

GUID 5090

Аудит міжнародних організацій

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



INTOSAI

Документ до IFPP — цей документ було розроблено до створення Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2016 році. Він може відрізнятися за формальною метою від останніх Керівних принципів INTOSAI з аудиту.

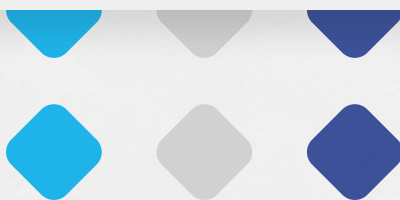


INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Прийнятий як документ INTOSAI у 2004 році під назвою «Принципи найкращої організації аудиту для міжнародних організацій»
- 2) Внесений до стандартів ISSAI як ISSAI 5000 у 2010 році
- 3) Зміст переглянуто у 2016 році
- 4) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році найменування змінено на GUID 5090 — Аудит міжнародних організацій з внесенням редакційних змін.



ЗМІСТ

1. ВСТУП	5
Передмова	5
Принципи організації зовнішнього аудиту міжнародних організацій	7
Визначення поняття «міжнародні організації»	8
Рекомендації для ВОА	8
2. ВПРОВАДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ	10
Вступ	10
Переваги залучення ВОА як зовнішніх аудиторів	11
3. ПІДГОТОВКА ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ ДО ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ	14
Вступ	14
Правова та конституційна компетенція ВОА	15
Підготовка ВОА	15
Стратегічні рішення	16
Правова база	16
Відповідальність за порушення при виконанні обов'язків	17
Відповідальність ВОА як роботодавця перед аудиторами, які залучені до аудиту міжнародних організацій	17
Професійні стандарти та навички	17
4. ПІДГОТОВКА ЗАПИТІВ НА ВИКОНАННЯ НОВИХ АУДИТОРСЬКИХ ЗАВДАНЬ	19
Ключові пункти запиту для міжнародної організації	19

Загальна інформація	20
Кваліфікація персоналу, підготовка та досвід	20
Підхід і стратегія аудиту	21
Плата за проведення аудиту	21
Стандарти проведення аудиту	22
Резюме очільників команди	22
5. ОЦІНКА РИЗИКІВ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ ЗАВДАНЬ ІЗ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ	23
Передумови проведення аудиту	23
Оцінка доброчесності клієнта	24
6. ПРИЙНЯТТЯ НОВОГО ЗАВДАННЯ ІЗ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ – ПОРЯДОК ПЕРЕДАЧІ СПРАВ	25
Порядок передачі справ	25
Рекомендації щодо порядку передачі справ	25
7. ДОДАТКОВІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО АУДИТУ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ	27
Вступ	27
Оцінка ризиків та суттєвості	27
Додаткові аудити	28
Аналіз фінансової звітності	28
Аудиторська звітність	29
Оцінка організації зовнішнього аудиту	29
8. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО РОЛІ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ У МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ	30

ПЕРЕДМОВА

- 1) У світі є велика кількість міжнародних організацій, які відрізняються за розміром і складністю. Деякі з них є малими з невеликою кількістю учасників, тоді як інші — великі, з представництвами по всьому світу.
- 2) Міжнародні організації фінансуються переважно за рахунок внесків, гарантій або інших публічних коштів країн-учасниць. Тобто ці кошти є частиною державного бюджету країни-учасниці. Вищі органи аудиту (ВОА) зацікавлені в належному управлінні, підзвітності, ефективному фінансовому управлінні, ефективному використанні коштів й прозорості міжнародних організацій та переконані, що ефективна, добре організована та незалежна система аудиту сприятиме ефективному й прозорому контролю за діяльністю міжнародних організацій, що, зокрема, забезпечить їхню ефективність, результативність та економічність.
- 3) Питання аудиту міжнародних організацій перебувають на порядку денному INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів аудиту) протягом тривалого періоду, і INTOSAI погодила відповідні рекомендації на таких конгресах:
 - II Конгрес INTOSAI в Бельгії (1956)
 - III Конгрес INTOSAI в Бразилії (1959).
 - IX Конгрес INTOSAI в Перу (1977), на якому схвалено «Лімську декларацію про керівні принципи аудиту», де в главі 25 передбачається, що аудит міжнародних і наднаціональних організацій здійснюється ВОА.

