інформація має бути доступна користувачам звітів ВОА. Якщо стандарти ґрунтуються на одночасному використанні кількох джерел, про це також слід зазначати. Бажано, щоб ВОА включали таку інформацію до своїх аудиторських звітів; утім, може використовуватись і більш загальна форма повідомлення такої інформації.

1 ISSAI 200, 300 й 400.

9) ВОА може декларувати, що розроблені чи прийняті ним стандарти ґрунтуються на принципах ISSAI чи відповідають їм, лише в тому разі, якщо ці стандарти повністю відповідають усім значущим принципам ISSAI 100, 200, 300 та 400.

Аудиторські звіти можуть містити інформацію про те, що використані стандарти ґрунтуються на стандарті чи стандартах ISSAI, які є доречними для виконаної аудиторської роботи, або відповідають їм. Це інформування може бути зроблене в такій формі:

... «Ми провели наш аудит згідно зі [стандартами], що ґрунтуються на положеннях [або відповідають положенням] ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» [та ISSAI 200 «Принципи фінансового аудиту» / ISSAI 300 «Принципи аудиту ефективності (діяльності)» / ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності (комплаєнс)»] Міжнародних стандартів вищих органів аудиту».

Для належного прийняття чи розроблення стандартів аудиту на основі цих принципів аудиту потрібне розуміння всіх принципів загалом. Для досягнення цього розуміння може бути корисно звернутися до відповідних стандартів фінансового аудиту (ISSAI 2000-2899), стандартів аудиту ефективності (діяльності) (ISSAI 3000-3899) і стандартів аудиту відповідності (комплаєнс) (ISSAI 4000-4899).

10) ВОА можуть ухвалити рішення про застосування ISSAI як національних офіційних стандартів. У такому разі аудитор зобов'язаний дотримуватися всіх ISSAI, що стосуються аудиту. Посилання на застосування ISSAI може бути у такій формі:

«Ми провели наш(і) аудит(и) згідно з Міжнародними стандартами вищих органів аудиту (ISSAI)».

Для більшої прозорості можна додатково конкретизувати, які саме стандарти аудиту з-поміж ISSAI 2000-4899 аудитор вважав доречними та застосував. Це уточнення може бути зроблене шляхом зазначення такої інформації:

«Аудит(и) проведено на основі ISSAI xxx [номер і найменування ISSAI чи перелік ISSAI]».

11) Міжнародні стандарти аудиту (МСА), видані Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), є частиною стандартів фінансового аудиту INTOSAI (ISSAI 2000-2899). Отже, у фінансовому аудиті посилання може робитись або на ISSAI, або на МСА. ISSAI можуть містити додаткову інформацію щодо застосування в державному секторі, але вимоги до аудитора під час проведення фінансового аудиту є однаковими. МСА є неподільним набором стандартів, а ISSAI, у які вони включені, не можуть зазначатись окремо. Якщо ISSAI або МСА було прийнято як стандарти ВОА для фінансового аудиту, то звіт аудитора повинен містити посилання на ці стандарти. Це також стосується фінансового аудиту, що здійснюється разом з іншими видами аудиту.

12) Аудити можуть проводитися як згідно з ISSAI, так і стандартами з інших джерел за умови, що вони не суперечать один одному. У такому разі посилання слід робити як на ISSAI, так і відповідні інші стандарти.

3

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

ПОВНОВАЖЕННЯ

13) ВОА виконують свою функцію з аудиту державного сектору в межах конкретного конституційного механізму та з урахуванням свого правого статусу й повноважень, які забезпечують достатню незалежність і свободу дій у виконанні ними своїх обов'язків. Повноваження ВОА можуть визначати його загальні обов'язки у сфері аудиту державного сектору й містити додаткові вимоги до проведення аудитів та виконання інших завдань.

14) ВОА можуть бути наділені повноваженнями щодо виконання багатьох видів завдань із будь-якого предмета, пов'язаного зі сферою відповідальності керівництва та уповноважених осіб, а також щодо належного використання державних коштів і активів. Обсяг чи форма цих завдань, звітування про їх виконання можуть змінюватись залежно від законодавчо визначених повноважень відповідного ВОА.

15) У деяких країнах ВОА — це суд, що складається із суддів і повноваження якого поширюються на державних бухгалтерів та інших державних службовців, які зобов'язані перед ним звітувати. Юрисдикційні повноваження та характеристики аудиту державного сектору взаємопов'язані. Юрисдикційна функція вимагає від ВОА забезпечити, щоб усі ті, кого наділено повноваженнями щодо державних коштів, були підзвітні та, відповідно, підпадали під юрисдикцію ВОА.

16) ВОА може ухвалювати рішення стратегічного характеру в межах своїх повноважень та інших вимог законодавства. До таких рішень можуть належати рішення про те, які стандарти аудиту підлягають застосуванню, які завдання виконуватимуться й як визначатиметься їхня пріоритетність.

