

РАХУНКОВА ПАЛАТА
Управління стратегічного розвитку, аналітики та стандартів

ЗАТВЕРДЖЕНО

рішенням Рахункової палати
від 22.09.2015 № 5-5

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
з проведення Рахунковою палатою
фінансового аудиту

Київ 2015

ЗМІСТ

Вступ	3
1. Загальні положення	3
1.1. Концептуальна основа для здійснення фінансового аудиту	3
1.2. Масштаб фінансового аудиту	5
1.3. Об'єкти державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).....	5
1.4. Предмет дослідження	5
1.5. Критерії оцінки.....	5
1.6. Аудиторська документація	6
2. Основні етапи фінансового аудиту	7
2.1. Планування фінансового аудиту	8
2.1.1. Попереднє вивчення об'єкта аудиту та його середовища	8
2.1.2. Оцінка системи внутрішнього контролю.....	10
2.1.3. Визначення та оцінка ризиків	13
2.1.4. Визначення суттєвості.....	16
2.1.5. Аудиторська вибірка	19
2.1.6. Визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур.....	22
2.1.7. Затвердження складу контрольної групи	23
2.1.8. Програма аудиту	23
2.2. Проведення аудиту.....	24
2.2.1. Оцінка існуючої облікової політики	24
2.2.2. Методи та прийоми виконання аудиторських процедур.....	26
2.2.3. Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів	29
2.2.4. Використання матеріалів внутрішніх аудиторів.....	30
2.3. Звітування за результатами аудиту	31
2.4. Контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту пропозицій.....	36
Додаток. Глосарій термінів	37

ВСТУП

Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (далі – Методичні рекомендації) розроблено на підставі положень Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» та Регламенту Рахункової палати.

Методичні рекомендації розроблено з урахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема Фундаментальних принципів здійснення аудиту в державному секторі (ISSAI 100), Фундаментальних принципів здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200) та Керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI (ISSAI 1000-1999).

Метою підготовки зазначеного документу є надання працівникам Рахункової палати практичних рекомендацій щодо організації та проведення фінансового аудиту.

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Концептуальна основа для здійснення фінансового аудиту

Міжнародний стандарт вищих органів фінансового контролю ISSAI 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі» (пункт 22) визначає, що фінансовий аудит є одним з трьох основних видів аудиту. Він зосереджує увагу на визначенні, чи представлено фінансову інформацію суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів, що дадуть змогу аудитору зробити висновок щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень, пов'язаних з шахрайством або помилками.

Закон України «Про Рахункову палату» (частина друга статті 4) встановлює, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Відповідно до частини третьої статті 4 зазначеного Закону фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Відповідно до частини першої статті 7 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата здійснює фінансовий аудит щодо:

- надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;

- проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;

- управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

- надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

- операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;

- використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;

- здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

- виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

- управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

- стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

- інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

- виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

За зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки Рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього

фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення.

1.2. Масштаб фінансового аудиту

Масштаб фінансового аудиту визначає межі конкретного фінансового аудиту. Масштаб стосується предмета дослідження і критеріїв, які аудитори будуть використовувати для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту. Масштаб безпосередньо пов'язаний з метою аудиту.

1.3. Об'єкти державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)

Відповідно до частини другої статті 7 Закону України «Про Рахункову палату» об'єктами контролю Рахункової палати є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи.

1.4. Предмет дослідження

Предметом дослідження фінансового аудиту є:

- кошти державного бюджету;
- бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані;
- нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується.

1.5. Критерії оцінки

Критерії – це підстава для оцінки предмета дослідження. Фінансовий аудит повинен мати критерії, що відповідають його обставинам. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загальновизнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілей фінансового аудиту.

При проведенні фінансового аудиту можуть встановлюватись наступні критерії щодо:

достовірності – інформація, наведена у звітності щодо надходжень та витрат бюджету, має бути достовірною, тобто, не містити викривлень;

відповідності – звітність щодо надходжень та витрат бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України;

повноти – звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку;

цільового використання коштів – кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, встановленими законом про Державний бюджет України, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням;

законності – здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось з дотриманням норм законодавства.

1.6. Аудиторська документація

Відповідно до МС ВОФК 1230 «Аудиторська документація» аудиторська документація – це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків (іноді також вживають такі терміни як «робочі документи» або «робоча документація»).

В першу чергу, аудиторська документація надає:

- а) докази обґрунтованості аудиторського висновку;
- б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до застосованих законодавчих і нормативних вимог.

Документація повинна бути достатньо деталізованою для того, щоб досвідчений аудитор, навіть не бравши участі у даному аудиті, міг зрозуміти характер, терміни, масштаб та результати проведених процедур, докази, отримані для підкріплення висновків та рекомендацій аудиту, обґрунтування щодо всіх істотних питань, які потребують професійного судження, та відповідні висновки.

Аудиторська документація допомагає:

- планувати та виконувати аудит;
 - здійснювати керування та нагляд за аудиторською роботою;
 - звітувати про результати аудиту;
 - зберігати інформацію, що може мати значення для майбутніх аудитів;
- а також надає можливість проводити перевірки контролю якості аудиту.

Аудиторська документація повинна відображати:

- а) характер, час і обсяг аудиторських процедур (основні характеристики статей або питань, що перевіряються; склад контрольної групи; дату завершення роботи);

б) результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

в) значущі питання, які виникають під час аудиту, прийняті по ним рішення.

Аудитор повинен задокументувати результати обговорення значущих питань, включаючи характеристику питання, коли та з ким проводилися такі обговорення.

Аудиторська документація може бути в паперовому вигляді або у вигляді даних на електронних та інших носіях. До її складу входять: опис системи внутрішнього контролю; оцінка аудиторського ризику; оцінка суттєвості; програма аудиту; графік виконання робіт; опис і результати аналітичних процедур; анкети та результати тестування; заяви, зауваження, пояснення щодо предмета аудиту уповноважених та інших осіб об'єкта аудиту тощо.

У разі необхідності, до складу аудиторської документації можуть входити виписки чи копії документів об'єкту аудиту, наприклад, важливі контракти чи угоди. Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета аудиту, отримані членами контрольної групи, повинні бути засвідчені в установленому порядку.

Аудитор може підготувати як складову аудиторської документації резюме, яке описує значущі питання, ідентифіковані під час аудиту, та як вони вирішувалися. Таке резюме може стати змістовним описом аудиторської документації, зокрема, у випадку аудитів значного обсягу та складності.

Аудитор повинен збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та завершити процес формування остаточного аудиторського файлу протягом 60 днів після дати затвердження звіту за результатами фінансового аудиту. Аудиторський файл – одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту.

Після завершення формування остаточного аудиторського файлу аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання.

За обставин, якщо аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він повинен задокументувати:

а) причини таких дій;

б) коли і ким внесені зміни до аудиторської документації.

2. ОСНОВНІ ЕТАПИ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Процес проведення фінансового аудиту складається з чотирьох основних послідовних етапів:

- планування аудиту;
- проведення аудиту;
- звітування за результатами аудиту;
- контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій.

Кожний з цих етапів включає ряд послідовних дій, здійснення яких сприяє повноцінному і якісному проведенню аудиту.

2.1. Планування фінансового аудиту

Під час планування фінансового аудиту контрольна група має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту. З цією метою контрольна група повинна:

- ідентифікувати характеристики аудиту, що визначатимуть його масштаб (наприклад, застосована концептуальна основа фінансової звітності, галузеві вимоги до звітності, кількість та місце знаходження об'єктів аудиту та їх підрозділів, ступінь потенційної довіри аудитора до результатів роботи внутрішніх аудиторів тощо);
- розглянути чинники, які вважаються важливими з точки зору спрямування зусиль контрольної групи;
- розглянути результати попередніх аудитів та підтвердити актуальність інформації про об'єкт аудиту, отриманої за результатами попередніх аудитів;
- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиту.

