

# ISSAI 400

## Принципи аудиту відповідності

Стандарти INTOSAI видані  
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



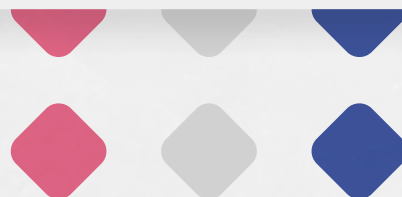
INTOSAI



#### INTOSAI, 2019

- 1) Схвалено у 2001 році як Стандарти звітності у сфері державного аудиту
- 2) Зміст викладено в новій редакції та схвалено у 2013 році як Фундаментальні принципи аудиту відповідності
- 3) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році перейменовано на Принципи аудиту відповідності з внесенням редакційних змін

ISSAI 400 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською



# ЗМІСТ

<b>1. ВСТУП</b>	<b>5</b>
<b>2. МЕТА ТА СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>6</b>
<b>3. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>8</b>
Мета аудиту відповідності	8
Характеристики аудиту відповідності	9
Різні підходи до аудиту відповідності	10
Аудит відповідності у зв'язку з аудитом фінансової звітності	11
Аудит відповідності, що проводиться окремо	12
Аудит відповідності в поєднанні з аудитом діяльності (ефективності)	12
<b>4. ЕЛЕМЕНТИ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>13</b>
Керівні вимоги та критерії	13
Предмет аудиту	14
Три сторони в аудиті відповідності	15
Надання впевненості в аудиті відповідності	16
<b>5. ПРИНЦИПИ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ</b>	<b>17</b>
<b>ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ</b>	<b>17</b>
Професійне судження та професійний скептицизм	17
Контроль якості	18
Управління групою аудиторів та навички	19
Аудиторський ризик	19
Суттєвість	20

Документація	21
Комунікація	21
<b>ПРИНЦИПИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ</b>	<b>22</b>
Планування аудиту відповідності та розроблення підходу до нього	21
Аудиторські докази	25
Оцінювання аудиторських доказів та формування висновків	26
Звітування	27
Моніторинг виконання рекомендацій	28

- 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 й надавати підтримку членам INTOSAI у розробленні свого власного професійного підходу, що відповідає їхнім повноваженням, а також національним законам і підзаконним актам.
- 2) *ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору»* встановлює фундаментальні принципи аудиту державного сектору загалом і визначає сферу застосування стандартів ISSAI. *ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності»* ґрунтується на фундаментальних принципах ISSAI 100 та доповнює їх з урахуванням специфіки контексту аудиту відповідності. ISSAI 400 слід розглядати та розуміти в поєднанні з ISSAI 100, який також застосовується до аудиту відповідності.
- 3) Отже, ISSAI 400 являє собою основу для стандартів аудиту відповідності згідно зі стандартами ISSAI. Цей документ надає детальну інформацію про наступне:
  - мета та сфера застосування стандартів ISSAI з аудиту відповідності;
  - концептуальна основа аудиту відповідності та різні підходи, що застосовуються при проведенні аудиту;
  - елементи аудиту відповідності;
  - принципи аудиту відповідності.

# 2

## МЕТА ТА СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ

- 4) Мета стандартів ISSAI з питань аудиту відповідності<sup>1</sup> полягає у визначенні комплексного набору принципів, вимог і прикладних матеріалів для аудиту відповідності щодо предмета аудиту (як якісних, так і кількісних), який може мати різний обсяг і може бути розглянутий за допомогою різноманітних підходів до аудиту та форматів звітування.
- 5) ISSAI 400 надає вищим органам аудиту (BOA) основу для прийняття чи розроблення стандартів аудиту відповідності. Принципи, викладені в ISSAI 400, можуть використовуватися у три способи:
  - як основа для розроблення стандартів;
  - як основа для адаптації існуючих національних стандартів;
  - як основа для прийняття (застосування) стандартів ISSAI як офіційних стандартів з питань аудиту відповідності.
- 6) BOA повинні посилатись на Принципи аудиту відповідності в аудиторських звітах — як у Звіті аудитора, так і в інших форматах звітування — лише в тому разі, якщо розроблені чи прийняті BOA стандарти повністю відповідають усім значущим принципам ISSAI 400. Ці принципи в жодному разі не мають переваги перед національними законами, підзаконними актами чи повноваженнями.
- 7) Оскільки Стандарти аудиту відповідності (ISSAI 4000-4899) розроблено для врахування кращої практики, BOA рекомендується взяти собі за мету їх прийняття у повному обсязі як свої офіційні стандарти. INTOSAI визнає, що за деяких умов це може виявитись неможливим через відсутність базових адміністративних структур або внаслідок того, що

<sup>1</sup> ISSAI 400 і ISSAI 4000-4899

закони чи підзаконні акти не визначають передумов для проведення аудитів згідно зі Стандартами аудиту відповідності. У такому разі BOA мають можливість розробити стандарти, що ґрунтуються на Принципах аудиту відповідності, або прийняти національні стандарти, що відповідають їм.