АУДИТ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ТА ЙОГО ЦІЛІ

17) Середовище аудиту державного сектору є середовищем, у якому на уряди та інші суб'єкти державного сектору покладається відповідальність за використання ресурсів, одержаних шляхом оподаткування та з інших джерел, а також надання послуг громадянам та іншим отримувачам. Ці суб'єкти підзвітні в питаннях свого управління, діяльності та використання ресурсів, як перед надавачами цих ресурсів, так і перед тими, хто отримує послуги з використанням цих ресурсів, включаючи громадян. Аудит державного сектору допомагає створювати належні умови та покращувати очікування того, що суб'єкти державного сектору та державні службовці виконуватимуть свої функції результативно, ефективно, етично та з дотриманням відповідних законів і підзаконних актів.

18) Загалом аудит державного сектору можна описати як систематичний процес об'єктивного одержання та оцінювання доказів для з'ясування, чи відповідає інформація або фактичні умови установленим критеріям. Аудит державного сектору має важливе значення оскільки надає законодавчим і наглядовим органам, уповноваженим особам, та громадськості інформацію і незалежні об'єктивні оцінки у частині відповідального управління та реалізації політик, програм або діяльності уряду.

19) ВОА служать цій меті як основа своїх національних демократичних систем та механізмів управління і відіграють важливу роль у покращенні адміністрування державного сектору з урахуванням принципів прозорості, підзвітності, управління та ефективності. Документ INTOSAI P-20 «Принципи прозорості та підзвітності» визначає базові принципи INTOSAI з цього питання.

20) Усі аудити державного сектору починаються з визначення мети, яка може відрізнятися залежно від типу аудиту, який проводиться. Водночас кожен аудит державного сектору позитивно впливає на належне урядування шляхом:

- надання потенційним користувачам незалежної, об'єктивної та надійної інформації, висновків або думок щодо суб'єктів державного сектору, які ґрунтуються на достатніх і належних доказах;
- зміцнення підзвітності та прозорості, заохочення невпинного вдосконалення та сталої впевненості в належному використанні державних коштів і активів, а також ефективності державного управління;

- підвищення результативності тих органів у межах конституційного устрою, які здійснюють загальні моніторингові та коректувальні функції щодо уряду, а також відповідальних осіб за управління діяльністю, що фінансується державним коштом;
- створення стимулів до змін через розширення знань, здійснення всеохоплюючого аналізу та надання ґрунтовних рекомендацій з удосконалення.

21) Загалом аудити державного сектору можуть бути віднесені до одного чи кількох із трьох основних типів: аудити фінансової звітності, аудити відповідності керівним вимогам (комплаєнс) і аудити ефективності (діяльності). Саме цілі кожного конкретного аудиту визначатимуть, які стандарти необхідно застосовувати.

ТИПИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

22) Три основні типи аудиту державного сектору визначено так:

Фінансовий аудит спрямований з'ясувати, чи підготовлено фінансову інформацію організації (установи, підприємства) в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог застосованої концептуальної основи фінансового звітування та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом одержання достатніх і належних аудиторських доказів, що дають аудиторові змогу висловити думку щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень унаслідок шахрайства чи помилки.

Аудит ефективності (діяльності) спрямований з'ясувати, чи здійснюються заходи, програми та діяльність установ згідно з принципами економічності, ефективності та результативності, та чи є в цій сфері можливості для вдосконалення. Ефективність перевіряється на відповідність критеріям, що застосовуються, при цьому аналізуються причини відхилень від цих критеріїв або інші проблеми. Мета полягає в тому, щоб відповісти на ключові питання аудиту й надати рекомендації з удосконалення.

Аудит відповідності (комплаєнс) спрямований з'ясувати, чи відповідає певний предмет аудиту керівним вимогам, що визначені як критерії. Аудит відповідності (комплаєнс) полягає в незалежній, об'єктивній та достовірній оцінці відповідності діяльності, фінансових операцій та інформації керівним вимогам, що регулюють об'єкт аудиту, в усіх суттєвих аспектах. До цих керівних вимог можуть належати правила, закони й підзаконні акти, бюджетні резолюції, положення державної політики, усталені норми, узгоджені умови чи загальні засади, що регулюють належне фінансове управління в державному секторі й поведінку державних службовців.

23) ВОА можуть виконувати аудити або інші завдання з будь-якого предмета, що стосується відповідальності управлінського персоналу та уповноважених осіб, а також належного використання державних ресурсів. Ці завдання можуть передбачати звітування щодо кількісних проміжних і кінцевих результатів здійснення об'єктом аудиту діяльності з надання послуг, звітів щодо сталого розвитку, майбутніх потреб у ресурсах, дотримання стандартів внутрішнього контролю, а також аудит проєктів у реальному часі або інших питань. Крім того, ВОА можуть проводити комбіновані аудити, що поєднують фінансові аспекти й аспекти ефективності та/або відповідності.