2.1.1. Попереднє вивчення об'єкта аудиту та його середовища

При плануванні фінансового аудиту аудиторі необхідно вивчити види та масштаби діяльності об'єкту аудиту та середовище, в якому вона здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю.

Попереднє вивчення об'єкту аудиту та його середовища здійснюється в обсязі, достатньому для виявлення і оцінки ризиків викривлення фінансової і бюджетної звітності, що стало наслідком помилок або недобросовісних дій керівництва і (чи) працівників об'єкта аудиту, а також достатньому для планування і виконання подальших аудиторських процедур. На цьому етапі доречним може бути запит щодо отримання фінансової та бюджетної звітності для її попереднього вивчення або здійснення попереднього вивчення (аналізу) безпосередньо на об'єкті фінансового аудиту.

Розуміння діяльності об'єкта аудиту і середовища, в якому він функціонує, має велике значення при проведенні аудиту. Зокрема, таке розуміння дає основу для планування аудиту та вираження професійного судження аудитора про оцінку ризиків викривлення фінансової і бюджетної

звітності та дій, які необхідно зробити у зв'язку з цими ризиками в процесі аудиту, таких, як:

- встановлення рівня суттєвості та оцінка того, чи залишиться судження про суттєвість незмінним в процесі проведення аудиту;
- розгляд доцільності вибору і порядку застосування облікової політики і адекватності розкриття інформації у звітності;
- виявлення сфер діяльності об'єкта аудиту, що вимагають особливої уваги аудитора;
- планування і виконання подальших аудиторських процедур в цілях скорочення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня;
- оцінка достатності і прийнятності отриманих аудиторських доказів, таких, як прийнятність припущень, а також усних і письмових заяв і роз'яснень керівництва об'єкту аудиту.

Під час попереднього вивчення об'єкта аудиту та його середовища проводиться аналіз:

- 1) нормативно-правових актів, що стосуються діяльності об'єкта аудиту;
- 2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України;
- 3) структури об'єкта аудиту;
- 4) виконання об'єктом аудиту бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів, вивчення стану повернення кредитів до державного бюджету, погашення державного та гарантованого боргу;
- 5) матеріалів попередніх контрольних заходів, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
- б) матеріалів засобів масової інформації.

Належне вивчення об'єкта аудиту та його середовища надає аудитору розуміння про:

- сферу діяльності об'єкта аудиту, нормативно-правову базу, рішення, ініційовані за межами об'єкта аудиту, як, наприклад, затвердження нових державних цільових та бюджетних програм або застосування бюджетних обмежень та інші зовнішні чинники;
- характеристику об'єкта аудиту, у тому числі його цілі, стратегію та відповідні ризики діяльності, організаційну структуру, розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління, фінансування, а також вибір і застосування облікової політики, у тому числі причини внесення до неї змін;

- систему звітності та моніторингу діяльності об'єкта аудиту з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;
- процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

Аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення необхідного обсягу знань про діяльність об'єкта аудиту і його середовище. Першочерговим завданням аудитора є з'ясування того, чи достатньо досягнутого ним розуміння діяльності об'єкта аудиту для оцінки ризиків викривлення фінансової та бюджетної звітності, а також для планування і виконання подальших аудиторських процедур.

2.1.2. Оцінка системи внутрішнього контролю

Відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Аудитору необхідно впевнитись в існуванні системи внутрішнього контролю на об'єкті аудиту, вивчити її структуру та складові. В основу такої системи має покладатися принцип попередження помилок і зловживань, а не їх виявлення і усунення.

Вимоги до організації внутрішнього контролю визначені у Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (із змінами і доповненнями).

Управлінська відповідальність і підзвітність керівника та працівників установи ґрунтується на вимогах законодавства і стосується всієї діяльності установи, зокрема щодо:

визначення мети (місії), стратегічних цілей, завдань, заходів та очікуваних результатів діяльності з урахуванням наявних ресурсів в плані діяльності установи на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди;

формування бюджетних запитів, порядків використання бюджетних коштів, складання та виконання кошторисів бюджетних установ, паспортів бюджетних програм;

управління бюджетними коштами (прийняття рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачам бюджетних коштів, здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних

зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів, оцінки ефективності бюджетних програм) тощо;

організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності;

управління об'єктами державної власності;

надання адміністративних послуг;

здійснення контрольно-наглядових функцій;

здійснення державних закупівель;

здійснення правової та кадрової роботи;

діяльності з протидії та запобігання корупції;

забезпечення режиму секретності та інформаційної безпеки;

організації документообігу та управління інформаційними потоками;

взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю.

На етапі загального знайомства з системою внутрішнього контролю аудитор отримує загальне уявлення про специфіку і масштаби діяльності об'єкту аудиту, систему бухгалтерського обліку, структуру служби внутрішнього аудиту та її місце в системі управління, оцінює рівень професійності служби внутрішнього аудиту та перелік основних завдань, що вирішуються такою службою. Аудитор визначає порядок застосування заходів щодо збору аудиторських доказів щодо стану контролю за збереженням майна, надійності бухгалтерського обліку і достовірності звітності.

Під час оцінки організації системи внутрішнього контролю мають розглядатися організаційна структура, розподіл функціональних обов'язків, внутрішні положення і посадові інструкції, внутрішні інструкції, правила внутрішнього розпорядку. Усі ці документи мають постійно оновлюватися та актуалізуватися в залежності від зміни умов діяльності і навколишнього середовища.

Функціональність внутрішнього контролю, більшою мірою, залежить від організаційної структури установи.

Внутрішній контроль має бути спрямований на те, щоб однорідні процеси або операції не проводилися індивідуально з частою зміною виконавців, а були чітко визначені і запропоновані системою. Для операцій, що обробляються вручну і які значимі для фінансової та бюджетної звітності, необхідно створити всі передумови, що обмежують допущення помилок: інструкції, стандартні формуляри, контроль і розподіл функцій.

Для запобігання помилкам необхідно, щоб будь-яка дія не залишалася не проконтрольованою. Система внутрішнього контролю є функціональною тільки у випадку, якщо установча, виконавча та контрольна функції є розділеними. Крім того, окремі елементи виконавчої функції: обробка операцій, ведення

аналітичного обліку, відображення операцій на бухгалтерських рахунках та підтвердження операцій також не повинні виконуватися однією і тією ж особою.

Відхилення від встановленого процесу має призводити до сигналу про збій, який, у свою чергу, повинен розглядатися контрольною інстанцією (працівником, що має вищі повноваження, або службою внутрішнього аудиту).

Також при оцінці внутрішнього контролю мають враховуватися принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах установи, що регулюють питання роботи із персоналом, його навчання та підвищення кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів з відповідною освітою та досвідом, підтримки та підвищення фахових знань та навичок персоналу тощо.

За результатами вивчення необхідно дати оцінку системи внутрішнього контролю та визначити, чи забезпечує існуюча система внутрішнього контролю самостійне виявлення та виправлення об'єктом аудиту можливих ризиків, що негативно позначаються на його фінансово-господарській діяльності.

Позитивна оцінка надається, якщо система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно (у межах звітного періоду) усуває ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені і виправлені як у частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату.

Умовно позитивна оцінка дається, коли система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності об'єкта аудиту.

Негативна оцінка надається, якщо система внутрішнього контролю не здатна попереджувати (або не має змоги попереджувати) суттєві для об'єкта аудиту порушення і недоліки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат.