- X Конгрес INTOSAI в Кенії (1980)
 - XVIII Конгрес INTOSAI в Угорщині (2004), на якому схвалено «Принципи найкращої організації аудиту для міжнародних організацій» та «Керівництво для вищих органів аудиту»
 - XIX Конгрес INTOSAI в Мексиці (2007), на якому затверджено систему ISSAI (Міжнародних стандартів вищих органів аудиту).
- 4) У 2004 році члени INTOSAI розробили стандарти для міжнародних організацій з метою оновлення порядку проведення зовнішнього аудиту та його приведення у відповідність із кращою світовою практикою. З 2004 року відбулися позитивні зміни в цих порядках, і багато організацій запровадили більш професійний підхід до надання аудиторських послуг із посиленням вимог до відбору зовнішніх аудиторів на основі їх кваліфікації та навичок, регулярною ротацією зовнішніх аудиторів для уникнення ризику особистих стосунків та оновленням на постійній основі інформації зовнішніми аудиторами. Ці додаткові рекомендації спрямовані на подальше зміцнення організації зовнішнього аудиту.
- 5) Протягом останнього десятиліття спостерігається значний перехід міжнародних організацій на використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Дійсно, Організація Об'єднаних Націй (ООН) та спеціалізовані установи ООН поступово перейшли на МСБОДС до 2014 року, як і багато міжнародних організацій, що не входять до системи ООН. Прийняття міжнародно визнаних стандартів бухгалтерського обліку покращило фінансову звітність, фінансове управління та прозорість у частині відображення доходів, витрат, активів і зобов'язань міжнародних організацій. Такий перелік стандартів бухгалтерського обліку вимагає від зовнішніх аудиторів відповідних компетенцій, а для міжнародних організацій важливим є призначення спеціалізованих і кваліфікованих зовнішніх аудиторів для конкретних видів діяльності.
- 6) INTOSAI вважає, що ефективний зовнішній аудит є вирішальним чинником для належного управління, і члени INTOSAI мають унікальну можливість зробити свій внесок у досягнення цієї мети. INTOSAI загалом та її члени зокрема взяли на себе зобов'язання сприяти впровадженню аудиту міжнародних організацій, який забезпечує спільнота BOA,

враховуючи їхній досвід і незалежність у проведенні фінансового аудиту, аудиту відповідності та аудиту діяльності (ефективності) публічних коштів.

ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

- 7) Для забезпечення ефективного зовнішнього аудиту міжнародних організацій важливим є дотримання наступних принципів (див. *GUID 5091 «Порядок проведення аудиту міжнародних організацій»*).
- Для забезпечення ефективного управління, прозорості та підзвітності всі міжнародні організації, що фінансуються або підтримуються за рахунок публічних коштів, повинні підлягати ефективному та якісному зовнішньому аудиту з боку ВОА.
 - Зовнішній аудитор (далі — аудитор) повинен призначатися у відкритий, справедливий і прозорий спосіб.
 - Міжнародна організація повинна забезпечувати незалежність аудитора при проведенні аудиту.
 - Правова база міжнародної організації та/або її фінансові правила повинні гарантувати повноваження аудитора щодо проведення аудиту публічних коштів відповідно до професійних документів INTOSAI або інших міжнародних стандартів аудиту.
 - Аудитор повинен бути забезпечений відповідними ресурсами для проведення аудиту.
 - Міжнародна організація повинна забезпечити звітування аудитора про результати аудиту перед керівним органом організації.
- 8) Ці принципи представлені на XXII Конгресі INTOSAI в Об'єднаних Арабських Еміратах у 2016 році.

ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «МІЖНАРОДНІ ОРГАНІЗАЦІЇ»

- 9) Принципи організації зовнішнього аудиту міжнародних організацій, запропоновані у GUID 5091, поняття «міжнародна організація» трактують так:

Міжнародна організація – це інституція незалежно від того, створена вона за договором чи ні, учасниками якої є дві або більше країн (або державних установ чи організацій, що фінансуються з державного бюджету) і в якій спільні фінансові інтереси контролюються керівним органом.

Метою такої міжнародної організації є досягнення міжнародного співробітництва у вирішенні питань економічного, технічного, соціального, культурного чи гуманітарного характеру. Це може бути співпраця у сфері управління, безпеки, фінансів, наукових досліджень, навколишнього середовища або реалізація спільних технічних, економічних, фінансових чи соціальних проєктів.

РЕКОМЕНДАЦІЇ ДЛЯ ВОА

- 10) Цей документ має на меті надати додаткові рекомендації для ВОА щодо належної організації зовнішнього аудиту міжнародних організацій та підготовки ВОА до проведення такого аудиту. Рекомендації не дублюють стандарти та рекомендації, опубліковані в інших джерелах, а також не претендують на те, щоб надати вичерпний перелік усіх питань, які окремі ВОА повинні розглянути перед прийняттям рішення про взяття зобов'язання щодо проведення аудиту міжнародних організацій.
- 11) (Цей абзац видалено)
- 12) GUID 5090 та GUID 5091 забезпечують основу для поточної роботи з удосконалення організації зовнішнього аудиту та надають корисні рекомендації з практичних завдань ВОА, які не мають достатнього досвіду проведення аудиту міжнародних організацій. Враховуючи загальну інформацію, викладену в розділі 1, GUID 5090 складається з восьми розділів:

У Розділі 2 окреслено основні переваги залучення зовнішніх аудиторів міжнародних організацій з числа ВОА завдяки їхньому досвіду у сфері аудиту в державному секторі. Окрім аудиту фінансової звітності, ВОА також мають значний досвід у наданні додаткових аудиторських послуг, зокрема у проведенні аудиту діяльності (ефективності) та аудиту відповідності.

У Розділі 3 визначено актуальні питання для ВОА, які проводитимуть аудит міжнародних організацій.