24) Аудит державного сектору є необхідним для державного управління, оскільки управління державними ресурсами є питанням довіри. Відповідальність за управління державними ресурсами згідно з їхнім цільовим призначенням покладається на суб'єкта чи особу, які діють за дорученням суспільства. Аудит державного сектору зміцнює довіру потенційних користувачів шляхом надання інформації, незалежних та об'єктивних оцінок щодо відхилень від прийнятих стандартів чи принципів належного урядування.

    Усі аудити державного сектору мають однакові основні елементи: аудитор, відповідальна сторона (об'єкт контролю), потенційні користувачі (три сторони аудиту), критерії оцінювання предмета аудиту та підсумкова інформація про предмет аудиту. Завдання з аудиту поділяються на два різні типи: завдання з атестації та завдання прямого звітування.

4

ЕЛЕМЕНТИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

ТРИ СТОРОНИ

25) До аудиту державного сектору причетні щонайменше три окремі сторони: аудитор, відповідальна сторона (об’єкт контролю) та потенційні користувачі. Відносини між сторонами слід розглядати в контексті конкретних конституційних механізмів для кожного з типів аудиту.

- Аудитор. В аудиті державного сектору роль аудитора виконують керівник ВОА та особи, яким делеговане завдання із проведення аудитів. Загальна відповідальність за аудит державного сектору й надалі визначається повноваженнями ВОА.
- Відповідальна сторона (об’єкт контролю). В аудиті державного сектору відповідні повноваження визначаються конституційним або законодавчим устроєм. Відповідальні сторони (об’єкти контролю) можуть відповідати за інформацію про предмет аудиту, за управління предметом аудиту чи за врахування рекомендацій; це можуть бути фізичні особи чи організації.
- Потенційні користувачі. Потенційними користувачами є фізичні особи, організації або їхні групи, для яких аудитор готує аудиторський звіт. Потенційними користувачами можуть бути законодавчі або наглядові органи, уповноважені особи, або громадськість.

ПРЕДМЕТ АУДИТУ, КРИТЕРІЇ ТА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ПРЕДМЕТ АУДИТУ

26) Предмет аудиту — це інформація, стан або діяльність, що вимірюються чи оцінюються за певними критеріями. Він може набувати багатьох форм і мати різні властивості залежно від мети аудиту. Відповідний предмет аудиту має бути визначений і придатний для послідовного оцінювання чи вимірювання за критеріями таким чином, щоб до нього могли бути застосовані процедури збору достатніх та належних аудиторських доказів, для підкріплення аудиторської думки або аудиторського висновку.

27) Критерії є порівняльними показниками, що застосовуються для оцінювання предмета аудиту. Кожний аудит повинен мати критерії, що відповідають обставинам такого аудиту. Визначаючи відповідність критеріїв, аудитор розглядає їхню доречність і зрозумілість для потенційних користувачів, а також їхню повноту, надійність і об'єктивність (нейтральність, загальновизнаність і порівнянність із критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Обрання критеріїв може залежати від низки чинників, у тому числі від мети й типу аудиту. Критерії можуть бути конкретними або більш загальними; братися з різних джерел, включаючи закони, інші нормативні акти, стандарти, усталені принципи та найкращу практику. Вони мають бути доступні потенційним користувачам, щоб дати їм змогу розібратися, як оцінювався чи вимірювався предмет аудиту.

28) Інформація про предмет аудиту стосується кінцевого результату оцінювання чи вимірювання предмета аудиту за критеріями. Вона може набувати багатьох форм і мати різні властивості залежно від цілі та обсягу аудиту.

ТИПИ ЗАВДАНЬ

29) Існує два типи завдань:

- У завданнях з атестації відповідальна сторона (об'єкт контролю) оцінює предмет аудиту на відповідність критеріям і подає інформацію про предмет аудиту, за якою аудитор збирає достатні та належні аудиторські докази, які являють собою обґрунтовану підставу для того, щоб зробити висновок.
- У завданнях прямого звітування саме аудитор вимірює або оцінює предмет аудиту на відповідність критеріям. Аудитор обирає предмет аудиту та критерії з урахуванням ризику та суттєвості. Кінцевий результат вимірювання предмета аудиту за критеріями подається в аудиторському звіті у формі результатів аудиту, висновків, рекомендацій або думки. У рамках дослідження предмета аудиту може бути отримана нова інформація, проведено аналіз або зроблено аналітичні висновки.