За умови надання негативної оцінки системі внутрішнього контролю покладатись на таку систему контролю недоцільно, тому виникає потреба в більш детальній аудиторській перевірці.

Підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю здійснюється в процесі аудиту. Довіряючи певною мірою системі внутрішнього контролю на об'єкті аудиту, аудитор під час аудиту повинен здійснювати процедури підтвердження її надійності, застосовуючи різні методи та прийоми при проведенні тестів на відповідність системи внутрішнього контролю та процедур перевірки на суттєвість.

2.1.3. *Визначення та оцінка ризиків*

Оскільки планування характеру, термінів та обсягів конкретних аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків, то визначення та оцінка ризиків відбувається на початку процесу аудиту.

Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена. Він є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:

- на загальному рівні звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів;
- на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу аудитору висловити думку про звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів при прийнятно низькому рівні аудиторського ризику.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю. Властивий ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від фінансового аудиту.

Властивий ризик включає всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але безпосередньо впливають на його діяльність.

До зовнішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

- економічну та фінансову ситуацію в країні;
- зміну стратегії розвитку галузі, в якій провадить свою діяльність об'єкт аудиту;
- зміни, внесені до законодавчих та нормативно-правових актів,
- форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є наслідком прийнятих управлінських рішень об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися.

До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

1) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту (зміни в організаційній структурі об'єкта аудиту, створення нових структурних підрозділів, передача виконання функцій, пов'язаних з веденням фінансово-господарської діяльності, структурним підрозділам, яким ці функції не властиві; зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту, формальність у проведенні внутрішнього контролю, укладання сумнівних договорів; значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості, здійснення правочинів, які не відповідають та/або суперечать: вимогам чинного законодавства, розпорядчим актам тощо)

2) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку (внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту; відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо; низький рівень автоматизації бухгалтерського обліку, застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне їх оновлення відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи в обліковій політиці; частота зміни працівників бухгалтерської, економічних служб об'єкта аудиту)

3) фактори ризику, що виникли внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом.

Ризик контролю – це ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Ризик контролю є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей об'єкта аудиту, що стосуються складання його звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у звітності через властиві обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи неналежне нехтування ними управлінського персоналу. Відповідно деякий ризик контролю існуватиме завжди.

Ризик невиявлення – це ризик того, що аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання.

Він пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором.

Ризик невиявлення є показником ефективності та якості роботи аудитора, який пов'язаний із професійною компетентністю і практичним досвідом аудитора, і це єдиний елемент аудиторського ризику, який аудитор може змінити.

Чим більшим є властивий ризик і ризик контролю, тим більше аудиторських доказів необхідно отримати аудитору протягом виконання незалежних процедур перевірки для зменшення ризику невиявлення.

Такі питання, як:

- відповідне планування;
- належне призначення персоналу до контрольної групи;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи,

допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту.

Проте ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через властиві обмеження аудиту, які є наслідком:

- характеру звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів;
- характеру аудиторських процедур;
- потреби, щоб аудит проводився у межах обґрунтованого періоду часу та обґрунтованої вартості.

Рівень аудиторського ризику може визначатися як якісно (високий, середній чи низький), так і кількісно (у відсотках до бази розрахунку, яку аудитор обирає сам). Вважається, що найбільш допустима величина загального аудиторського ризику становить від 1 до 5 відсотків.

Таблиця 1

Варіанти оцінки аудиторського ризику

Значення елементів ризику			Аудиторський ризик	Міра впевненості
Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення		
Низький	Низький	Високий	Високий	Низька
Низький	Середній	Середній	Високий	Низька
Середній	Середній	Середній	Середній	Середня
Низький	Низький	Середній	Низький	Висока
Високий	Високий	Низький	Низький	Висока

Оцінка аудитором розміру складових аудиторського ризику може змінюватися протягом проведення аудиту, тому що під час виконання аудиторських процедур до відома аудитора може дійти інформація, яка значно відрізняється від тієї, на підставі якої аудитор зробив попередню оцінку властивого ризику і ризику контролю. У таких випадках аудиторіві необхідно змінити заплановані аудиторські процедури, виходячи з переглянутої оцінки властивого ризику і ризику контролю.

2.1.4. Визначення суттєвості

Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення можуть впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації.

Інформація може бути суттєвою за своєю суттю або через контекст, в якому вона розглядається. Суттєвість залежить від вимог законодавчих та інших нормативно-правових актів, потреб у цій інформації законодавчих органів та громадськості, а також обсягів коштів.

При проведенні фінансового аудиту суттєвість визначається під час:

- планування;
- оцінки отриманих доказів і наслідків від виявлених викривлень та фактів недотримання вимог;
- написання звіту за результатами аудиту.

Визначення суттєвості на етапі планування допомагає визначити основні питання аудиту, які будуть важливими для користувачів звіту за результатами аудиту. Під час проведення аудиту рівень суттєвості використовується для прийняття рішень щодо кількості та обсягу необхідних аудиторських процедур. Також суттєвість застосовується для оцінки впливу виявлених порушень, викривлень та недоліків під час формулювання висновків.

На суттєвість впливають як кількісні, так і якісні чинники. У деяких випадках якісні чинники важливіші, ніж кількісні чинники. Зокрема, якісними чинниками є громадські очікування і громадський інтерес. Враховуються також наслідки недотримання вимог та можливий вплив викривлень на рішення користувачів. Наприклад, нецільове використання коштів, перевищення витрат над встановленими лімітами, факти, що мають ознаки шахрайства будуть суттєвими незалежно від суми коштів.

Кількісні чинники враховуються при розрахунку рівня (порога) суттєвості. Під рівнем суттєвості розуміються ті граничні значення викривлень в звітності (у відносній або абсолютній величині), починаючи з яких користувач цієї звітності може прийняти неправильне рішення, базуючись на цій інформації.

Рівень суттєвості визначається аудитором самостійно на підставі професійного судження. Аудитор визначає рівень суттєвості як для всієї

фінансової та бюджетної звітності, так і стосовно окремо взятих залишків на рахунках, видів операцій і угод.

Застосовуються такі основні етапи оцінки рівня суттєвості:

- попереднє судження про рівень суттєвості;
- попередня оцінка суттєвості до окремих ділянок аудиту;
- оцінка фактичної загальної суми викривлень за окремими ділянками аудиту;
- оцінка сумарної суми викривлень для фінансової звітності в цілому;
- порівняння фактичної сумарної оцінки з попередньою оцінкою рівня суттєвості.

Під час розробки програми аудиту аудитор приблизно визначає рівень суттєвості за операціями з метою кількісного визначення суттєвих перекозчень і помилок.

Аудитор передбачає аналіз тих дій і операцій, які можуть призвести до суттєвих викривлень фінансової та бюджетної звітності даного об'єкта аудиту. Аудитору необхідно також передбачити можливість існування викривлень у пов'язаних між собою сумах, які разом можуть істотно впливати на фінансову та бюджетну звітність об'єкта аудиту. Наприклад, помилки в операціях на кінець місяця вказують на потенційне суттєве викривлення, якщо помилка повторюється щомісяця.

Оцінка рівня суттєвості допомагає аудитору вирішити, які питання та статті фінансової та бюджетної звітності необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аудиторських процедур провести. Це дозволить аудитору обрати такі аудиторські процедури, від яких у сукупності можна очікувати скорочення величини ризику аудиту до прийняттого рівня.

Під час оцінки впливу викривлень на показники фінансової та бюджетної звітності аудитор повинен визначати суттєвість, встановлюючи характер, час і обсяг аудиторських процедур.