- 8) Якщо стандарти аудиту BOA ґрунтуються на Принципах аудиту відповідності або відповідають їм, посилання на них 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 400 «Принципи аудиту відповідності» Міжнародних стандартів вищих органів аудиту».*

- 9) BOA в деяких юрисдикціях можуть ухвалити рішення про прийняття Стандартів аудиту відповідності як офіційних стандартів для своєї роботи. У такому разі відповідне посилання може бути зроблене у такій формі:

*... «Ми провели наш аудит [відповідності] згідно з Міжнародними стандартами вищих органів аудиту [з питань аудиту відповідності]». Відповідне посилання може бути включене до аудиторського звіту або проголошене відповідним BOA в більш загальній формі з охопленням визначеного діапазону завдань.*

Залежно від своїх повноважень BOA можуть проводити комбіновані аудити, що охоплюють фінансові аспекти, аспекти відповідності та/або ефективності. У таких випадках слід дотримуватися стандартів, доречних для кожного з типів аудиту. При цьому може виникнути потреба в коригуванні заяви про стандарти, що застосовувались під час аудиту (див. вище параграфи 8 або 9), згідно з положеннями параграфу 9 або 10 ISSAI 100.

- 10) Документ ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» надає подальшу інформацію про значущість Фундаментальних принципів INTOSAI.
- 11) У разі використання ISSAI як офіційних стандартів для проведення аудиту відповідності разом з аудитом фінансової звітності, аудитори державного сектору повинні дотримуватись як стандартів аудиту відповідності (ISSAI 4000-4899), так і стандартів фінансового аудиту (ISSAI 2000-2899).

## МЕТА АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ

- 12) Аудит відповідності являє собою незалежне оцінювання того, чи відповідає певний предмет аудиту застосованим керівним вимогам<sup>2</sup>, що визначені як критерії. Аудит відповідності проводиться шляхом оцінювання того, чи відповідають діяльність, фінансові операції та інформація керівним вимогам, що регулюють об'єкт аудиту, в усіх суттєвих аспектах.
- 13) Отже, мета аудиту відповідності державного сектору полягає в наданні ВОА змоги оцінити, чи відповідає діяльність суб'єктів державного сектору керівним вимогам, що регулюють діяльність таких суб'єктів. Це передбачає звітування про той ступінь, у якому об'єкт аудиту відповідає встановленим критеріям. Звітування може набувати різних форм — від коротких стандартизованих думок до висновків, представлених у короткій чи розгорнутій формі. Аудит відповідності може стосуватись оцінки законності (дотримання формальних критеріїв на зразок відповідних законів, підзаконних актів і вимог) чи 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 є певні очікування щодо управління фінансами та поведінки службовців, теж може бути доречною. Отже, залежно від повноважень ВОА, обсяг аудиту може включати аспекти оцінки правильності<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Поняття «керівних вимог» висвітлене в параграфах 28-29.

<sup>3</sup> Див. параграф 32.

- 14) За результатами аудиту відповідності ВОА, що мають юрисдикційні повноваження, можуть виносити постанови та застосовувати санкції щодо осіб, відповідальних за управління державними ресурсами. Повноваження деяких ВОА передбачають повідомлення судових органів про факти, що є підставою для притягнення до кримінальної відповідальності. У цьому контексті мета аудиту відповідності може бути розширена, а аудитор під час розроблення стратегії аудиту, планування чи в процесі проведення аудиту повинен належним чином враховувати відповідні особливі вимоги.

## ХАРАКТЕРИСТИКИ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ

- 15) Аудит відповідності може охоплювати різноманітні предмети аудиту й може виконуватись для забезпечення або обґрунтованої, або обмеженої впевненості з використанням кількох видів критеріїв, процедур збирання доказів і форматів звітування. Аудит відповідності може бути завданням з атестації або прямого звітування, або обома одразу. Аудиторський звіт може мати або розгорнуту, або коротку форму, а висновки можуть бути висловлені кількома шляхами: у формі єдиної чітко виписаної думки про відповідність або більш розгорнутої відповіді на конкретні питання аудиту.
- 16) Аудит відповідності є невід'ємною частиною повноважень ВОА у сфері аудиту суб'єктів державного сектору. Це зумовлене тим, що законодавство та інші керівні вимоги є основними засобами, за допомогою яких законодавчі органи здійснюють контроль за доходами й видатками, управлінням і правами громадян на дотримання належної правової процедури у їхніх відносинах з державним сектором. Органам державного сектору довірено раціональне управління державними ресурсами. Обов'язок органів державного сектору та призначених ними посадових осіб полягає в забезпеченні **прозорості** своїх дій і **підзвітності** перед громадянами в тому, що стосується довірених таким органам ресурсів, а також у здійсненні **належного управління цими ресурсами**.
- 17) Аудит відповідності сприяє **прозорості** завдяки наданню достовірних звітів щодо того, чи здійснювались адміністрування коштів, управління та забезпечення прав громадян на належну правову процедуру згідно з застосовними керівними вимогами. Він сприяє **підзвітності** завдяки звітуванню про відхилення від керівних вимог та про їх порушення,

внаслідок чого можуть вживатись коригувальні заходи, а підзвітні особи притягуватись до відповідальності за їхні дії. Він сприяє належному урядуванню як шляхом виявлення недоліків і відхилень від вимог законів і підзаконних актів, так і шляхом оцінки правильності в разі недостатності чи невідповідності вимог законів і підзаконних актів. За своїми ознаками шахрайство та корупція є елементами, що суперечать прозорості, підзвітності та відповідальному управлінню. Отже, аудит відповідності сприяє належному урядуванню в державному секторі завдяки врахуванню ризику шахрайства у зв'язку з дотриманням встановлених вимог.