30) Фінансові аудити завжди є завданнями з атестації, оскільки вони ґрунтуються на фінансовій звітності, поданій відповідальною стороною (об'єктом контролю). Аудити ефективності (діяльності) зазвичай є завданнями прямого звітування. Аудити відповідності (комплаєнс) можуть бути завданням з атестації або прямого звітування, або обома відразу. Нижче наводяться предмет аудиту чи інформація про предмет аудиту в трьох типах аудиту, які регулюються ISSAI:

a) Фінансовий аудит. Предметом фінансового аудиту є фінансовий стан, фінансові результати діяльності, рух грошових коштів чи інші елементи, які відображено, виміряно та подано у фінансовій звітності. Інформація з предмета аудиту – це фінансова звітність.

b) Аудит ефективності (діяльності). Предмет аудиту ефективності (діяльності) визначається цілями аудиту та питаннями аудиту. Предметом аудиту ефективності (діяльності) можуть бути конкретні програми, суб'єкти або кошти чи певні види діяльності (зі своїми проміжними та кінцевими результатами й наслідками), наявні ситуації (в тому числі причини й наслідки), а також нефінансова чи фінансова інформація про будь-який з цих елементів. Аудитор вимірює чи оцінює предмет аудиту для того, щоб оцінити обсяг дотримання або недотримання встановлених критеріїв.

c) Аудит відповідності (комплаєнс). Предмет аудиту відповідності (комплаєнс) визначається обсягом аудиту. Це можуть бути діяльність, фінансові операції чи інформація. Для завдань з атестації відповідності доречніше зосереджуватися на інформації про предмет аудиту, якою може бути заява про відповідність, складена згідно з усталеною та стандартизованою системою звітування.

ДОВІРА ТА ВПЕВНЕНІСТЬ В АУДИТІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Потреба в довірі та впевненості

31) Потенційні користувачі хочуть бути впевнені в надійності та доречності інформації, яку вони використовують як основу для ухвалення рішень. Отже, аудити надають інформацію на підставі достатніх і належних доказів, а аудитори повинні виконувати процедури зі зниження ризику надання неналежних висновків чи управління цим ризиком. Рівень впевненості, що може бути наданий потенційному користувачеві, повинен бути вказаний у прозорий спосіб. Утім, з огляду на притаманні їм обмеження, аудити ніколи не зможуть забезпечити абсолютний рівень впевненості.

Форми надання впевненості

32) Залежно від аудиту та потреб користувачів впевненість може надаватися двома шляхами:

- через думки та висновки, що чітко доносять інформацію про рівень впевненості. Це стосується всіх завдань з атестації та певних завдань прямого звітування.
- в інших формах. У деяких завданнях прямого звітування аудитор не робить чіткої заяви про впевненість щодо предмета аудиту. У таких випадках аудитор надає користувачам необхідний рівень впевненості шляхом чіткого роз'яснення того, як у збалансований і обґрунтований спосіб було одержано результати аудиту, сформовано критерії та висновки, а також чому поєднання результатів аудиту та критеріїв зумовлює саме такий загальний висновок чи рекомендацію.

Рівні впевненості

33) Впевненість може бути обґрунтованою чи обмеженою.

Обґрунтована впевненість є високою, але не абсолютною. Висновок аудитора подається в позитивній формі із зазначенням того, що, на думку аудитора, предмет аудиту відповідає або не відповідає в усіх суттєвих аспектах застосованим критеріям або, якщо доречно, що інформація про предмет аудиту надає правдиве та неупереджене уявлення відповідно до застосованих критеріїв.

У разі надання обмеженої впевненості у висновку за результатами аудиту зазначається, що, на підставі виконаних процедур, аудитор не виявив нічого, щоб вважати предмет аудиту таким, що не відповідає застосованим критеріям. 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 впевненості, згідно з професійним судженням аудитора, матиме сенс для потенційних користувачів. Звіт про обмежену впевненість повідомляє про обмежену природу наданої впевненості.

5 ПРИНЦИПИ АУДИТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

34) Деталізовані нижче принципи мають основоположне значення для проведення аудиту. Проведення аудиту — це кумулятивний та ітеративний процес. Фундаментальні принципи поділено на принципи, пов'язані з організаційними вимогами ВОА, загальні принципи, які аудитор повинен враховувати до початку й неодноразово під час аудиту, та принципи, пов'язані з конкретними етапами в процесі аудиту.

Сфери, що охоплюються принципами аудиту державного сектору

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ			
Етика й незалежність	**Професійне судження, належна ретельність і скептицизм**	**Контроль якості**	**Управління групою аудиторів та навички**
Аудиторський ризик	**Суттєвість**	**Документація**	**Комунікація**

ПРИНЦИПИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ		
Планування аудиту	**Проведення аудиту**	**Звітування та моніторинг виконання рекомендацій**
• Визначення умов аудиту • Досягнення розуміння • Проведення оцінювання ризику або аналізу проблеми • Ідентифікація ризиків шахрайства • Розроблення плану аудиту	• Виконання запланованих аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів • Оцінювання аудиторських доказів та підготовка проєкту висновків	• Підготовка звіту на підставі зроблених висновків • Моніторинг виконання рекомендацій щодо зазначених у звіті питань, за потреби

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ВИМОГИ

35) **ВОА повинні запровадити й підтримувати відповідні процедури з етики та контролю якості.**

Кожний ВОА повинен запровадити й підтримувати процедури з етики та контролю якості на організаційному рівні для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що ВОА та його персонал дотримуються професійних стандартів і відповідних етичних, юридичних і нормативних вимог.