При визначенні рівня суттєвості викривлень аудитору слід враховувати такі фактори:

- абсолютна величина допустимого викривлення;
- відносна величина суттєвого викривлення;
- значущість та економічний зміст конкретної статті, щодо якої визначається суттєвість;
- мета проведення аудиту та ймовірні користувачі звітності;
- вплив сумарної оцінки викривлення на рівні звітності на рішення користувачів.

Якщо аудитор дійде висновку, що викривлення можуть бути суттєвими, він повинен порушити питання про скорочення аудиторського ризику шляхом подальшого продовження аудиторських процедур. Також він зобов'язаний довести це до відома керівника об'єкта аудиту, щоб той міг внести коригування. Якщо керівник відмовляється виправити показники звітності, аудитор повинен врахувати це при підготовці аудиторського звіту та висновку.

Попередня оцінка аудитором рівня суттєвості на етапі планування може переглядатися під час аудиту. Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової та бюджетної звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка б при плануванні призвела до визначення ним іншого рівня суттєвості.

Крім того, аудитор може під час планування аудиторської перевірки спочатку встановити низький рівень суттєвості, а потім збільшити його при оцінці результатів. Це може бути зроблено для зменшення ймовірності невиявлення помилок і забезпечення аудитора запасом можливості допустимої похибки при оцінці впливу помилок, виявлених під час аудиту.

Граничний рівень суттєвості є відсотком до загальної суми базового показника. Як правило, в якості базового показника рекомендується використовувати сальдо балансу станом на кінець звітного періоду.

Приклад: контрольною групою Рахункової палати, виходячи з результатів проведеного аналізу ризиків та з урахуванням попередніх аудитів, проведених у минулих роках, на етапі підготовки до аудиту річної фінансової звітності Вищого господарського суду України були визначені наступні рівні суттєвості:

Таблиця 2

Приклад визначення рівня суттєвості

Ділянка аудиту	Ризик	Рівень суттєвості	Коментарі
	Високий/ Середній/ Низький	Високий (2%) Середній (1%) Низький (0,5%)	
Необоротні активи	Високий	0,5%	Велика кількість активів та низький рівень фінансової дисципліни
Оплата праці	Високий	0,5%	Велика питома вага у загальних видатках та складне правове поле
Бюджетне планування	Середній	1%	Людський фактор, прогалини в нормативному полі
Дебіторська заборгованість	Середній	1%	Людський фактор, зловживання, непрозорість

Продовження таблиці

Ділянка аудиту	Ризик	Рівень суттєвості	Коментарі
	Високий/ Середній/ Низький	Високий (2%) Середній (1%) Низький (0,5%)	
Кредиторська заборгованість	Середній	1%	Людський фактор, зловживання, непрозорість
Касові та безготівкові операції	Низький	2%	Чітке нормативно-правове поле
Система внутрішнього контролю	Середній	1%	Відсутність підрозділу внутрішнього контролю
Загальний рівень	Середній	1%	Враховуючи досвід попередньої перевірки

Також може застосовуватись формула визначення рівня суттєвості, яка більшою мірою відображає реальний стан справ у частині достовірності ведення обліку на об'єкті аудиту:

$$P = 2 * \left[1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right]$$

де P – рівень суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – сальдо балансу на кінець звітного періоду.

2.1.5. Аудиторська вибірка

Аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відс. сукупності даних, яка досліджується, що дасть змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

Аудиторська вибірка, порівняно з суцільною, має суттєві переваги, а саме:

1) більш високу оперативність. Вибіркове дослідження набагато оперативніше за суцільне, що істотно скорочує терміни проведення аудиту. Це є особливо важливим при проведенні аудиту в короткий термін;

2) придатність в умовах, за яких проведення суцільної перевірки є неможливим;

3) можливість значного розширення програми аудиту. Економія часу на кожній обліковій ділянці господарських операцій дає можливість перевірити

більшу кількість самих ділянок. Вибірки можуть збігатися з суцільними перевітками, але лише в деяких сферах;

4) підвищення якості аудиту. Вибіркове спостереження в разі правильної його організації і проведення забезпечує більш високу якість аудиторських свідчень (доказів).

Використання аудиторської вибірки здійснюється за наступним планом:

- визначення виду вибірки та параметрів аудиту, включаючи суттєвість, очікуваного рівня достовірності і методу відбору сукупності елементів;
- виконання відповідних аудиторських процедур для кожного вибраного елемента;
- дослідження характеру і причин виявлених порушень та недоліків;
- оцінка результатів, включаючи перенесення результатів вибірки на генеральну сукупність, якщо сукупність елементів вибірки була відібрана з використанням статистичних процедур.

Плануючи вибіркове дослідження, аудитор повинен враховувати конкретну мету аудиту та характеристику генеральної сукупності, з якої буде робитися вибірка.

Аудиторську вибірку можна застосовувати з використанням нестатистичного або статистичного підходу до неї. Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора; однак обсяг вибірки не є критерієм для вибору між статистичним та нестатистичним підходами.

При статистичній вибірці статті для вибірки відбираються так, щоб у кожного елемента вибірки був шанс потрапити в неї. При нестатистичній вибірці для відбору елементів вибірки використовується професійне судження. Оскільки метою вибірки є надання аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких є типовими для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки.

Методи відбору елементів вибірки детально розглядаються в Додатку 4 до МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Вибірка може застосовуватися і до фінансової, і до не фінансової інформації.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);
- матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);
- дебіторська і кредиторська заборгованість (за конкретними дебіторами чи кредиторами);

- реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);
- відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);
- оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Розроблюючи аудиторську вибірку, потрібно враховувати конкретну мету, якої хоче досягти аудитор, та поєднання аудиторських процедур, яке, ймовірно, найкраще сприятиме досягненню цієї мети. Розгляд характеру можливих аудиторських доказів і потенційних обставин відхилень або викривлень чи інших характеристик, що стосуються цих аудиторських доказів, допоможе визначити, що собою являє відхилення або викривлення та яку генеральну сукупність використати для вибірки.

Ефективність аудиту можна підвищити шляхом стратифікації генеральної сукупності або поділ її на підсукупності (страти) за певними ознаками. При виконанні детального тестування генеральна сукупність часто стратифікується за грошовою вартістю. Це дає змогу приділити більше уваги під час аудиту статтям з більшою грошовою вартістю, оскільки саме ці статті можуть містити найбільше потенційне викривлення. Аналогічно цьому генеральну сукупність можна стратифікувати за конкретною ознакою, що вказує на підвищений ризик викривлення.

Результати аудиторських процедур, застосованих до будь-якої вибірки статей однієї страти, можуть поширюватися лише на статті, які становлять цю страту. Для висновку щодо всієї генеральної сукупності аудитор потрібно розглянути ризик суттєвого викривлення стосовно будь-яких інших страт, що складають всю генеральну сукупність.

Аналізуючи ідентифіковані відхилення та викривлення, аудитор може побачити, що багато з них мають спільні характеристики, наприклад тип операцій, місце або період часу. За таких обставин аудитор може прийняти рішення ідентифікувати всі статті генеральної сукупності, які мають загальну характеристику, та розширити аудиторські процедури також на ці статті. Крім того, такі відхилення або викривлення можуть бути навмисними і вказувати на можливість шахрайства.

Аудиторську вибірку можна застосовувати для тестування заходів контролю і тестування дотримання повноважень. Для цього можуть застосовуватися як окремі вибірки, так і загальну вибірку і для тестування заходів контролю, і для тестування дотримання повноважень.

Здійснюючи оцінку результатів аудиторської вибірки, аудитор повинен оцінити результати застосування вибірки (кількість та сутність виявлених відхилень) та чи є достатні підстави для формулювання висновків щодо генеральної сукупності.

Якщо аудитор доходить висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він може:

- звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, а також здійснити будь-які необхідні коригування; або
- модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості. Наприклад, у випадку тестування заходів контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, провести тестування альтернативного заходу контролю або внести зміни у відповідні аудиторські процедури по суті.