Розділ 4 містить ключові аспекти та рекомендації щодо основних принципів формування запиту на виконання аудиторських завдань у контексті проведення конкурсу на замовлення послуг зовнішнього аудиту.

Розділ 5 містить рекомендації щодо оцінки ризиків при прийнятті завдань із зовнішнього аудиту на початковому етапі, на етапі прийняття призначення і при виконанні поточних завдань.

У Розділі 6 викладено кращу практику порядку передачі справ, яку необхідно запровадити для обміну інформацією, знаннями та даними між наступним і попереднім аудитором після зміни зовнішнього аудитора.

Розділ 7 посилається на відповідні професійні документи INTOSAI та інші міжнародні стандарти аудиту, а також розглядає певні аспекти аудиту міжнародних організацій, які можуть відрізнятися від аудиту національного рівня.

Розділ 8 містить рекомендації щодо ролі та контексту діяльності аудиторських комітетів, які набули значного поширення в міжнародних організаціях.

2

ВПРОВАДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

ВСТУП

У Лімській декларації 1977 року INTOSAI зазначила таке:

Міжнародні та наднаціональні організації, видатки яких покриваються за рахунок внесків країн-членів, мають підлягати зовнішньому незалежному аудиту, подібному до того, який виконується в окремій країні.

Такі аудити повинні не лише враховувати обсяг використаних ресурсів і завдання цих організацій, а й відповідати принципам, подібним до тих, що регулюють аудити, які проводяться вищими органами аудиту країн-членів.

Для забезпечення незалежності таких аудитів члени органу зовнішнього аудиту мають призначатися переважно з вищих органів аудиту.

- 13) Міжнародна організація як автономний орган відповідальна за встановлення власних правил і положень, зокрема щодо заходів проведення аудиту, однак ці правила та положення повинні ґрунтуватися на міжнародних принципах. Міжнародні організації відрізняються за своєю структурою. Водночас здебільшого вони створюються відповідно до міжнародного права як юридичні особи та беруть на себе різні зобов'язання згідно зі встановленими власними правилами.
- 14) Керівний орган міжнародної організації, який формується з представників усіх (або деяких) країн-учасниць, приймає ці правила, зокрема фінансові правила та положення, що стосуються фінансового

управління, бюджету, бухгалтерського обліку й аудиту. Керівний орган здійснює поточне управління міжнародною організацією в межах визначених правил та положень. Правила і положення у сфері аудиту є сферою інтересів INTOSAI та ВОА. Для забезпечення того, щоб правила і положення міжнародних організацій передбачали відповідні порядки проведення зовнішнього аудиту, ВОА повинні взаємодіяти з цими організаціями та їхніми національними представниками.

ПЕРЕВАГИ ЗАЛУЧЕННЯ ВОА ЯК ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

- 15) Дотримуючись принципів організації зовнішнього аудиту міжнародних організацій, ВОА тим самим акцентують увагу на основних перевагах зовнішнього аудиту, що ним забезпечується.
- 16) *INTOSAI-P 12 «Значення та переваги Вищих органів аудиту — вплив на життя громадян»* визначає, що ВОА можуть впливати на життя громадян, зокрема:
 - поліпшувати підзвітність, прозорість і добросесність урядів і суб'єктів державного сектору (включаючи міжнародні організації, як визначено у пункті 9);
 - демонструвати постійну вагомість для громадян, урядів та інших заінтересованих сторін; та
 - бути зразковою організацією, показуючи власний приклад.
- 17) Міжнародні організації, витрати яких фінансуються за рахунок внесків країн-учасниць, потребують зовнішнього незалежного аудиту, подібного до того, який проводиться в окремих країнах. Хоча такий аудит має бути адаптований до структури та завдань відповідної міжнародної організації, однак його порядок проведення повинен бути подібним до порядку національного аудиту, що здійснюється ВОА.
- 18) Фінансові правила та положення всіх міжнародних організацій повинні визначати: зовнішній аудитор буде обиратися з числа ВОА країн-учасниць або з числа інших ВОА.

- 19) Для того, щоб міжнародні організації користувалися аудиторськими послугами ВОА, вищі органи аудиту повинні забезпечити:
- незалежність ВОА від урядів своїх країн, а також міжнародних організацій відповідно до стандартів аудиту;
 - релевантний досвід і відповідну репутацію, сформовану в результаті проведення ефективного зовнішнього аудиту суб'єктів господарювання державного сектору;
 - багаторічну історію та високий авторитет у сфері аудиту в державному секторі;
 - досвід проведення аудиту діяльності (ефективності), аудиту фінансової звітності й аудиту відповідності;
 - значний практичний досвід спільноти ВОА у проведенні зовнішніх аудитів різних міжнародних організацій за найвищими міжнародними професійними стандартами;
 - надання аудиторських послуг із мінімальними витратами;
 - тісні зв'язки між ВОА, визначені в межах INTOSAI, які забезпечують порядок розробки й розгляду відповідних стандартів аудиту державного сектору та обміну кращими практиками в усіх сферах аудиту державного сектору; та
 - готовність і здатність ВОА до партнерства з іншими ВОА, які мають менший досвід проведення аудиту міжнародних організацій.
- 20) Зовнішній аудитор є незалежним джерелом інформації для керівного органу міжнародної організації та країн-учасниць щодо дотримання принципу економічності, ефективності її діяльності та результативності для досягнення тієї мети, для якої вона була створена. Члени керівного органу міжнародної організації представляють країн-учасниць, тобто «власників» міжнародної організації. Оскільки ресурси, що виділяються міжнародним організаціям, надходять з державних бюджетів та/або інших державних фондів, державні органи влади країн-учасниць несуть відповідальність за використання цих коштів. INTOSAI вважає, що найкращим способом досягнення ефективності та прозорості діяльності міжнародної організації є залучення ВОА до проведення зовнішнього аудиту.