Існування цих процедур на рівні ВОА є необхідною умовою для застосування національних стандартів, які базуються на Фундаментальних принципах аудиту або відповідають їм. *ISSAI 130 «Кодекс етики»* та *ISSAI 140 «Контроль якості для ВОА»* визначають вимоги ISSAI та містять відповідні керівництва в цій сфері.

36) **ВОА повинні встановлювати та підтримувати відповідні процедури управління компетенціями.**

Кожен ВОА має встановити та забезпечити підтримку процедур управління компетенціями на організаційному рівні, що забезпечить достатню впевненість у тому, що аудитори ВОА мають компетенції, необхідні для виконання їхніх функцій відповідно до їхніх повноважень. Управління компетенціями на організаційному рівні зазвичай охоплює:

I) Визначення відповідних компетенцій;

II) Забезпечення сприятливих практик управління персоналом;

III) Забезпечення шляхів професійного розвитку;

IV) Оцінювання та моніторинг компетенцій.

Наявність процедур управління компетенціями є необхідною умовою для застосування національних стандартів, які ґрунтуються на «Фундаментальних принципах аудиту» або відповідають ним. ISSAI 150 «Компетентність аудитора» визначає вимоги ISSAI та містить відповідні керівництва в цій сфері.

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ

Етика й незалежність

37) **Аудитори повинні дотримуватися відповідних етичних вимог і бути незалежними.** У професійній поведінці аудитора мають бути втілені принципи етики. ВОА повинні мати політики, що регулюють етичні вимоги та визначають необхідність їх дотримання кожним аудитором. Аудитори повинні залишатися незалежними, щоб їхні звіти були неупередженими та сприймались як такі потенційними користувачами.

Аудитори можуть ознайомитися з Основними принципами INTOSAI щодо незалежності в *INTOSAI P-10 «Мексиканська декларація про незалежність ВОА».* Ключові етичні принципи доброчесності, незалежності й об'єктивності, компетентності, професійної поведінки, конфіденційності та прозорості визначено в *ISSAI 130 «Кодекс етики»* разом із відповідними вимогами та додатковими матеріалами для їхнього практичного застосування.

Професійне судження, належна ретельність і скептицизм

38) **Аудитори повинні дотримуватися відповідної професійної поведінки, застосовуючи протягом усього аудиту професійний скептицизм, професійне судження та належну ретельність.** Ставлення аудитора має характеризуватись «професійним скептицизмом» і «професійним судженням», які мають застосовуватися під час формування рішень про належний порядок дій. Аудитори повинні виявляти належну ретельність, щоб забезпечувати прийнятність своєї професійної поведінки.

Професійний скептицизм означає забезпечення професійної дистанції, а також пильність і допитливість під час оцінювання достатності та належності доказів, одержаних під час аудиту. Крім того, він передбачає відкрите й неупереджене ставлення до всіх поглядів і аргументів.

Професійне судження потребує застосування колективних знань, навичок і досвіду до процесу аудиту. Належна ретельність означає, що аудитор повинен сумлінно планувати та проводити аудит. Аудитори повинні уникати будь-якої поведінки, здатної дискредитувати їхню роботу.

Контроль якості

39) **Аудитори повинні здійснювати аудит згідно з професійними стандартами контролю якості.**

Політики та процедури ВОА з питань контролю якості повинні відповідати професійним стандартам із метою забезпечення проведення аудитів на незмінно високому рівні. Процедури контролю якості повинні регулювати такі питання як спрямування процесу аудиту, контроль і нагляд за ним, а також потребу в консультаціях для вирішення важких або суперечливих питань. Аудитори можуть знайти необхідну інформацію в *ISSAI 140 «Контроль якості для ВОА».*

Управління групою аудиторів та навички

40) **Аудитори повинні мати необхідні навички або доступ до них.**

Члени групи аудиторів колективно повинні мати знання, навички й досвід, потрібні для успішного проведення аудиту. Це передбачає розуміння та практичний досвід здійснення аудиту того типу, що проводиться, обізнаність із відповідними стандартами та законодавством, розуміння діяльності об'єкта аудиту, а також спроможність застосовувати професійне судження і досвід його використання. Спільною рисою всіх аудитів є потреба в залученні персоналу відповідної кваліфікації, забезпечення можливостей розвитку та навчання, підготовка посібників та інших письмових керівництв і інструкцій щодо проведення аудитів, а також виділення достатніх ресурсів для аудиту. Аудитори повинні підтримувати свою професійну компетентність шляхом безперервного професійного розвитку.

Там, де це доречно або потрібно, і відповідає повноваженням ВОА й відповідному законодавству аудитор може використовувати роботу внутрішніх аудиторів, інших аудиторів або експертів. Аудиторські процедури повинні надавати достатньо підстав для використання роботи інших осіб, і в усіх випадках аудитор повинен одержати докази компетентності й незалежності інших аудиторів чи експертів, і якості виконаної роботи. ВОА

несе повну відповідальність за будь-яку аудиторську думку чи аудиторський звіт, які він може підготувати щодо предмета аудиту; ця відповідальність не зменшується внаслідок використання ним роботи, виконаної іншими сторонами.