2.1.6. Визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур

З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор розробляє та виконує аудиторські процедури, характер, час та обсяги яких відповідають оціненим ризикам.

Характер аудиторської процедури стосується її мети (тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (перевірка, запит, підтвердження, перерахунок, спостереження, аналітична процедура тощо).

Вибір аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких питань, ніж інші. Наприклад, стосовно доходу тести контролю можуть бути найбільш чутливими для оцінених ризиків викривлення щодо повноти, водночас процедури по суті більш прийнятні для оцінених ризиків викривлення стосовно існування.

Визначення часу аудиторської процедури означає період чи дату, до яких належать аудиторські докази. Процедури можуть виконуватися на проміжну дату або на кінець періоду.

Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим ефективніше виконання процедур по суті ближче до кінця періоду, ніж на більш ранню дату, або виконання процедур в неоголошений час.

Визначаючи час аудиторських процедур, також розглядаються такі питання:

- середовище контролю;
- коли буде наявна відповідна інформація;
- характер ризику.

Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад, обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, який планується отримати.

Аудитор повинен планувати аудиторську роботу таким чином, щоб аудит був проведений найбільш ефективно. Скорочення тривалості аудиторських процедур можливо завдяки застосуванню аудиторської вибірки. Це дозволить

зменшити термін проведення аудиту при незначному збільшенні аудиторського ризику.

2.1.7. Затвердження складу контрольної групи

До складу контрольної групи входить керівник та безпосередньо члени контрольної групи - аудитори. Крім того, до групи також можуть входити спеціалісти з інформаційних технологій та, в окремих випадках, незалежні експерти.

При затвердженні складу контрольної групи член Рахункової палати, що відповідає за створення контрольної групи, повинен пересвідчитися, що професійна компетенція членів контрольної групи, які безпосередньо виконують доручену їм роботу, забезпечить гарантію того, що вона буде виконана компетентно, ретельно та своєчасно.

При затвердженні контрольної групи необхідно визначити критерії відбору аудиторів, які будуть здійснювати аудиторські процедури, враховуючи рівень їх відповідальності, та проаналізувати наступні фактори:

- масштаб аудиту і компетентність членів контрольної групи;
- необхідність залучення до роботи експертів;
- терміни проведення аудиту.

Члени контрольної групи при здійсненні фінансового аудиту повинні дотримуватись принципів незалежності, законності, повноти, достовірності та об'єктивності.

Права та обов'язки осіб, які входять до складу контрольної групи, регулюються статтею 32 Закону України «Про Рахункову палату».

2.1.8. Програма аудиту

За результатами попереднього вивчення об'єкта аудиту складається програма аудиту.

У програмі визначаються:

- назва аудиту;
- підстава для проведення аудиту;
- мета аудиту;
- предмет дослідження;
- об'єкти аудиту;
- критерії оцінки, що будуть застосовані під час аудиту;
- стислий опис методики проведення аудиту;
- період, що перевіряється;
- склад контрольної групи;

- термін проведення аудиту, складання акту/актів та звіту за результатами аудиту;
- перелік конкретних питань, що будуть перевірятися;
- розподіл компетенції і відповідальності членів контрольної групи за конкретними напрямками аудиту (питаннями);
- планові трудовитрати.

Програма повинна бути якомога докладнішою, щоб знизити вірогідність можливих помилок і непорозумінь.

Проект програми розробляється під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення аудиту, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати та рішень Рахункової палати про проведення позапланових аудитів.

Програма аудиту підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту, візується керівниками департаменту з питань правового забезпечення й управління стратегічного розвитку, аналітики та стандартів.

У результаті непередбачуваних подій та обставин під час виконання аудиторських процедур у керівника контрольної групи може виникнути необхідність внесення змін до програми аудиту. Така необхідність може виникати в разі отримання інформації, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною під час планування. Внесення відповідних змін проводиться у порядку, передбаченому для складання програми.

2.2. Проведення аудиту

2.2.1. Оцінка існуючої облікової політики

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Відповідно до частини першої статті 56 Бюджетного кодексу України та частини другої статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.09.99 № 996-XIV регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, який затверджує нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Таким центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, є Міністерство фінансів України.

Виходячи з основних вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є формування повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й руху грошових коштів у процесі виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації. Тобто, ефективна та раціональна організація бухгалтерського

обліку в бюджетній установі має бути заснованою на розробленій обліковій політиці, яка передбачає вибір установою комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності. Тому фінансовий аудит повинен включати в першу чергу оцінку облікової політики бюджетної установи.

Облікова політика, організація та ведення бухгалтерського обліку запроваджується наказом установи, яким затверджується Положенням про облікову політику. Наказом також передбачається відповідальність посадових осіб за порушення вимог затвердженого Положення.

Положення про облікову політику визначає принципи, правила та практику, яка застосовується в установі при здійсненні бухгалтерського обліку, складанні та поданні фінансової і бюджетної звітності, зокрема:

- організацію документообігу;
- правила ведення первинного обліку;
- робочий план рахунків для ведення бухгалтерського обліку;
- деталізує облік основних засобів та інших необоротних активів, облік запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- вимоги до проведення інвентаризації;
- правила ведення операцій з грошовими коштами, власним капіталом та зобов'язаннями;
- регламентує ведення обліку власних надходжень, видатків загального та спеціального фондів;
- ведення обліку на позабалансових рахунках;
- документальне оформлення використання у приміщенні установи особистих речей.

Таким чином, в Положенні про облікову політику встановлюються вимоги щодо обліку безготівкових операцій, касових операцій, розрахунків з підзвітними особами, дебіторами і кредиторами, обліку запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, обліку необоротних активів, оплати праці працівників.

З метою закріплення єдиних вимог до організації та ведення фінансово-господарської діяльності, а також удосконалення системи бухгалтерського обліку та побудови дієвої системи внутрішнього контролю для забезпечення дотримання вимог облікової політики при здійсненні фінансово-господарських операцій, наказом визначається чіткий перелік посад матеріально-відповідальних осіб, з якими укладаються договори про повну матеріальну відповідальність при операціях з одержання та видачі товарно-матеріальних цінностей.

Відсутність дієвої системи внутрішнього контролю за виконанням вимог облікової політики призводить до послаблення відповідальності матеріально-

відповідальних посадових осіб, непрозорості обліку та руху коштів, товарно-матеріальних цінностей і, як наслідок, в такому випадку облікова політика установи фактично є формальною і не використовується як ефективний елемент механізму складання і подання фінансової та бюджетної звітності.

2.2.2. Методи та прийоми виконання аудиторських процедур

Проведення фінансового аудиту передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів для підтвердження аудиторських знахідок у разі виявлення порушень та недоліків.

Виконання аудиторських процедур може супроводжуватись із застосуванням таких методів, як перевірка, запит, анкетування, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури.

Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання.

Запит полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб. Процедура опитування може бути як у вигляді формальних письмових запитів так і у вигляді неформального усного опитування працівників об'єкту аудиту. Відповіді на запит можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

Анкетування - це один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту.

Перерахунок полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків.

Аналітичні процедури передбачають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними та зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо.

Зміст документів аудитор може перевіряти суцільним чи вибіркоким способом. З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність.

Законною операція вважається тоді, коли її зміст не суперечить нормам чинного законодавства та іншим нормативно-правовим актам.

Доцільність операцій визначається їх цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед установою за умов дотримання законності. Слід зазначити, що операція може бути законною, але недоцільною, і навпаки.

Достовірність фінансово-господарської операції встановлюється під час формальної і арифметичної перевірки документів.