- 21) Кожний ВОА як зовнішній аудитор міжнародної організації відіграє важливу роль в оцінці чинного порядку проведення зовнішнього аудиту і в межах своїх повноважень повинен дослідити та засвідчити недоліки в механізмах підзвітності міжнародної організації, включаючи процедури організації зовнішнього аудиту, а також за необхідності повідомити про це керівний орган.

3

ПІДГОТОВКА ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ ДО ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

ВСТУП

- 22) Збільшення кількості ВОА, які здійснюють аудит міжнародних організацій, є очевидною перевагою для спільноти вищих органів аудиту. Міжнародним організаціям рекомендовано розміщувати інформацію про потенційні аудиторські завдання на вебсайті INTOSAI, а ВОА — відвідувати цей вебсайт для отримання інформації про такі завдання.
- 23) ВОА повинні налагодити відносини з відповідними міністерствами або представниками країн-учасниць у керівних органах міжнародних організацій для отримання доступу до інформації про потенційні аудиторські завдання.
- 24) Вищий орган аудиту, який проводить аудит міжнародної організації, отримує певні переваги, а саме:
- професійний розвиток ВОА та його працівників через доступ до міжнародного середовища;
 - професійний розвиток через співпрацю та партнерство з іншими ВОА у складі ради аудиторів;
 - позитивні виклики та міжнародний досвід аудиту для працівників ВОА;
 - краще розуміння діяльності міжнародних організацій, які отримують внески з державних бюджетів країн-учасниць.

- 25) Існує також ряд викликів щодо діяльності ВОА, а саме:
- міжнародний аудит не повинен впливати на національні пріоритети;
 - потреба у додатковому навчанні та розвитку персоналу, який проводить зовнішній аудит;
 - необхідність коригувати план роботи ВОА відповідно до потреб і графіків проведення міжнародного аудиту, наприклад, для представлення аудиторських звітів та висновків.

ПРАВОВА ТА КОНСТИТУЦІЙНА КОМПЕТЕНЦІЯ ВОА

- 26) Вищий орган аудиту, який прагне виконувати функції зовнішнього аудитора міжнародної організації, повинен переконатися, що такі функції відповідають його повноваженням. Деякі ВОА можуть не мати повноважень на проведення аудиту міжнародних організацій, інші — можуть бути обмежені нормами права щодо отримання плати за проведення аудиту.
- 27) Якщо повноваження не містять чіткого положення про проведення міжнародного аудиту, ВОА можуть скористатися *INTOSAI-P 1 «Лімська декларація»*, згідно з якою аудит міжнародних організацій повинен бути включений до повноважень ВОА. Вищим органам аудиту, які не мають повноважень на проведення аудиту міжнародних організацій, рекомендується включити такі типи аудиту до своїх повноважень.

ПІДГОТОВКА ВОА

- 28) Для забезпечення надання необхідних аудиторських послуг слід звернути увагу на низку ключових тверджень. Такі твердження можуть бути корисними для ВОА з досвідом проведення аудитів міжнародних організацій у вдосконаленні їх політик та стратегій:
- робота ВОА як аудитора міжнародних організацій ґрунтується на чіткому політичному рішенні та відповідальності керівництва ВОА;

- правова база аудиту уточнює відповідальність ВОА та його працівників, залучених до проведення аудиту;
- ВОА офіційно приймає та впроваджує відповідні стандарти і гарантує, що володіє професійними навичками для проведення аудиту міжнародних організацій та здійснює аудит найвищої якості.

Ці питання детальніше розглядаються нижче:

СТРАТЕГІЧНІ РІШЕННЯ

- 29) Для виконання завдань міжнародного аудиту ВОА повинен мати як фінансові, так і людські ресурси. Зобов'язання щодо проведення міжнародних аудитів повинні бути прийняті керівництвом на стратегічному рівні, а відповідні положення включені до стратегічних планів ВОА, а також до річних планів та бюджету.
- 30) Окремі ВОА через фінансові обмеження не мають змоги проводити такі аудити у разі неповної компенсації його вартості. Тому в процесі планування варто визначити необхідний обсяг ресурсів і перелік аудиторських послуг, а також передбачити ресурси на навчання та підготовку персоналу.
- 31) Якщо аудиторами призначаються працівники ВОА, а не сам ВОА, то вищий орган аудиту повинен взяти на себе повну відповідальність за проведення аудиту, при цьому надаючи чіткі інструкції аудиторам, а також створити систему забезпечення якості, яка гарантуватиме дотримання наданих рекомендацій.

ПРАВОВА БАЗА

- 32) Правові наслідки призначення ВОА зовнішнім аудитором міжнародної організації можуть відрізнитися від тих, що пов'язані з аудиторською діяльністю на національному рівні. ВОА, які планують проводити міжнародний аудит, повинні враховувати правові наслідки такого аудиту. У Розділі 6 детально описано чинники, які ВОА повинен врахувати при прийнятті аудиторського завдання.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПРИ ВИКОНАННІ ОБОВ'ЯЗКІВ

- 33) Останніми роками спостерігається збільшення кількості судових справ проти аудиторських фірм приватного сектору. Очевидно, можуть виникати випадки, коли ВОА або його працівники, які діють як зовнішні аудитори міжнародних організацій, можуть бути притягнуті до відповідальності. Вищим органам аудиту варто врахувати обставини цих випадків, щоб убезпечити своїх працівників при виконанні ними аудиторських завдань.
- 34) Національне законодавство окремих країн може передбачати захист для ВОА та його працівників від судових процесів, які виникають у зв'язку з виконанням ними службових обов'язків. Залежно від законодавства такий захист може поширюватися також на проведення аудиту міжнародних організацій.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ВОА ЯК РОБОТОДАВЦЯ ПЕРЕД АУДИТОРАМИ, ЯКІ ЗАЛУЧЕНІ ДО АУДИТУ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

- 35) Зазвичай працівники ВОА, залучені до проведення аудиту за кордоном, є працевлаштованими у вищих органах аудиту й отримують пільги від ВОА під час виконання таких завдань. ВОА несе відповідальність і виконує зобов'язання як роботодавець перед аудиторами, залученими до аудиту міжнародних організацій. ВОА також повинен гарантувати безпеку персоналу, передбачити заходи на випадок надзвичайних ситуацій тощо. Інші додаткові вимоги можуть бути враховані у договорі або контракті між ВОА та працівником.

ПРОФЕСІЙНІ СТАНДАРТИ ТА НАВИЧКИ

- 36) Аудит повинен проводитися відповідно до міжнародних стандартів ВОА або інших міжнародних стандартів аудиту.
- 37) Загалом кваліфікація та компетенції, які необхідні працівникам, залученим до проведення аудиту міжнародної організації, є такими самими, як і для інших аудитів такого ж розміру, характеру та складності. Додатковими чинниками, які варто врахувати

при відборі аудиторів, є:

- обов'язкове знання мови;
- здатність працювати самостійно за кордоном у різних культурних середовищах;
- знання та досвід застосування міжнародних стандартів ВОА або інших міжнародних стандартів аудиту.

38) Варто також розглянути способи підготовки необхідної кількості кваліфікованого персоналу. Окремі ВОА організують семінари для своїх працівників з питань проведення міжнародних аудиторських перевірок. Вищим органам аудиту, які мають невеликий досвід або взагалі не мають досвіду аудиту міжнародних організацій, рекомендується звертатися за допомогою до більш досвідчених ВОА. До участі у міжнародних аудиторських перевірках можна також запрошувати працівників партнерських ВОА.

4

ПІДГОТОВКА ЗАПИТІВ НА ВИКОНАННЯ НОВИХ АУДИТОРСЬКИХ ЗАВДАНЬ

- 39) Оголошуючи конкурс на замовлення послуг зовнішнього аудиту, керівний орган міжнародної організації повинен надати детальні інструкції щодо змісту запитів, які подають ВОА. Потенційні учасники конкурсу повинні дотримуватися цих інструкцій, щоб забезпечити відповідність запиту вимогам рекомендацій міжнародних організацій. Це важливо для того, щоб міжнародні організації могли аналізувати запити у послідовний і справедливий спосіб, порівнювати та технічно їх оцінювати.
- 40) В окремих випадках в оголошенні про конкурс рекомендації щодо оформлення запитів можуть бути не надані, тоді запит складається відповідно до наведених нижче рекомендацій.

КЛЮЧОВІ ПУНКТИ ЗАПИТУ ДЛЯ МІЖНАРОДНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

- 41) Вступний розділ запиту повинен містити стислий опис послуг, що будуть надаватися, кваліфікацію, досвід, строки надання та очікувану вартість. Цей розділ закінчується схваленням запиту, підписується керівником ВОА, який подає запит на участь у конкурсі.

ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

- 42) У цьому розділі варто детально викласти такі пункти:
- інформація про ВОА з погляду його ролі, обов'язків, розміру та повноважень;
 - організаційна структура ВОА;
 - порядок забезпечення та контролю якості; та
 - попередній досвід проведення аудиту у загальних та конкретних сферах діяльності міжнародної організації.

КВАЛІФІКАЦІЯ ПЕРСОНАЛУ, ПІДГОТОВКА ТА ДОСВІД

- 43) Цей розділ повинен містити такі пункти:
- кадровий профіль ВОА — кількість працівників, які спеціалізуються у певній сфері;
 - склад команди, яка надаватиме міжнародній організації аудиторські послуги;
 - інформацію про окремих працівників – членів аудиторської групи:
 - позиція
 - роль
 - досвід
 - стислий опис конкретних напрямів аудиту, наприклад, досвід роботи з інформаційними системами; та
 - заходи щодо постійного професійного розвитку

ПІДХІД І СТРАТЕГІЯ АУДИТУ

- 44) Запит повинен містити детальний опис того, як надаватимуться аудиторські послуги, а також їхні ключові характеристики, а саме
- стратегію аудиту, яка буде прийнята для проведення аудиту, включаючи деталі виконання аудиторського завдання;
 - аналіз напрямів, на яких варто зосередити увагу під час проведення аудиту, на основі попередніх знань про міжнародну організацію;
 - порядок звітування аудитором перед керівництвом та керівним органом міжнародної організації;
 - план комунікації з керівництвом, службою внутрішнього аудиту, керуючим органом організації та іншими заінтересованими сторонами: бюджетно-фінансовим комітетом, аудиторським комітетом тощо.

ПЛАТА ЗА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

- 45) Запит повинен містити загальну суму винагороди за надання послуг зовнішнього аудиту, яку зазначають у валюті звітності міжнародної організації відповідно до вимог конкурсу. Якщо необхідно сертифікувати більше одного комплекту фінансової звітності, наприклад, якщо організація має окремий пенсійний фонд або фонд забезпечення персоналу, винагорода повинна бути встановлена для кожного комплекту фінансової звітності.
- 46) Запит повинен включати домовленість про те, що винагорода аудитора може бути змінена, якщо непередбачувані обставини або конкретні запити керівних органів міжнародних організацій вимагатимуть додаткових дій і ресурсів для надання додаткових аудиторських послуг.
- 47) Якщо ВОА заборонено отримувати плату за проведення аудиту або винагорода розраховується зі знижкою, варто надати відповідне посилання на національне законодавство або вказати інші причини. Крім того, ВОА повинен вказати кількість годин, необхідних для проведення аудиту.

СТАНДАРТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

- 48) Запит повинен містити стандарти аудиту, яких необхідно дотримуватися при наданні послуг зовнішнього аудиту. При цьому варто використовувати міжнародні стандарти ВОА або інші міжнародні стандарти аудиту.

РЕЗЮМЕ ОЧІЛЬНИКІВ КОМАНДИ

- 49) У додатках до запиту варто надати біографічні довідки очільників та/або інших членів команди, яка буде задіяна у проведенні аудиту, з детальним описом їхнього досвіду. Це дасть змогу технічно оцінити наявні компетенції для надання зовнішнього аудиту.

5

ОЦІНКА РИЗИКІВ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ ЗАВДАНЬ ІЗ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

- 50) Хоча ISSAI 2210 «Узгодження умов аудиторських завдань» встановлює стандарти для узгодження умов завдання із зовнішнього аудиту, цей розділ надає додаткові рекомендації щодо дій ВОА перед тим, як офіційно прийняти завдання. ВОА, що подає запит про надання послуг зовнішнього аудиту, повинен розглянути такі питання:

ПЕРЕДУМОВИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

- 51) Визначаючи завдання із зовнішнього аудиту, ВОА повинен враховувати наступне:
- Чи забезпечує концептуальна основа фінансової звітності, яка застосовується при її підготовці, те, що підготовка фінансової звітності буде здійснюватися відповідно до цієї концептуальної основи, та те, що вона є основою для достовірного подання фінансової звітності?
 - Чи визнає та розуміє керівництво організації свої обов'язки?
 - Чи є така відповідна система внутрішнього контролю, яка необхідна для забезпечення складання фінансових звітів, які не містять істотних викривлень, для запобігання суттєвим порушенням?
 - Чи здатна міжнародна організація надати всю релевантну інформацію, яка їй відома або яку запитує аудитор, і чи матиме аудитор необмежений доступ до систем і працівників організації, від яких можна отримати аудиторські докази?

ОЦІНКА ДОБРОЧЕСНОСТІ КЛІЄНТА

52) Зовнішній аудитор повинен розглянути наявність ризиків доброчесності організації, яка підлягає аудиту. При розгляді питання про подання конкурсного запиту на отримання аудиторського завдання доступ до надійних джерел інформації для проведення оцінки цих ризиків може бути ускладненим. Водночас будь-який потенційний зовнішній аудитор може розглянути такі джерела інформації для проведення належної оцінки:

- вебсайт міжнародної організації, на якому розміщується інформація про особливості її діяльності та поточні події;
- вебсайт міжнародної організації, на якому можуть бути доступні такі документи, як попередні аудиторські звіти, річні звіти внутрішнього аудиту, річні звіти аудиторського комітету, поради секретаріату з адміністративних питань та інша відповідна інформація;
- діючий зовнішній аудитор, який може надати інформацію з таких питань, як аудиторські висновки, значні аудиторські ризики та якість фінансової звітності;
- міністерство закордонних справ або представник іншого відповідного міністерства в керівному органі міжнародної організації, який може надати певну інформацію про діяльність організації, ефективність і якість фінансового управління;
- повідомлення в засобах масової інформації.