Цілі внутрішнього аудиту відмінні від цілей зовнішнього аудиту. І внутрішній, і зовнішній аудити сприяють належному урядуванню через сприяння прозорості й підзвітності у використанні державних ресурсів, а також економічності, ефективності й результативності в державному управлінні. Це створює умови для координації та співпраці й допомагає уникнути дублювання зусиль.

Деякі ВОА використовують роботу інших аудиторів державного, обласного, регіонального, районного чи місцевого рівнів або бухгалтерських фірм, що вже провели аудиторську роботу, пов'язану з метою аудиту. Потрібно вживати заходів для забезпечення виконання будь-якої роботи згідно зі стандартами проведення аудиту державного сектору.

При проведенні аудиту можуть бути потрібні спеціалізовані методи або навички з певних дисциплін, якими фахівці ВОА не володіють. У такому разі до аудиту можуть залучатись експерти для надання спеціалізованих знань, виконання конкретних завдань або для інших цілей.

Аудиторський ризик

41) **Аудитори повинні управляти ризиком надання звіту, який не відповідає обставинам аудиту.**

Аудиторський ризик — це ризик того, що аудиторський звіт може бути неприйнятним. Аудитор виконує процедури зі зниження ризику отримання неналежних висновків або управління цим ризиком, усвідомлюючи, що через притаманні всім аудитам обмеження жоден аудит не може забезпечити надання абсолютної впевненості щодо стану предмету аудиту.

Якщо ціль полягає в наданні обґрунтованої впевненості, аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня відповідно до обставин аудиту. Аудит може також мати на меті надання обмеженої впевненості, у такому разі прийнятний ризик недотримання критеріїв є вищим ніж у разі аудиту з наданням обґрунтованої впевненості. Аудит із наданням обмеженої впевненості забезпечує рівень впевненості, який, згідно з професійним судженням аудитора, матиме сенс для потенційних користувачів.

Суттєвість

42) **Аудитори повинні враховувати суттєвість протягом усього процесу аудиту.**

Суттєвість доречна в усіх аудитах. Питання може бути визнане суттєвим, якщо обізнаність про нього ймовірно вплинула б на рішення потенційних користувачів. Визначення суттєвості є предметом професійного судження і залежить від тлумачення аудитором потреб користувачів. Це судження може стосуватись окремого елемента чи групи елементів у сукупності. Суттєвість часто розглядають з точки зору вартості, але вона має також інші кількісні та якісні аспекти. Властиві для певного елемента чи групи елементів характерні риси можуть зробити питання суттєвим за його характером. Питання також може бути суттєвим через той контекст, у якому воно проявляється.

Міркування щодо суттєвості впливають на рішення стосовно характеру, строків і обсягу аудиторських процедур і оцінювання результатів аудиту. До цих міркувань можуть належати занепокоєння зацікавлених сторін, суспільний інтерес, нормативні вимоги та наслідки для суспільства.

Документація

43) **Аудитори повинні підготувати аудиторську документацію так, щоб вона була достатньо детальною для отримання чіткого розуміння виконаної роботи, одержаних доказів і зроблених висновків.**

Аудиторська документація повинна містити стратегію та план аудиту, має фіксувати виконані процедури й одержані докази, а також підтверджувати результати аудиту. Документація повинна бути достатньо деталізованою для того, щоб дати досвідченому аудиторові, який не має попередніх знань щодо цього аудиту, змогу зрозуміти характер, строк, обсяг і результати виконаних процедур, докази, одержані на підтримку висновків чи рекомендацій аудитора; обґрунтування всіх значущих питань, для яких потрібно було застосовувати професійне судження; а також відповідні висновки.

Комунікація

44) **Протягом усього процесу аудиту аудитори повинні налагоджувати ефективну комунікацію.**

Необхідно інформувати об'єкт аудиту про всі питання, пов'язані з аудитом. Це має ключове значення для налагодження конструктивних робочих відносин. Комунікація повинна передбачати одержання інформації, необхідної для проведення аудиту, і надання управлінському персоналу та уповноваженим особам своєчасних спостережень і результатів під час проведення аудиту. Аудитор може також бути відповідальним за донесення питань, пов'язаних з аудитом, до інших зацікавлених сторін, таких як законодавчі й наглядові органи.

ПРИНЦИПИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ

Планування аудиту

45) **Аудитори повинні забезпечувати чітке визначення умов аудиту.**

Аудити можуть бути обов'язковими відповідно до закону, проводитися на вимогу законодавчого чи наглядового органу, ініціюватися ВОА чи проводитися за простою угодою з об'єктом аудиту. У всіх випадках аудитор, управлінський персонал об'єкта аудиту, уповноважені особи, та інші суб'єкти, залежно від обставин, повинні досягти спільного офіційного розуміння щодо умов аудиту та своїх відповідних функцій і сфер відповідальності. До важливої інформації можуть бути віднесені предмет, обсяг і цілі аудиту, доступ до даних, звіт, що буде складений за результатами аудиту, процес аудиту, контактні особи, а також функції та сфери відповідальності різних сторін завдання.

46) **Аудитори повинні забезпечити розуміння характеру об'єкта аудиту/програми.**

Це передбачає розуміння відповідних цілей, операцій, нормативно-правового середовища, заходів внутрішнього контролю, фінансових та інших систем і бізнес-процесів, а також дослідження потенційних джерел аудиторських доказів. Знання можуть бути отримані завдяки регулярній

взаємодії з управлінським персоналом, уповноваженими особами та іншими відповідними зацікавленими сторонами. Для забезпечення загального розуміння предмета аудиту та його контексту, можна консультуватися з експертами та вивчати документи (у тому числі з попередніх досліджень та інших джерел).

47) **Аудитори повинні проводити оцінку ризику чи аналіз проблеми, і переглядати їх за необхідності, враховуючи встановлені результати аудиту.**

Характер ідентифікованих ризиків буде залежати від мети аудиту. Аудитор повинен розглядати й оцінювати ризик наявності різних недоліків, відхилень чи викривлень, що можуть мати місце у зв'язку з предметом аудиту. Брати до уваги слід як загальні, так і специфічні ризики. Цього можна досягти шляхом застосування процедур, призначених для забезпечення розуміння об'єкта чи програми та його (її) середовища, включно з відповідними заходами внутрішнього контролю. Аудитор повинен оцінити реакцію управлінського персоналу на ідентифіковані ризики включно з впровадженням та розробленням ним заходів внутрішнього контролю для їхнього усунення. Під час аналізу проблеми аудитор повинен розглянути фактичні ознаки проблем або відхилень від того, що має бути або очікується. Цей процес передбачає вивчення різних показників проблеми для визначення цілей аудиту. Ідентифікація ризиків та їхнього впливу на аудит має здійснюватися протягом усього процесу аудиту.

48) **Аудитори повинні ідентифікувати та оцінити ризики шахрайства, що стосуються цілей аудиту.**

Аудитори повинні робити запити та виконувати процедури з ідентифікації ризиків шахрайства, що стосуються цілей аудиту, і реагування на них. Вони повинні дотримуватися позиції професійного скептицизму та бути готовими до можливості шахрайства протягом усього процесу аудиту.

49) **Аудитори повинні планувати свою роботу так, щоб забезпечити проведення аудиту в результативний і ефективний спосіб.**

Планування конкретного аудиту містить стратегічні та операційні аспекти.

У стратегічному сенсі планування повинне визначити обсяг аудиту, його цілі та підхід до нього.

Цілі — це те, чого аудит має досягнути. Обсяг аудиту стосується предмета аудиту та критеріїв, що їх аудитори використовуватимуть для оцінювання предмета аудиту та звітування про нього; він безпосередньо пов'язаний із

цілями. Підхід описує характер і обсяг процедур, що використовуватимуться для збирання аудиторських доказів. Аудит слід планувати так, щоб знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня.

В операційному сенсі планування передбачає встановлення графіка аудиту й визначення характеру, строків і обсягу аудиторських процедур. Під час планування аудитори повинні розподіляти членів своєї групи відповідно до потреб і визначати інші ресурси, що можуть знадобитись, на зразок експертів із певних питань.

Планування аудиту має бути гнучким у реагуванні на значні зміни обставин і умов. Це ітеративний процес, що відбувається протягом усього аудиту.

Проведення аудиту

50) **Аудитори повинні виконати аудиторські процедури, що надають достатні та належні аудиторські докази для підкріплення аудиторського звіту.**

Рішення аудитора щодо характеру, строків і обсягу аудиторських процедур впливатимуть на те, які докази буде отримано. Вибір процедур залежатиме від оцінки ризиків чи аналізу проблем.

Аудиторські докази — це будь-яка інформація, що використовується аудитором для з'ясування того, чи відповідає предмет аудиту застосованим критеріям. Докази можуть набувати різних форм, таких як електронні та паперові записи операцій, письмове та електронне листування із зовнішніми сторонами, спостереження аудитора, а також усні чи письмові свідчення об'єкта аудиту. До методів одержання аудиторських доказів можуть належати інспектування, спостереження, запит, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури та/або інші методи дослідження. Докази повинні бути як достатніми (за кількістю) для того, щоби переконати обізнану особу в обґрунтованості результатів аудиту, так і належними (за якістю): тобто доречними, достовірними та надійними. Оцінювання доказів аудитором має бути об'єктивним, справедливим та збалансованим. Попередні результати аудиту слід повідомляти об'єктові аудиту та обговорювати з ним для підтвердження їхньої достовірності.