Основними прийомами фактичного контролю, які застосовуються з метою отримання аудиторських доказів, є: інвентаризація; контрольний замір; експертна оцінка; спостереження на місцях та інше.

Інвентаризація – один із найважливіших методичних прийомів контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності. Під час інвентаризації встановлена наявність (фактична) майна приводиться у відповідність з даними поточного обліку. Таким чином, на основі зіставлення фактичних даних за об'єктами контролю з відповідними даними бухгалтерського обліку з'ясовується стан об'єкта, який перевіряється (надлишок чи нестача цінностей і грошових коштів; реальна чи нереальна дебіторська і кредиторська заборгованість тощо).

Документи, які відображають результати інвентаризації, є доказом фактичного стану цінностей на певну дату, підтвердженого підписами членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб. Таким чином, у ході інвентаризації аудитор отримує докази стосовно реальності активів і пасивів, які перевіряються.

Під час аудиту для отримання аудиторських доказів можна використовувати такий прийом документального контролю, як *зустрічна звірка* документальних даних.

Зустрічна звірка документів застосовується з метою встановлення достовірності операцій, зафіксованих у документах. Цей прийом дає можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від постачальників.

Зустрічна звірка документів дає змогу виявити випадки крадіжок, які вуалюються виправленням даних в окремих документах, складанням нових, підроблених документів та заміною ними справжніх; неправильним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій або невідображенням їх у бухгалтерському обліку.

Під час проведення аудиту й отримання аудиторських доказів доцільно також застосувати *співставлення операцій*. При загальній схожості з зустрічною звіркою документів тут не здійснюється співставлення з документами з зовнішніх джерел, а аналізуються лише внутрішні документи. В даному випадку перевірячі підлягають первинні документи, облікові реєстри. Перевірка здійснюється за допомогою вивчення і зіставлення окремих

реквізитів, які повторюються в ряді документів і відображають взаємозв'язані операції.

На практиці застосовуються й інші методи документального контролю для розкриття змісту здійснених фінансово-господарських операцій та процесів і підтвердження їх законності, достовірності й доцільності, зокрема такі, як звіряння, верифікація, огляд, оцінка, повторне обчислення, порівняння, спостереження, тестування, узагальнення, обстеження тощо.

Відображення бухгалтерських записів (операцій бухгалтерського обліку) бюджетними установами провадиться у відповідності з Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. План рахунків спрямований на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках та забезпечення потреб складання фінансової звітності згідно з вимогами бюджетного процесу на відповідний бюджетний рік.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій в бюджетних установах є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. В ході проведення аудиту первинні документи перевіряються (вибірково) з точки зору їх повноти та правильності оформлення, заповнення реквізитів в них, а також змісту і законності здійснення фінансових операцій.

В практичному застосуванні основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є меморіально-ордерна. Обробка облікових даних (первинних документів) при меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах проводиться відповідно до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженої наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68.

Невід'ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку є фінансова та бюджетна звітність, яка виступає завершальним етапом облікового процесу та обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинною документацією та обліковими регістрами.

Правові засади складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів визначені Бюджетним кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та іншими нормативно-правовими актами з питань бюджетних відносин в Україні.

Перелік форм фінансової та бюджетної звітності, порядок складання та терміни їх подання визначені Порядком складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. Також цим Порядком визначені вимоги до розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності.

Керуючись положеннями цього Порядку та результатами проведених аудиторських процедур, аудитори надають незалежну оцінку правдивості і достовірності відображення результатів фінансово-господарської діяльності бюджетних установ у фінансовій та бюджетній звітності.

2.2.3. Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів

Виявлені за допомогою аудиторських процедур аудиторські знахідки свідчать про відхилення фактичного стану операції від заданого критерію. Такі знахідки про існування недоліків в системі бухгалтерського обліку, порушень чинного законодавства та інших нормативно-правових актів аудитор систематизує і використовує в подальшому під час складання звіту за результатами аудиту.

При опрацюванні знахідок аудитор повинен упевнитись в достатності та прийнятності зібраних ним аудиторських доказів. Чим більше доказів буде зібрано під час аудиту, тим обґрунтованішими будуть висновки та рекомендації щодо усунення виявлених порушень та недоліків.

Аудиторські докази отримуються, в основному, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад з попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту).

Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом.

Оцінюючи достатність та прийнятність доказів, необхідно класифікувати їх наступним чином:

- інформація, що надає підтвердження відсутності порушень та недоліків;
- інформація, що вважається недостовірною;
- відсутність інформації;
- інформація, що вказує на порушення та недоліки.

Достатність аудиторських доказів – це необхідна кількість аудиторських доказів, яка залежить від ризику викривлення, а також якості цих аудиторських доказів.

Прийнятність аудиторських доказів – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту та достовірність.

2.2.4. Використання матеріалів внутрішніх аудиторів

Мета діяльності внутрішніх аудиторів, тобто, аудиторів, які проводять внутрішній аудит, зазвичай визначається керівництвом об'єкта аудиту. Не дивлячись на те, що функції та завдання внутрішніх аудиторів відрізняються від функцій зовнішніх аудиторів – аудиторів Рахункової палати, окремі шляхи можуть бути схожими з точки зору досягнення результатів.

Зовнішній аудитор, виходячи на об'єкт аудиту, який має в структурі підрозділ внутрішнього аудиту, ставить перед собою ціль визначити:

чи може бути та якою мірою може бути застосована робота внутрішніх аудиторів;

у разі використання роботи внутрішніх аудиторів – чи є їх робота адекватною в контексті проведення аудиту.

У разі, якщо зовнішній аудитор використовує роботу внутрішніх аудиторів, він зобов'язаний включити до аудиторської документації висновки щодо оцінки відповідності та адекватності роботи внутрішніх аудиторів, а також опис здійснених аудиторських процедур з цього питання.

Зазначена оцінка проводиться з метою визначення ступеня довіри фактам порушень та недоліків, виявлених внутрішніми аудиторами (аудиторським знахідкам), а також визначення, чи є робота внутрішніх аудиторів такою, на результати якої зовнішній аудитор може покластися при винесенні аудиторського судження.

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій та бюджетній звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Окрему увагу заслуговують аудиторські знахідки внутрішнього аудиту, які мають системний характер та впливають на результати фінансово-господарської діяльності. В такому випадку, аудитор повинен вивчити надані внутрішніми аудиторами рекомендації та перевірити, які заходи були вжиті керівництвом об'єкта аудиту та відповідальними посадовими особами для усунення наслідків.

Для отримання розуміння й здійснення оцінки роботи внутрішнього аудиту важливими критеріями є:

організаційний статус: особливий статус служби внутрішнього аудиту на об'єкті аудиту і вплив цього на його об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. Будь-які примушення або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту треба ретельно розглядати;

обсяг діяльності, тобто, характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи

дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту, і чим це підтверджується;

технічна компетентність: чи здійснюється внутрішній аудит особами, які (як внутрішні аудиторі) мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм. Наприклад, зовнішній аудитор може здійснити огляд кадрової політики та навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну кваліфікацію;

належна професійна уважність: чи належним чином здійснюється планування, нагляд, перевірка та документування внутрішніми аудиторами. Треба розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

2.3. Звітування за результатами аудиту

За результатами здійснення фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків.

В акті наводиться узагальнений перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення фінансового аудиту.

Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених у акті фактів.

Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником об'єкта контролю (а в разі його відсутності - посадовою особою об'єкта контролю, яка його заміщує).

Примірник підписаного акта надається об'єкту контролю.

Складений та належним чином оформлений акт слугує основою для підготовки підсумкового документу – звіту за результатами проведення фінансового аудиту, складовими частинами якого є висновки та рекомендації (пропозиції).