6

ПРИЙНЯТТЯ НОВОГО ЗАВДАННЯ ІЗ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ – ПОРЯДОК ПЕРЕДАЧІ СПРАВ

ПОРЯДОК ПЕРЕДАЧІ СПРАВ

- 53) Новий аудитор повинен організувати офіційну передачу справ від попереднього аудитора, який отримав загальні знання про організацію, її звичаї та практику, які не обов'язково були задокументовані. Тому зустріч з попереднім аудитором зазвичай буде доречною.
- 54) Подібні рекомендації, ймовірно, однаково застосовувалися і до інших міжнародних аудитів. Якщо аудит міжнародних організацій раніше проводився аудиторами, відмінними від ВОА, передачу справ потрібно здійснити згідно з відповідними стандартами аудиту, але з дотриманням рекомендацій, викладених у цьому розділі.
- 55) Оскільки перед проведенням аудиту доступна інформація є обмеженою, щоб врахувати непередбачувані дії, ВОА повинні бути гнучкими при розподілі ресурсів для першого аудиту. Це пов'язано з тим, що детальне планування та висновки першого аудиту можуть вказувати на необхідність проведення додаткової роботи.

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОРЯДКУ ПЕРЕДАЧІ СПРАВ

- 56) У разі передачі аудиторського завдання від одного зовнішнього аудитора до іншого попередній і наступний аудитори несуть спільну відповідальність за безперешкодну передачу справ. Після офіційного призначення наступний аудитор з власної ініціативи контактує з

попереднім аудитором для узгодження порядку передачі повноважень. Про ці домовленості інформують організацію. Попередній аудитор ділиться інформацією з наступним аудитором принаймні щодо таких питань:

- підхід до аудиту та його стратегія, викладені у повідомленнях про планування аудиту;
 - сфери аудиту, охоплені протягом минулих фінансових періодів, і програма роботи на поточний фінансовий період;
 - суттєві ризики та додаткові заходи, які використовуються для усунення таких ризиків;
 - фактори ризику, які розглядаються як частина аудиту, але не вважаються специфічними ризиками;
 - суттєві судження, сформовані щодо процедури бухгалтерського обліку та пов'язаних з ним питань, а також важливі рішення з питань аудиту;
 - повідомлення аудиторським комітетам або іншим комітетам з еквівалентними повноваженнями про випадки шахрайства та незаконних дій організації, якщо такі мали місце. Це повинно включати:
 - розгорнуті аудиторські звіти;
 - листи керівництву;
 - спеціальні звіти, підготовлені для управлінських і керівних органів;
 - розбіжності з організацією щодо принципів бухгалтерського обліку, заходів аудиту та інших суттєвих питань, якщо такі є; та
 - невирішені питання аудиту та будь-які інші питання, які можуть суттєво впливати на майбутні аудити, якщо такі є.
- 57) Також рекомендується, щоб попередній аудитор надав доступ до робочих документів за наявності спеціального запиту. Попередній і наступний аудитор готують і зберігають у справі офіційний протокол передачі справ, у якому перераховують передані документи та ключову інформацію, надану в усній формі. Наприкінці порядку передачі справ готується письмовий акт передачі справ, який підписується попереднім і наступним аудитором.

7

ДОДАТКОВІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО АУДИТУ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

ВСТУП

- 58) Усі аудити міжнародних організацій повинні проводитися відповідно до міжнародних стандартів ISSAI або інших міжнародних стандартів аудиту. При цьому BOA та призначений аудитор мають відстежувати відповідні зміни до стандартів аудиту.
- 59) Під час підготовки до аудиту аудитори повинні ознайомитися з фінансовими правилами і положеннями міжнародної організації та підтвердити, що організація здатна звітувати відповідно до власної системи бухгалтерського обліку.
- 60) Наведені нижче розділи містять додаткові конкретні рекомендації щодо сфер, де особливі умови діяльності міжнародних організацій потребують ширшого розгляду.

ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА СУТТЄВОСТІ

- 61) Аудитор повинен оцінити ризики та суттєвість аудиту відповідно до стандартів на основі:
- *ISSAI 2300 — «Планування аудиту фінансової звітності»;*
 - *ISSAI 2315 — «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища»;*

- ISSAI 2320 — «Суттєвість у плануванні та проведенні аудиту»; та
- ISSAI 2330 — «Реакція аудитора на оцінені ризики», а також характерна особливість організації, що підлягає аудиту. Також можуть бути додаткові ризики, які варто враховувати: несплата внесків країнами-учасницями, валютний ризик, пенсійні та інші зобов'язання перед персоналом.

ДОДАТКОВІ АУДИТИ

- 62) Планування заходів з проведення аудиту та фінансовий аудит можуть вказати на сфери для аудиту діяльності (ефективності) та/або аудиту відповідності, які варто розглянути для проведення аудиту в поточному або наступних роках. Такі аудити можуть потребувати додаткових ресурсів, які необхідно узгодити з керівним органом при підготовці бюджету міжнародної організації (див. параграф 46 щодо проведення спеціальних аудитів на запит керівних органів). Рекомендації щодо врахування ризиків і суттєвості при проведенні аудиту діяльності (ефективності) та аудиту відповідності викладені в:
- ISSAI 3000 — «Стандарт аудиту діяльності (ефективності)»; та
 - ISSAI 4000 — «Стандарт аудиту відповідності».

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 63) У деяких міжнародних організаціях фінансова звітність і документація, що додається до неї, досить об'ємні через особливі інтереси та вимоги керівного органу, висунуті впродовж багатьох років. Ця документація може містити статистичний аналіз, графіки ключових показників діяльності та таблиці за довгостроковий період, які не належать до фінансової звітності. Зовнішній аудитор повинен ретельно вивчити документацію, щоб визначити, чи є вона частиною фінансової звітності та фінансового звіту, в іншому випадку аудитор повинен виключити ці документи з аудиторської думки.

АУДИТОРСЬКА ЗВІТНІСТЬ

- 64) Аудиторський звіт зазвичай надсилається керівному органу міжнародної організації. Фінансові правила та положення можуть вимагати від аудитора складання розгорнутого звіту з певних питань. Ці звіти можуть включати результати проведених аудитів діяльності (ефективності), інформацію про випадки шахрайства або підозри у шахрайстві, а також про збитки. ВОА повинні гарантувати, що матеріал, включений до розгорнутого звіту, не ставить під сумнів аудиторську думку, надану щодо фінансової звітності. Зовнішній аудитор може прагнути найліпше пояснити результати аудиту керівному органу міжнародної організації, що включає представників, які мають досвід роботи з технічними сферами діяльності організації та не знайомі із загальними адміністративними питаннями та питаннями корпоративного управління.

ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

- 65) Систему зовнішнього аудиту для багатьох міжнародних організацій розробляють під час створення організації, які протягом певного періоду могли не переглядатися і не змінюватися, навіть якщо розмір і особливості організації кардинально змінилися. Хоча відповідальність за формування належного порядку проведення аудиту покладено на організацію, важливо, щоб зовнішній аудитор регулярно оцінював його відповідно до рекомендованого порядку аудиту. Аудитор повинен належним чином інформувати керівні органи про недоліки. GUID 5091 встановлює принципи кращої практики у формуванні організації зовнішнього аудиту.

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ У МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

- 66) Деякі міжнародні організації мають систему аудиторських комітетів. У наведених нижче рекомендаціях деталізовано роль аудиторських комітетів і те, як зовнішні аудитори можуть з ними взаємодіяти.
- 67) Незалежні аудиторські комітети зазвичай формують невиконавчі директори, які не мають жодного особистого інтересу в міжнародній організації. Основне завдання аудиторського комітету — допомагати керівному органу організації у здійсненні нагляду, ставлячи під сумнів діяльність виконавчих органів, а також внутрішнього та зовнішнього аудиторів. Аудиторський комітет характеризується так:
- є ключовим компонентом корпоративного управління;
 - підтримує цілісність системи фінансової звітності організацій шляхом перевірки та надання рекомендацій щодо застосування сертифікованої фінансової звітності, перевіреної незалежним зовнішнім аудитором, для затвердження керівним органом організації;
 - робить значний внесок у систему контролю та управління, надаючи поради щодо їх посилення;
 - є важливим для підтвердження доброчесності та довіри до порядку управління організацією;
 - розглядає офіційні звіти внутрішнього та зовнішнього аудиторів, щоб оцінити їх вплив на поліпшення операційної діяльності організації;
 - підвищує підзвітність органів управління;
 - гарантує, що управлінський персонал своєчасно та ефективно реагує на рекомендації аудиту для досягнення корисних змін;
 - допомагає забезпечити наявність ефективних заходів і засобів,

необхідних для формування в усіх заінтересованих сторін впевненості щодо ризик-менеджменту, корпоративного управління та внутрішнього аудиту; та

- щорічно звітує керівному органу міжнародної організації про свою роботу та результати.

68) Структура та процедури аудиторського комітету, зазвичай виглядають так:

- аудиторський комітет з аудиту зазвичай очолює незалежний невиконавчий член;
- аудиторський комітет складається з трьох – чотирьох незалежних невиконавчих членів, яким надається необхідна підтримка, залежно від особливостей та розміру організації;
- члени аудиторського комітету повинні мати досвід управління бізнесом і фінансами (один або двоє повинні мати досвід проведення аудиту на вищому рівні);
- члени аудиторського комітету не отримують заробітної плати, але їхні витрати відшкодовуються міжнародною організацією;
- аудиторський комітет збирається три – чотири рази на рік, приблизно кожні 3–4 місяці. Загалом це залежить від звітного періоду міжнародної організації та адаптується до термінів представлення планів і звітів внутрішнього та зовнішнього аудиторів;
- аудиторський комітет має на меті забезпечити належне використання ресурсів і застосування результатів аудиту; та
- аудиторський комітет не проводить аудиторських перевірок і не вважається іншим рівнем аудиту.