Аудитор зобов'язаний дотримуватись усіх вимог щодо конфіденційності.

51) **Аудитори повинні оцінити аудиторські докази та зробити висновки.**

Після завершення аудиторських процедур аудитор вивчає аудиторську документацію, щоб визначити, чи предмет аудиту був досліджений достатньою мірою та належно. Перш ніж зробити висновки, аудитор переглядає початкову оцінку ризику й суттєвості у світлі зібраних доказів і визначає, чи потрібно виконати додаткові аудиторські процедури.

Аудитор повинен оцінити аудиторські докази з метою одержання результатів аудиту. Оцінюючи аудиторські докази та суттєвість результатів аудиту, аудитор повинен брати до уваги як кількісні, так і якісні чинники.

Спираючись на результати аудиту, аудитор повинен використовувати професійне судження, щоб дійти висновку щодо предмета аудиту чи інформації про предмет аудиту.

Звітування та моніторинг виконання рекомендацій

52) **Аудитори повинні підготувати звіт на підставі зроблених висновків.**

Процес аудиту передбачає підготовку звіту для донесення результатів аудиту до відома зацікавлених сторін, інших осіб, що відповідають за управління, та громадськості. Мета полягає також у сприянні моніторингу за виконанням рекомендацій і вжиттю коригуючих заходів. У деяких ВОА на зразок суду аудиторів із юрисдикційними повноваженнями може встановлюватись вимога про надання юридично зобов'язувальних звітів або судових рішень.

Звіти повинні бути легкозрозумілими, чіткими, однозначними, повними, об’єктивними й неупередженими, містити лише інформацію, підкріплену достатніми та належними аудиторськими доказами, а також забезпечувати подання результатів аудиту у перспективі та контексті.

Форма та зміст звіту залежатимуть від характеру аудиту, потенційних користувачів, стандартів і нормативно-правових вимог, що застосовуються. Повноваження ВОА та інші відповідні закони або підзаконні акти можуть визначати формат або формулювання звітів, які можуть мати коротку чи розгорнуту форму

Звіти в розгорнутій формі зазвичай докладно описують обсяг аудиту, результати аудиту та висновки включно з потенційними наслідками та конструктивними рекомендаціями, що дають змогу вжити заходів для виправлення ситуації.

Звіти *в короткій формі* більш стислі й мають зазвичай стандартизований формат.

» Завдання з атестації

У завданнях з атестації аудиторський звіт може висловлювати думку про те, чи інформація про предмет аудиту в усіх суттєвих аспектах не містить викривлень та/або чи предмет аудиту відповідає в усіх суттєвих аспектах установленим критеріям. У завданні з атестації звіт зазвичай має назву «Звіт аудитора».

» Завдання прямого звітування

У завданнях прямого звітування в аудиторському звіті мають бути зазначені цілі аудиту з описом того, як їх було досягнуто під час аудиту. Вказуються результати аудиту та висновки щодо предмета аудиту, а також можливі рекомендації. Може надаватись також і додаткова інформація про критерії, методологію та джерела даних, і повинні бути описані будь-які обмеження обсягу аудиту.

Аудиторський звіт повинен пояснювати, як було використано отримані докази і як на їхній підставі сформовані відповідні висновки. Це дасть змогу надавати потенційним користувачам необхідний рівень впевненості.

» Думка

Якщо для донесення рівня впевненості використовується аудиторська думка, така думка має викладатися у стандартизованому форматі. Думка може бути немодифікованою або модифікованою. Немодифікована думка використовується тоді, коли одержано або обмежену, або обґрунтовану впевненість. Модифікована думка може бути:

- *із застереженням (за винятком)* — якщо аудитор не згоден із деякими елементами предмета аудиту, які є чи можуть бути суттєвими, але не всеохоплюючими, або не може отримати достатніх і належних аудиторських доказів щодо них;
- *негативною* — якщо аудитор, отримавши достатні та належні аудиторські докази, доходить висновку про те, що відхилення або викривлення, взяті окремо або в сукупності, є як суттєвими, так і всеохоплюючими;
- *відмовою 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.

Якщо думка є модифікованою, відповідні причини слід подавати в контексті шляхом чіткого роз'яснення характеру та обсягу модифікації з посиланням на застосовані критерії. Залежно від типу аудиту до звіту можуть включатися рекомендації щодо коригуючих заходів та будь-яких суттєвих недоліків внутрішнього контролю.

» Моніторинг виконання рекомендацій

На ВОА покладено завдання з моніторингу виконання заходів відповідальною стороною (об'єктом контролю) у відповідь на питання, порушені в аудиторському звіті. Моніторинг виконання рекомендацій зосереджується на тому, чи об'єкт аудиту вжив адекватних заходів у відповідь на порушені питання, включаючи будь-які більші наслідки. Недостатність або незадовільність заходів, вжитих об'єктом аудиту, може бути підставою для подальшого звіту з боку ВОА.