Законом України «Про Рахункову палату» (стаття 35) передбачено, що звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю, зокрема фінансового аудиту, має містити висновки за критеріями, наведеними у пункті 3 статті 4 Закону, а саме: правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

У звіті за результатами фінансового аудиту узагальнюються та документально відображаються виявлені порушення, помилки та відхилення від чинного законодавства і встановлених стандартів здійснення діяльності,

ведення обліку та складання звітності, які вплинули на достовірність і повноту звітності щодо надходжень та витрат бюджету та відображення фінансового стану об'єкту аудиту. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

Звіт за результатами фінансового аудиту повинен містити наступні структурні складові:

- Вступна частина
- Основна частина
- Заключна частина
- Додатки

До вступної частини Звіту належить **преамбула**, в якій зазначаються підстава для проведення аудиту; мета, предмет дослідження та об'єкти аудиту; критерії оцінки; масштаб аудиту; термін виконання; склад контрольної групи та кількість людино-днів, витрачених на здійснення аудиту і складання аудиторського звіту; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.

У вступній частині Звіту, після преамбули, зазначаються результати дослідження з наступних питань:

- **Розподіл відповідальності**, що складається з двох частин:
 - відповідальність управлінського персоналу – пояснення того, що управлінський персонал (*повна назва об'єкта аудиту*) несе відповідальність за складання фінансової та бюджетної звітності відповідно до вимог чинного законодавства, здійснення операцій з бюджетними коштами з дотриманням чинного законодавства, та цільове використання бюджетних коштів;
 - відповідальність Рахункової палати – зазначається, що аудит було здійснено відповідно до (*назви відповідних національних та/або міжнародних стандартів аудиту*), отримані докази дають достатню та прийнятну основу для висловлення аудиторського висновку.
- **Опис об'єктів аудиту**, що містить повну назву об'єктів; їх місцезнаходження; юридичний статус; підпорядкованість; аналіз стану нормативно-правового врегулювання діяльності об'єктів аудиту; характеристику системи управління в обраній для аудиту сфері; фінансовий та майновий стан об'єктів аудиту.
- **Резюме аудиторського висновку**, типові формулювання якого наведено у таблиці 3 на сторінці 34.
- **Загальна характеристика системи внутрішнього контролю**. У цьому розділі надається узагальнена характеристика системи внутрішнього контролю, зокрема, розкриваються основні її недоліки, ризики що можуть мати наслідком існування суттєвих порушень та недоліків.
- **Аналіз стану виконання об'єктами аудиту рекомендацій та пропозицій**, наданих Рахунковою палатою за результатами попередніх контрольних заходів.

Основну частину звіту доцільно формувати у розрізі окремих питань, що розглядалися під час проведення аудиту. Результати розгляду кожного питання представляти за схемою: вимоги законодавчих та нормативних актів, передбачені щодо розглянутого питання; встановлені аудитом факти дотримання (недотримання) передбачених вимог та їх оцінка; пропозиції щодо усунення встановлених порушень та недоліків.

Оцінка, зроблена у розрізі кожного питання, є основою для загальних висновків до звіту за результатами проведення фінансового аудиту, відповідно за рекомендаціями щодо усунення встановлених порушень та недоліків у розрізі окремих питань формуються рекомендації до аудиторського звіту.

До заключної частини аудиторського звіту входять розділи «Висновки» та «Пропозиції».

У розділі **«Висновки»** в першу чергу висловлюється аудиторський висновок щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудиторський висновок, залежно від змісту, поділяється на дві категорії:

- перша – це безумовно-позитивний аудиторський висновок,
- друга – це модифікований аудиторський висновок.

До модифікованих аудиторських висновків належать:

- умовно-позитивний висновок,
- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки.

Безумовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було підтверджено правильність ведення бухгалтерського обліку, повноту та достовірність фінансової та бюджетної звітності, не виявлено фактів нецільового використання бюджетних коштів та порушень законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Умовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які не мають суттєвого впливу на предмет дослідження.

Негативний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які суттєво впливають на предмет дослідження.

У разі, якщо під час аудиту аудитори не мали можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторського висновку, Рахункова палата може *відмовитися від надання аудиторського висновку*.

Алгоритм визначення виду аудиторського висновку наведено на наступній схемі.



У разі надання модифікованого висновку, після його формулювання необхідно вказати підставу для модифікації (стисло навести встановлені порушення та недоліки, а також їх вплив на предмет дослідження).

Таблиця 3

Типові формулювання аудиторського висновку

Вид висновку	Типові формулювання
Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	За результатами аудиту (<i>тема аудиту</i>) Рахункова палата зробила висновок, що бухгалтерський облік (<i>повна назва об'єкта аудиту</i>) відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову та бюджетну звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає інформацію про об'єкт аудиту станом на 01.01.20... згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Операції з бюджетними коштами здійснювалися з дотриманням чинного законодавства України. Бюджетні кошти було використано за цільовим призначенням.

Вид висновку	Типові формулювання
Умовно-позитивний (існує нефундаментальна незгода)	Під час проведення аудиту (<i>тема аудиту</i>) Рахунковою палатою встановлено факти порушень та недоліків під час здійснення (<i>повна назва об'єкта аудиту</i>) операцій з бюджетними коштами. Проте зазначені порушення та недоліки мають обмежений вплив на фінансову та бюджетну звітність об'єкта аудиту станом на 01.01.20... і не перекручують інформацію щодо його загального фінансового стану.
Негативний	Під час проведення аудиту (<i>тема аудиту</i>) Рахунковою палатою встановлено факти порушень та недоліків під час здійснення (<i>повна назва об'єкта аудиту</i>) операцій з бюджетними коштами. Допущені порушення суттєво впливають на фінансову та бюджетну звітність об'єкта аудиту та перекручують реальний стан справ. (<i>Вибрати відповідно обставинам конкретного аудиту</i> : «фінансова та бюджетна звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає інформацію про об'єкт аудиту станом на 01.01.20...»; «не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні»; «операції з бюджетними коштами здійснювалися з недотриманням чинного законодавства України»; «бюджетні кошти було використано не за цільовим призначенням».)
Відмова від надання аудиторського висновку	Рахункова палата під час проведення аудиту (<i>тема аудиту</i>), не мала можливості перевірити факти (<i>вказати факти</i>) з причин (<i>вказати причини неможливості</i>). Наведені вище факти суттєво впливають на дійсний стан об'єкта аудиту. У зв'язку з відсутністю достатніх та прийнятних аудиторських доказів Рахункова палата не може надати об'єктивний аудиторський висновок.

Пропозиції повинні бути орієнтованими на вжиття конкретних заходів і адресованими організаціям та посадовцям, що відповідають за здійснення відповідних заходів і уповноважені на це; практичними, тобто такими, що можуть бути здійснені в розумний термін і враховують правові й інші обмеження; направлені на усунення основних причин існування виявленого недоліку або порушення; сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання; економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням, не повинні перевищувати одержуваної вигоди; позитивними за тональністю та змістом; чіткими, стислими і простими за формою.

У разі виявлення фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, нецільового використання державних коштів і майна, порушень фінансової дисципліни, інших зловживань щодо державних матеріальних цінностей, які мають ознаки кримінального або адміністративного правопорушення, Рахункова палата інформує про них відповідні правоохоронні органи.

Аудиторський звіт підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту.

Звіт за результатами фінансового аудиту розглядається та затверджується на засіданні Рахункової палати. За результатами розгляду приймається рішення Рахункової палати.

Загальні підходи та порядок підготовки, складання та оформлення акту та звіту за результатами проведення фінансового аудиту викладені у статтях 34 та 35 Закону України «Про Рахункову палату» та Рекомендаціях щодо складання та оформлення Звіту за результатами контрольних заходів, затверджених наказом Рахункової палати від 12.07.2005 № 89.