- 18) Залежно від організаційної структури державного сектору та повноважень ВОА аудит відповідності може охоплювати всі рівні державної влади: загальнодержавний, територіальний і місцевий. Можливий також аудит відповідності приватних суб'єктів, який зосереджується на платниках податків, якщо йдеться про доходи і, на особах, що здійснюють управління державним майном чи державними послугами, якщо йдеться про видатки, наприклад, на підставі угод про партнерство чи на правах отримувачів державних дотацій або субсидій.
- 19) У деяких країнах ВОА — це рахунковий суд, що складається з суддів, які мають повноваження над державними бухгалтерами та іншими державними службовцями, які зобов'язані перед ним звітувати. Ця юрисдикційна функція вимагає від ВОА забезпечити, щоб усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями щодо державних коштів, були підзвітні за такі кошти і, у зв'язку з цим, підпадали під юрисдикцію ВОА. Між цими юрисдикційними повноваженнями та характеристиками аудиту відповідності є важливий взаємодоповнювальний зв'язок. Це може спричинити додаткові вимоги до аудиторів, які працюють в установах із судовими функціями, наприклад у рахунковому суді.

## РІЗНІ ПІДХОДИ ДО АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ

- 20) Аудит відповідності може проводитись у складі комбінованого аудиту, який може містити в собі інші аспекти. Попри існування інших можливостей, аудит відповідності зазвичай проводиться:
  - або у зв'язку з аудитом фінансової звітності;
  - або окремо;
  - або в поєднанні з аудитом діяльності (ефективності).

» АУДИТ ВІДПОВІДНОСТІ У ЗВ'ЯЗКУ З АУДИТОМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 21) Законодавча влада, як елемент публічного демократичного процесу, визначає пріоритети щодо доходів і видатків державного сектору, а також щодо розрахунку та розподілу видатків і доходів. Передумови діяльності законодавчих органів і рішення, які вони ухвалюють, є джерелом керівних вимог, що регулюють грошові потоки в державному секторі. Відповідність цим керівним вимогам спирається на застосуванні більш детального підходу, що включає в себе також проведення аудиту фінансової звітності про виконання бюджету.
- 22) Аудит відповідності доречним керівним вимогам часто є важливою складовою повноважень ВОА, коли він поєднується з аудитом фінансової звітності в межах звітування про виконання державного бюджету.
- 23) Закони та підзаконні акти важливі як для аудиту відповідності, так і для аудиту фінансової звітності. Від мети аудиту залежить, які саме закони та підзаконні акти застосовуються в кожній зі сфер. Аудит відповідності являє собою незалежне оцінювання того, чи відповідає певний предмет аудиту застосовним керівним вимогам, які визначено як критерії; він спрямований на одержання достатніх і належних доказів відповідності цим критеріям. Аудит фінансової звітності має на меті з'ясування того, чи було фінансову звітність відповідного суб'єкта складено згідно з прийнятною концептуальною основою фінансового звітування, а також одержання достатніх і належних аудиторських доказів стосовно законів і підзаконних актів, що справляють безпосередній і суттєвий вплив на фінансову звітність.<sup>4</sup> І якщо під час аудиту фінансової звітності доречними є лише ті закони й підзаконні акти, що безпосередньо та суттєво впливають на фінансову звітність, то для аудиту відповідності можуть бути доречними будь-які закони чи підзаконні акти, що стосуються предмета аудиту.
- 24) *(Цей параграф було вилучено)*

» АУДИТ ВІДПОВІДНОСТІ, ЩО ПРОВОДИТЬСЯ ОКРЕМО

- 25) Планування і проведення аудиту відповідності, а також звітування про нього може здійснюватися окремо від аудиту фінансової звітності та аудиту діяльності (ефективності). Аудит відповідності може проводитись окремо на постійній чи одноразовій основі у формі окремих і чітко визначених аудитів щодо конкретного предмета аудиту.

» АУДИТ ВІДПОВІДНОСТІ В ПОЄДНАННІ З АУДИТОМ ДІЯЛЬНОСТІ (ЕФЕКТИВНОСТІ)

- 26) У разі проведення аудиту відповідності у складі аудиту діяльності (ефективності), відповідність розглядається як один із аспектів економічності, ефективності та результативності. Недотримання вимог може бути причиною, поясненням або наслідком стану, в якому перебуває діяльність, що є предметом аудиту діяльності (ефективності). Під час комбінованих аудитів такого роду аудитори повинні використовувати своє професійне судження для ухвалення рішень щодо того, чи в центрі уваги аудиту перебуває ефективність або відповідність, а також стосовно того, чи застосовувати стандарти ISSAI з питань аудиту діяльності (ефективності), аудиту відповідності або з обох цих питань.

- 27) Елементи аудиту державного сектору описано в ISSAI 100. У цьому розділі окреслено додаткові аспекти елементів, доречні для аудиту відповідності, які аудитор повинен визначити до початку аудиту.

## КЕРІВНІ ВИМОГИ ТА КРИТЕРІЇ

- 28) Керівні вимоги є основоположним елементом аудиту відповідності, оскільки саме структура та зміст керівних вимог обумовлюють критерії аудиту, а отже й закладають основу того, як має проходити аудит в умовах конкретних конституційних механізмів.
- 29) Керівні вимоги можуть охоплювати правила, закони і 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. Джерелом більшості керівних вимог є основні положення та рішення національного законодавчого органу, але вони можуть видаватись і на нижчому рівні організаційної структури державного сектору.
- 30) Наслідком різноманіття керівних вимог може бути наявність у них взаємосуперечливих положень і можливість їх різного тлумачення. Крім того, керівні вимоги нижчого рівня можуть не відповідати вимогам чи обмеженням, установленим законодавством; крім того, в законодавстві можуть бути певні прогалини. Унаслідок цього для оцінювання відповідності керівним вимогам у державному секторі потрібне достатнє знання структури та змісту самих керівних вимог. Це особливо

важливо тоді, коли йдеться про визначення критеріїв аудиту, оскільки джерела цих критеріїв можуть бути представлені в аудиті: як під час визначення обсягу аудиту, так і під час складання результатів аудиту.

- 31) Критерії є порівняльними показниками, що застосовуються для послідовного та раціонального оцінювання чи вимірювання предмета аудиту. Аудитор визначає критерії на підставі відповідних керівних вимог. Щоб бути належними, критерії аудиту відповідності мають бути доречними, надійними, повними, об'єктивними, зрозумілими, порівнянними, прийнятними та доступними. Без системи відліку, що базується на належних критеріях, будь-який висновок є вразливим до індивідуального тлумачення та неправильного розуміння.
- 32) Аудит відповідності зазвичай передбачає оцінювання відповідності формальним критеріям на зразок законодавства, яке визначає повноваження державних органів, підзаконних актів, які видано на підставі рамкового законодавства та інших відповідних законів, підзаконних актів і угод включаючи бюджетне законодавство (оцінка законності). За відсутності формальних критеріїв чи за наявності очевидних недоліків у законодавстві, що стосується їх застосування, предметом перевірки під час аудиту може бути також відповідність загальним засадам, що регулюють належне управління фінансами та поведінку державних службовців (оцінка правильності). Належні критерії потрібні і для аудиту, що має на меті оцінку законності, і для аудиту, що має на меті оцінку правильності. Належними критеріями для аудиту відповідності щодо оцінки правильності будуть або загальноприйняті принципи, або національні чи міжнародні кращі практики. У деяких випадках вони можуть бути некодифікованими, неявними або ґрунтуватись на основоположних принципах права.

## ПРЕДМЕТ АУДИТУ

- 33) Предмет аудиту відповідності визначається в обсязі аудиту. Він може набувати форми напрямків діяльності, фінансових операцій чи інформації. Для завдань з атестації відповідності доречніше визначати інформацію про предмет аудиту, якою може бути звіт про відповідність, складений згідно з усталеною та стандартизованою концептуальною основою звітування.
- 34) Предмет аудиту залежить від повноважень ВОА, відповідних керівних вимог і обсягу аудиту. Отже, зміст і обсяг предмета аудиту відповідності можуть змінюватись у широких межах. Предмет аудиту може бути

загальним або конкретним. Деякі види предметів аудиту мають кількісний характер і часто з легкістю можуть бути виміряні (наприклад платежі, що не відповідають певним умовам), тоді як інші мають якісний і більш суб'єктивний характер (наприклад поведінка чи дотримання процесуальних вимог).

## ТРИ СТОРОНИ В АУДИТІ ВІДПОВІДНОСТІ

- 35) Аудит відповідності проводиться в межах тристоронніх відносин, у яких **аудитор** прагне одержати достатній обсяг належних аудиторських доказів для того, щоб дійти висновку, покликаного посилити рівень упевненості **передбачуваних користувачів**, окрім **відповідальної сторони**, щодо вимірювання або оцінювання предмета аудиту на відповідність критеріям.
- 36) В аудиті відповідності відповідальність аудитора полягає у визначенні елементів аудиту, оцінюванні того, чи відповідає конкретний предмет аудиту встановленим критеріям, і складанні звіту про результати аудиту відповідності.
- 37) *Відповідальна сторона* — це виконавча гілка державної влади та/або нижчі за ієрархією посадові особи та органи, відповідальні за управління державними ресурсами й виконання владних повноважень під контролем законодавчого органу. Відповідальна сторона в аудиті відповідності відповідає за предмет аудиту.
- 38) *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.
- 39) Відносини між цими трьома сторонами слід розглядати в контексті кожного аудиту, й вони можуть бути різними в завданнях з прямого звітування та в завданнях з атестації. Визначення трьох сторін також може змінюватись залежно від конкретного суб'єкта державного сектору.

## НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ В АУДИТІ ВІДПОВІДНОСТІ

- 40) Аудитор виконує процедури зі зниження ризику надання неправильних висновків або управління цим ризиком, усвідомлюючи, що через притаманні обмеження всіх типів аудиту, жоден аудит не може надати абсолютної впевненості щодо стану предмета аудиту. Цю думку слід подавати в прозорий спосіб. У більшості випадків аудит відповідності не охоплюватиме всіх елементів предмета аудиту, а спиратиметься на використання якісних чи кількісних вибірок.
- 41) Аудит відповідності, що проводиться шляхом одержання впевненості, зміцнює довіру передбачуваних користувачів до інформації, яку надає аудитор або інша сторона.

В аудиті відповідності є **два рівні впевненості**: *обґрунтована впевненість*, коли, на думку аудитора, предмет аудиту відповідає або не відповідає в усіх суттєвих аспектах застосованим критеріям; і *обмежена впевненість*, коли жодна обставина, розглянута аудитором, не змусила аудитора вважати, що предмет аудиту не відповідає критеріям. Надання як обґрунтованої, так і обмеженої впевненості можливе в аудиті відповідності як під час виконання завдань з прямого звітування, так і завдань з атестації.

- 42) Аудит відповідності — це систематичний процес об'єктивного одержання та оцінювання доказів того, чи відповідає певний предмет аудиту застосовним керівним вимогам, що визначені як критерії. Окреслені нижче принципи мають основоположне значення для проведення аудиту відповідності. Аудит за своїм характером є ітеративним і кумулятивним, але в цілях подання матеріалу в цьому розділі виділено принципи, які аудитор повинен враховувати до початку й неодноразово під час процесу аудиту (загальні принципи), та принципи, що пов'язані з етапами самого процесу аудиту.

## ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ

### » ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ТА ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

- 43) **Аудитори повинні планувати та проводити аудит з професійним скептицизмом і використовувати професійне судження протягом усього процесу аудиту.**

Терміни «професійний скептицизм» і «професійне судження» доречні під час формулювання вимог, що стосуються рішень аудитора про належний порядок дій. Вони виражають ставлення аудитора, однією зі складових якого має бути допитливість.

Аудитор повинен застосовувати професійне судження на всіх етапах процесу аудиту. Професійне судження — застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту під час

прийняття обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту.

Поняття професійного скептицизму є основоположним для всіх аудитів. Аудитор повинен планувати й проводити аудит з позиції професійного скептицизму, усвідомлюючи, що певні обставини можуть призводити до відхилення предмета аудиту від критеріїв. Позиція професійного скептицизму означає, що аудитор, застосовуючи допитливість, критично оцінює достатність і належність доказів, одержаних під час усього аудиту.

Професійне судження та професійний скептицизм використовуються протягом усього процесу аудиту для оцінювання елементів аудиту, предмета аудиту, належних критеріїв, обсягу аудиту, ризику, суттєвості та аудиторських процедур, що підлягають застосуванню у відповідь на визначені ризики. Ці два поняття використовуються також для оцінювання доказів і в разі недотримання вимог, у звітуванні й визначенні форми, змісту та періодичності комунікації під час аудиту. Конкретними вимогами до підтримання професійного судження та професійного скептицизму в аудиті відповідності є здатність аналізувати структуру та зміст державних керівних вимог як основу для визначення належних критеріїв чи прогалин у законодавстві в разі повної або часткової відсутності законів і підзаконних актів, а також застосовувати професійні поняття аудиту в підході до відомого та невідомого предмета аудиту. Аудитор повинен бути спроможним оцінити різноманітні типи аудиторських доказів за їхнім джерелом і доречністю з точки зору обсягу та предмета аудиту, а також оцінити достатність і належність усіх доказів, одержаних під час аудиту.

## » КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ

### **44) Аудитори повинні брати на себе відповідальність за загальну якість аудиту.**

Аудитор відповідає за проведення аудиту й повинен реалізовувати процедури контролю якості протягом усього процесу аудиту. Такі процедури повинні бути націлені на забезпечення того, щоб аудит відповідав застосовним стандартам, а аудиторський звіт, висновок чи аудиторська думка — обставинам.

» **УПРАВЛІННЯ ГРУПОЮ АУДИТОРІВ ТА НАВИЧКИ****45) Аудитори повинні мати доступ до необхідних навичок.**

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 й 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.

Для аудитів можуть бути потрібними спеціалізовані методи або навички з певних дисциплін, фахівців з яких немає у ВОА. Зовнішні експерти можуть залучатись у різний спосіб, наприклад, для надання знань чи виконання певної роботи. Аудитори повинні оцінити, чи мають експерти потрібні компетенції, спроможності та об'єктивність, і визначити, чи відповідає їхня робота цілям аудиту.

» **АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК****46) Аудитори повинні враховувати аудиторський ризик протягом усього процесу аудиту.**

Аудит слід проводити таким чином, щоб управляти аудиторським ризиком або знижувати його до прийняттого рівня. Аудиторський ризик — це ризик того, що аудиторський звіт або, конкретніше, висновок чи думка аудитора, можуть бути неприйнятними за обставин аудиту.

Урахування аудиторського ризику має важливе значення як для завдань з атестації, так і завдань з прямого звітування. Аудитор повинен враховувати три різні складові аудиторського ризику: невід'ємний ризик, ризик контролю та ризик невиявлення у контексті предмета аудиту та формату звітування, тобто те, чи має предмет аудиту кількісний або

якісний характер, і чи має аудиторський звіт містити думку або висновок. Відносна значущість цих складових аудиторського ризику залежить від характеру предмета аудиту, від того, чи має аудит надати обґрунтовану або обмежену впевненість, і від того, чи є він завданням з атестації або завданням з прямого звітування.

## » СУТТЄВІСТЬ

### 47) **Аудитори повинні враховувати суттєвість протягом усього процесу аудиту.**

Визначення суттєвості є предметом професійного судження й залежить від тлумачення аудитором потреб користувачів. Питання може бути віднесене до суттєвих, якщо обізнаність про нього ймовірно вплинула б на рішення передбачуваних 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.

Як зазначено вище, суттєвість в аудиті відповідності має як кількісні, так і якісні аспекти, хоча якісні аспекти зазвичай відіграють у державному секторі більшу роль. Суттєвість слід брати до уваги в цілях планування, оцінювання одержаних доказів і звітування. Істотним елементом визначення суттєвості є розгляд питання про те, чи було б обґрунтованим очікувати, що зазначені у звіті випадки дотримання чи недотримання (потенційного або підтвердженого) вимог впливатимуть на рішення передбачуваних користувачів. Для оцінки цих питань шляхом судження слід урахувувати такі чинники, як обов'язкові вимоги, наявність суспільних інтересів чи очікувань, конкретні сфери законодавчої діяльності, запити та значні обсяги фінансування. Проблемні питання на зразок шахрайства, значущість або поширеність яких нижча за загально визначений рівень суттєвості, також можуть вважатись суттєвими. Оцінювання суттєвості вимагає всебічного професійного судження з боку аудитора та пов'язана з обсягом аудиту.

» **ДОКУМЕНТАЦІЯ****48) Аудитори повинні готувати достатній обсяг аудиторської документації.**

Документація повинна бути підготовлена в прийнятний строк і забезпечувати чітке розуміння застосованих критеріїв, обсягу аудиту, застосованих суджень, одержаних доказів і зроблених висновків. Документація повинна бути достатньо детальною для того, щоб дати досвідченому аудиторіві, який не має попередніх знань щодо аудиту, змогу зрозуміти: зв'язок між предметом аудиту, критеріями, обсягом аудиту, оцінкою ризику, стратегією аудиту та планом аудиту, й 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 прийнятного строку.

» **КОМУНІКАЦІЯ****49) Протягом усього процесу аудиту аудитори повинні підтримувати ефективну комунікацію.**

Комунікація відбувається на всіх етапах аудиту: до початку аудиту, під час початкового планування, протягом власне аудиту, а також на етапі звітування. Управлінський персонал відповідного рівня або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, слід повідомляти про будь-які значні труднощі, що виникли під час аудиту, а також про випадки суттєвого недотримання вимог. Крім того, аудитор повинен поінформувати про критерії аудиту відповідальну сторону.

## ПРИНЦИПИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ПРОЦЕСОМ АУДИТУ

### » ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ ТА РОЗРОБЛЕННЯ ПІДХОДУ ДО НЬОГО

#### *Обсяг аудиту*

#### **50) Аудитори повинні визначати обсяг аудиту.**

Якщо повноваження ВОА або застосовне законодавство не встановлюють обсягу аудиту, то рішення про цей обсяг повинен ухвалити аудитор. Обсяг аудиту — це чітка заява про спрямованість, обсяг і межі аудиту з точки зору відповідності предмета аудиту критеріям. На визначення обсягу аудиту впливають суттєвість і ризик, і цей обсяг визначає, які керівні вимоги та які їхні частини буде охоплено. Процес аудиту загалом повинен бути розроблений так, щоб охопити весь обсяг аудиту.

#### *Предмет аудиту та критерії*

#### **51) Аудитори повинні визначити предмет аудиту та належні (відповідні) критерії.**

Визначення предмета аудиту та критеріїв є одним із перших кроків у проведенні аудиту відповідності. Предмет аудиту та критерії можуть бути визначені законом або повноваженнями ВОА. Також їх може визначити аудитор. Для завдань з атестації також може бути доречним визначення інформації про предмет аудиту, поданої відповідальною стороною щодо відповідності цього предмета аудиту певним критеріям.

Предмет аудиту може набувати різних форм і мати різноманітні характеристики. Під час визначення предмета аудиту аудитор повинен застосовувати професійне судження та професійний скептицизм для аналізу об'єкта аудиту та оцінювання суттєвості й ризику.

Предмет аудиту повинен бути придатним для визначення й повинна існувати можливість його оцінювання на відповідність належним критеріям. Він повинен мати такі характеристики, які б дали змогу здійснювати збір достатніх та належних аудиторських доказів на підтримку аудиторського звіту, аудиторського висновку чи аудиторської думки.

Аудитор повинен визначити належні критерії, щоб створити основу для оцінювання аудиторських доказів, опрацювання результатів і висновків аудиту. Ці критерії повинні бути доступними для передбачуваних користувачів та інших осіб відповідно до потреб. Вони також повинні бути доведені до відома відповідальної сторони.

*Розуміння об'єкта аудиту*

**52) Аудитори повинні розуміти об'єкт аудиту у контексті відповідних керівних вимог.**

Аудит відповідності може охоплювати всі рівні виконавчої влади та включати різні адміністративні рівні, види установ, організацій, підприємств та їх об'єднання. Отже, аудитор повинен бути ознайомлений зі структурою та діяльністю об'єкта аудиту та його процедурами забезпечення відповідності. Аудитор використовуватиме ці знання для визначення суттєвості та оцінювання ризику недотримання вимог.

*Розуміння заходів внутрішнього контролю та середовища контролю*

**53) Аудитори повинні розуміти середовище контролю та відповідні заходи внутрішнього контролю, й розглядати їх на предмет того, чи можуть вони забезпечити дотримання вимог.**

Розуміння об'єкта аудиту та/або предмета аудиту, що стосується обсягу аудиту, залежить від знання аудитором середовища контролю. Середовище контролю — це культура чесності та етичної поведінки, що закладає підґрунтя системи внутрішнього контролю, спрямованої забезпечити дотримання керівних вимог. В аудиті відповідності середовище контролю, що має на меті забезпечення дотримання вимог, є особливо важливим.

Для того, щоб зрозуміти об'єкт чи предмет аудиту, аудиторіві потрібно розуміти систему внутрішнього контролю. Конкретний тип заходів контролю, на яких зосереджується аудитор, залежатиме від предмета аудиту, а також конкретного характеру та обсягу аудиту. Оскільки предмет аудиту може бути кількісним або якісним, аудитор зосереджуватиметься на кількісних або якісних заходах внутрішнього контролю чи на їх поєднанні відповідно до обсягу аудиту. Оцінюючи заходи внутрішнього контролю, аудитор оцінює ризик того, що вони можуть не запобігати суттєвим випадкам недотримання вимог або не виявляти їх. Аудитор повинен розглянути питання про те, чи заходи

внутрішнього контролю узгоджуються із середовищем контролю, щоб забезпечувати дотримання керівних вимог у всіх суттєвих аспектах.

#### *Оцінка ризику*

#### **54) Аудитори повинні проводити оцінку ризиків для визначення ризиків недотримання вимог.**

Аудитор повинен провести оцінку ризику для з'ясування характеру, строків та обсягу аудиторських процедур, які необхідно виконати, у контексті критеріїв аудиту, обсягу аудиту та характеристик об'єкта аудиту. При цьому аудитор повинен враховувати ризики того, що предмет аудиту не буде відповідати критеріям. Недотримання вимог може виникати внаслідок шахрайства, помилки, характеру предмета аудиту та/або обставин аудиту. Визначення ризиків недотримання вимог та їхнього потенційного впливу на аудиторські процедури повинні розглядатись протягом усього процесу аудиту. У складі оцінки ризику аудитор повинен оцінювати всі відомі випадки недотримання вимог, щоб з'ясувати, чи є вони суттєвими.

#### *Ризик шахрайства*

#### **55) Аудитори повинні враховувати ризик шахрайства.**

У разі виявлення випадків недотримання вимог, що можуть указувати на шахрайство, аудитор повинен проявити належну професійну добросовісність і обережність, щоб не завадити майбутнім юридичним провадженням чи розслідуванням.

Шахрайство в аудиті відповідності стосується переважно зловживання владними повноваженнями, а також неправдивого звітування з питань дотримання вимог. Випадки недотримання керівних вимог можуть являти собою навмисне зловживання владними повноваженнями з метою отримання неправомірної вигоди. Здійснення владних повноважень включає в себе ухвалення або неухвалення рішень, підготовчу роботу, консультування, опрацювання інформації та інші дії на державній службі. Неправомірні вигоди — це переваги неекономічного або економічного характеру, одержані шляхом вчинення навмисної дії однією чи кількома особами з числа управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників чи третіх осіб.

І хоча виявлення шахрайства не є головною метою аудиту відповідності, аудитори повинні враховувати чинники ризику шахрайства у своїх оцінках ризику й залишатись пильними щодо ознак шахрайства під час виконання ними своєї роботи.

#### *Стратегія аудиту та план аудиту*

#### **56) Аудитори повинні розробити стратегію аудиту та план аудиту.**

Планування аудиту повинне включати в себе обговорення між членами групи аудиторів, з метою розроблення загальної стратегії аудиту та плану аудиту. Мета стратегії аудиту полягає в визначенні ефективної дії у відповідь на ризик недотримання вимог. Вона повинна включати в себе врахування планів дій аудиторів у відповідь на конкретні ризики шляхом розроблення плану аудиту. Як стратегія аудиту, так і план аудиту повинні бути документально оформлені в письмовій формі. Планування являє собою не окремий етап аудиту, а безперервний та ітеративний процес.

#### » АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

#### **57) Аудитори повинні зібрати достатні і належні аудиторські докази для охоплення обсягу аудиту.**

Аудитор повинен зібрати достатні та належні аудиторські докази, які буде взято за основу для висновку або думки. Достатність — це міра кількості доказів, а належність пов'язана з якістю доказів: їхньою доречністю, достовірністю та надійністю. Кількість необхідних доказів залежить від аудиторського ризику (чим більший цей ризик, тим, імовірно, більше знадобиться доказів) та від якості таких доказів (чим вища їхня якість, тим менше їх може знадобитись). Отже, достатність і належність доказів взаємопов'язані між собою. Утім, просте одержання більшої кількості доказів не компенсує їх низької якості. На надійність доказів впливають їхнє джерело та характер; вона залежить від конкретних обставин, за яких докази було отримано. Аудитор повинен враховувати як доречність, так і надійність інформації, що використовується як аудиторські докази, а також забезпечувати конфіденційність усіх аудиторських доказів та одержаної інформації.

Аудиторські процедури повинні відповідати обставинам аудиту й бути придатними з точки зору мети одержання достатніх і належних

аудиторських доказів. Характер і джерела необхідних аудиторських доказів визначаються критеріями, предметом аудиту та обсягом аудиту. Оскільки предмет аудиту може бути кількісним або якісним, аудитор зосереджуватиметься на кількісних або якісних аудиторських доказах чи на їх поєднанні відповідно до обсягу аудиту. Отже, аудит відповідності передбачає застосування низки процедур для збирання доказів як кількісного, так і якісного характеру.

Аудиторів, що проводить аудит відповідності, доведеться здебільшого поєднувати та зіставляти докази з різних джерел для того, щоб виконувати вимоги достатності та належності.

## » ОЦІНЮВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ТА ФОРМУВАННЯ ВИСНОВКІВ

### 58) **Аудитори повинні оцінити, чи було отримано достатні та належні аудиторські докази, та сформулювати доречні висновки.**

Після завершення власне аудиту аудитор аналізує аудиторські докази, щоб дійти висновку чи надати думку. Аудитор повинен оцінити, чи є отримані докази достатніми та належними для того, щоб знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Процес оцінки передбачає розгляд доказів, що як підтверджують, так і можуть суперечити аудиторському звіту, аудиторському висновку чи аудиторській думці про дотримання або недотримання вимог. Він також передбачає врахування суттєвості. Оцінивши докази на предмет того, чи є вони достатніми та прийнятними з урахуванням рівня впевненості, встановленого для аудиту, аудитор повинен розглянути питання про те, який висновок є найкращим у контексті цих доказів.

Якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не узгоджуються з доказами, отриманими з іншого джерела, або якщо є сумніви щодо надійності інформації, яку передбачено використовувати як докази, аудитор повинен визначити, які зміни чи доповнення до аудиторських процедур забезпечили б розв'язання цього питання, та розглянути наслідки (якщо такі є) для інших аспектів аудиту.

Після завершення аудиту аудитор вивчає аудиторську документацію, щоб визначити, чи предмет аудиту був досліджений достатньою мірою та належно. Аудитор також повинен визначити, чи були оцінка ризику й початкове визначення суттєвості прийнятними з урахуванням зібраних доказів або вони потребують перегляду.

## » ЗВІТУВАННЯ

**59) Аудитори повинні підготувати звіт на основі принципів повноти, об'єктивності, своєчасності та змагальності.**

Принцип повноти вимагає від аудитора розгляду всіх належних аудиторських доказів до надання звіту. Принцип об'єктивності вимагає від аудитора застосування професійного судження та професійного скептицизму, щоб забезпечити фактичну достовірність усіх звітів, а також належне та збалансоване подання результатів або висновків. Принцип своєчасності передбачає підготовку звіту у визначений строк. Принцип змагальності передбачає, відповідно до обставин, перевірку точності фактів з об'єктом аудиту та врахування відповідей, наданих відповідальними посадовими особами. Звіт про аудит відповідності повинен відповідати всім цим принципам як за формою, так і за змістом.

Форми звітування можуть бути визначені законом або повноваженнями ВОО. Водночас, аудиторський звіт зазвичай містить висновок, що ґрунтується на виконаній аудиторській роботі. Залежно від обставин цей звіт може також подавати конструктивні й практичні рекомендації з поліпшення ситуації. У разі виконання завдання з атестації цей звіт зазвичай має назву «Звіт аудитора».

Звітування може набувати різних форм від коротких стандартизованих думок до висновків, представлених у короткій чи розгорнутій формі. Незалежно від обраної форми, звіт повинен бути повним, точним, об'єктивним, переконливим і настільки чітким та стислим, наскільки дозволяє предмет аудиту. Будь-які обмеження обсягу аудиту повинні бути описані. Звіт повинен містити чітку заяву про доречність застосованих критеріїв і забезпечений рівень впевненості.

Висновок може набувати форми чіткої письмової заяви про думку щодо відповідності, яка часто доповнює думку щодо фінансової звітності. Він може також бути висловлений у вигляді більш розгорнутої відповіді на конкретні питання аудиту. І хоча в разі виконання завдань з атестації переважно зазначається думка, у випадку завдань прямого звітування частіше використовуються відповіді на конкретні питання аудиту. У разі висловлення думки аудитор повинен заявити про те, чи вона є немодифікованою або її було модифіковано на підставі оцінки суттєвості та всеохоплюваності. Висловлення думки зазвичай вимагає застосування більш ретельно опрацьованих стратегії аудиту та підходу до нього.

Звіти про результати аудиту відповідності повинні містити наведені нижче елементи (хоча не обов'язково саме в цьому порядку):

1. Назва звіту.
2. Адресат.
3. Обсяг аудиту включно з охопленим ним періодом.
4. Визначення або опис предмета аудиту.
5. Визначені критерії.
6. Визначення стандартів аудиту, що застосовувались під час виконання роботи.
7. Огляд виконаної роботи.
8. Результати аудиту.
9. Висновок/думка.
10. Відповіді об'єкта аудиту (залежно від обставин).
11. Рекомендації (залежно від обставин).
12. Дата звіту.
13. Підпис.

## » МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ

### **60) Аудитори повинні здійснювати моніторинг виконання рекомендацій у випадках недотримання вимог, якщо того вимагають обставини.**

Процес моніторингу виконання рекомендацій сприяє результативній реалізації коригувальних заходів і забезпечує корисний зворотний зв'язок об'єктові аудиту, користувачам аудиторського звіту та аудиторів (для планування майбутнього аудиту). Потреба в моніторингу виконання рекомендацій за наведеними раніше у звітах випадками недотримання вимог залежатиме від характеру предмета аудиту, виявленого недотримання вимог та конкретних обставин аудиту. У деяких ВОА включно з рахунковими судами моніторинг виконання рекомендацій може передбачати надання юридично зобов'язальних звітів або судових рішень. У разі регулярного проведення аудитів процедури моніторингу виконання рекомендацій можуть бути частиною оцінки ризику в наступному році.