2.4. Контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій (пропозицій)

З метою подальшого моніторингу та контролю за станом виконання наданих пропозицій щодо усунення встановлених порушень, помилок та недоліків, аудиторам пропонується розробити відповідну шаблон-таблицю та надіслати об'єкту фінансового аудиту для заповнення. Таблиця повинна містити перелік всіх рекомендацій (пропозицій), а також графи щодо стану та термінів їх виконання, яку повинен заповнити об'єкт фінансового аудиту. Форма таблиці має наступний вигляд.

№ п/п	Зміст пропозицій	Заходи, що заплановані об'єктом аудиту	Терміни виконання	Стан виконання	Примітка

Основні організаційні заходи щодо контролю за виконанням об'єктами аудиту рекомендацій (пропозицій) та порядок контролю за їх виконанням встановлені у статті 36 Закону України «Про Рахункову палату» та Регламенті Рахункової палати.

ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ

Термін	Визначення
<i>Аналітичні процедури</i>	Процедури, що включають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури, зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо.
<i>Анкетування</i>	Один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.
<i>Аудитор</i>	Член Рахункової палати, відповідальний за проведення аудиту, керівник контрольної групи або інша посадова особа апарату Рахункової палати, яка включена до складу контрольної групи, а також особи, залучені членом Рахункової палати, у тому числі на договірних засадах.
<i>Аудиторська вибірка</i>	Застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відс. елементів в межах сукупності, яка стосується аудиту, таким чином, щоб усі одиниці вибірки мали шанс бути відібраними для того, щоб забезпечити аудитора обґрунтованою основою, завдяки якій будуть зроблені висновки про всю сукупність.
<i>Аудиторська документація</i>	Запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків (іноді також вживають такі терміни як «робочі документи» або «робоча документація»).
<i>Аудиторський висновок</i>	Узагальнена думка щодо відповідності предмета дослідження визначеним критеріям.
<i>Аудиторський доказ</i>	Інформація, що стосується встановлених критеріїв оцінки. Аудиторські докази мають бути достатніми та прийнятними. Вони отримуються, в основному, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад з попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту). Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом.
<i>Аудиторський ризик</i>	Ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат

Термін	Визначення
	бюджетних коштів суттєво викривлена. Він є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.
<i>Аудиторський файл</i>	Одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту.
<i>Аудиторські знахідки (виявлені факти)</i>	Різниця між фактичним станом та встановленими критеріями оцінки. Отримуються в процесі оцінки аудиторських доказів і порівняння їх зі встановленими критеріями та вказують на те, чи відповідає предмет дослідження встановленим критеріям, чи ні.
<i>Бюджетні кошти (кошти державного бюджету)</i>	Належні відповідно до законодавства надходження та витрати державного бюджету.
<i>Викривлення</i>	Розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у звітності та фактичними даними. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.
<i>Властивий ризик</i>	Всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.
<i>Внутрішній аудит</i>	Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в об'єкта аудиту, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.
<i>Внутрішній аудитор</i>	Особа, що здійснює внутрішній аудит.
<i>Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю)</i>	<p>Комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.</p> <p>Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) включає такі взаємопов'язані елементи, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - внутрішнє середовище (середовище контролю); - управління ризиками; - заходи контролю; - моніторинг; - інформація та комунікація.
<i>Генеральна сукупність</i>	Весь набір даних, з яких проводиться вибірка, та про яку аудитор бажає зробити висновки.
<i>Допустиме викривлення</i>	Грошова сума, встановлена аудитором, у відношенні до якої аудитор прагне отримати достатній рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у генеральній сукупності не перевищує грошову суму, встановлену аудитором. Допустиме викривлення може мати те саме значення або нижче ніж суттєвість.

Термін	Визначення
<i>Достатній рівень впевненості</i>	Високий, але не абсолютний рівень впевненості, що виражений позитивно, передаючи, згідно думки аудитора, чи відповідає предмет дослідження в усіх суттєвих аспектах застосованим критеріям, або, в окремих випадках, чи надає інформація про предмет дослідження достовірне і об'єктивне уявлення відповідно до застосованих критеріїв.
<i>Достатність (аудиторських доказів)</i>	Міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від ризику викривлення, а також якості цих аудиторських доказів.
<i>Експерт</i>	Працівники державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалісти, аудиторів, фахівці-експерти з інших установ та організацій, які можуть залучатися в установленому порядку, у тому числі на договірних засадах, для здійснення фінансового аудиту.
<i>Елемент вибірки</i>	Окремі об'єкти, які складають генеральну сукупність (можуть бути фізичними елементами, наприклад, рахунки-фактури або сальдо за рахунками окремих дебіторів, або грошовими одиницями).
<i>Звіт за результатами аудиту (аудиторський звіт)</i>	Письмовий документ, який, зокрема, містить виявлені факти, висновки і пропозиції, сформульовані за результатами фінансового аудиту, підписаний членом Рахункової палати і затверджений на засіданні Рахункової палати.
<i>Звітність щодо надходжень і витрат бюджету (звітність)</i>	Фінансова, бюджетна та інша звітність, що складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів у порядку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 (із змінами і доповненнями).
<i>Керівник контрольної групи</i>	Член Рахункової палати або посадова особа апарату Рахункової палати, призначена Членом Рахункової палати, що очолює контрольну групу та несе відповідальність за здійснення аудиту.
<i>Контрольна група</i>	Член Рахункової палати, посадові особи апарату Рахункової палати та, можливо, зовнішні експерти, залучені до виконання аудиту.
<i>Критерії</i>	Це підстава для оцінки предмета дослідження. Аудит повинен мати критерії, що відповідають його обставинам. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загально визнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілі аудиту.
<i>Масштаб аудиту</i>	Межі фінансового аудиту, що стосуються предмета дослідження і критеріїв для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.
<i>Недотримання вимог</i>	Дії або бездіяльність (навмисні або ненавмисні) з боку об'єкта аудиту, які суперечать чинному законодавству чи нормативним актам.
<i>Обсяг аудиторських процедур</i>	Види, кількість та глибина аудиторських процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.
<i>Об'єкт аудиту</i>	Об'єкт аудиту – організація (установа, підприємство), діяльність якої підлягає аудиту.
<i>Оцінка</i>	Аналіз відповідних питань, у тому числі виконання необхідних процедур, з метою формулювання конкретного висновку щодо даної проблеми.

Термін	Визначення
Оцінка ризиків	Аналіз виявлених ризиків с точки зору їх суттєвості.
Помилка	Ненавмисне викривлення звітності щодо надходжень і витрат бюджету, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.
Прийнятність (аудиторських доказів)	Міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту, та достовірність.
Програма аудиту	Документ Рахункової палати, який визначає, зокрема, мету аудиту; предмет дослідження; перелік конкретних питань, які будуть досліджуватися та обумовлюють обсяг аудиту; об'єкт аудиту; терміни проведення аудиту та складання акта та звіту за його результатами; планові трудовитрати; склад аудиторської групи.
Професійний скептицизм	Ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.
Процедури оцінки ризиків	Аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння об'єкта аудиту та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.
Процедури перевірки по суті	Аудиторські процедури, що здійснюються для виявлення суттєвих викривлень інформації, зокрема, детальні тести стосовно груп однотипних операцій, залишків на рахунках, аналітичні процедури перевірки по суті.
Ризик контролю	Ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю об'єкта аудиту.
Ризик невиявлення	Ризик того, що аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання.
Ризик суттєвого викривлення	Ризик того, що звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю.
Суттєвість	Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації.
Фінансовий аудит (аудит)	Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.
Шахрайство	Надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності.