

ПЕРЕЛІК

методів, методичних прийомів та аудиторських процедур, рекомендованих до використання під час проведення внутрішнього аудиту

Аудиторське дослідження для отримання аудиторських доказів передбачає застосування методів, методичних прийомів, аудиторських процедур.

I. Основними методами є:

Документальна перевірка – перевірка документів, записів, інформації (у тому числі, розміщеної в базах даних, електронних реєстрах, на офіційних вебпорталах), яка може бути формальною, арифметичною, перевіркою по суті та дослідженням документів на відповідність чинному законодавству:

формальна перевірка – візуальна перевірка підписів посадових і матеріально відповідальних осіб, правильності записів усіх реквізитів щодо виявлених безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах;

арифметична перевірка документів – перевірка правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах;

перевірка документів по суті – дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності;

дослідження документів на відповідність чинному законодавству – спосіб перевірки достовірності й доцільності певних дій, процесів, операцій, що стосуються об'єкта внутрішнього аудиту, їх відповідності нормативно-правовим актам.

Фактична перевірка – перевірка кількісного і якісного стану об'єкта внутрішнього аудиту, фактичного здійснення операції/процесу.

Тестування – застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку. Аудиторські тести класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняються, зокрема як глибинні, тести слабких місць, наскрізні:

глибинні тести є певною вибіркою операцій, що перевіряються на усіх стадіях облікового процесу;

тести слабких місць призначені для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок. При встановленні помилок обсяг дослідження розширюють;

наскрізні тести - форма поглибленого тесту, яка використовується для вивчення об'єкта внутрішнього аудиту в цілому.

Аналіз даних – включає вивчення об’єкта шляхом уявного та практичного розподілення його на складові частини (ознаки, властивості тощо). У процесі розподілення об’єктів дослідження виявляють взаємозв’язки між показниками, вивчають причини, обумовлені їх зміною, визначають вплив окремих факторів на зміну показників господарської діяльності установи, в якій проводиться внутрішній аудит. Основна мета аналізу полягає не стільки в розподіленні об’єкта, скільки в пізнанні його суті, у розкритті законів його функціонування і розвитку.

Інтерв’ю – метод збору інформації, який передбачає проведення бесіди за визначеним планом, що припускає прямий контакт інтерв’юера з респондентом, причому запис відповідей ведеться інтерв’юером;

Опитування – широко використовується при виконанні аудиторського завдання оцінці ризиків (може виявляти найбільш ризикові сфери внутрішнього контролю), отриманні доказів, підтвердженні одержаної інформації. Отримана за допомогою методу опитування інформація повинна бути належним чином оформлена (задокументована).

Спеціальна перевірка – перевірка, яка здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад, спеціаліст з ІТ, технолог тощо) для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доведення фактів порушень і відхилень.

Комбінована перевірка – поєднує різні види перевірок (наприклад, документальну й аналіз даних тощо).

Комбінована перевірка в сфері інформаційних систем і технологій (перевірка безпеки та якості інформаційної системи/прикладної програми/бізнес-процесів; перевірка відповідності систем, які розробляються, цілям організації, а також загальноприйнятим стандартам розробки систем тощо) може поєднувати ознаки документальної (дослідження розподілу обов’язків та інших заходів контролю), фактичної (спостереження за виконанням операцій, роботою системи тощо), аналітичної (в частині перевірки відповідності цілям організації тощо) та спеціальної (у разі залучення спеціаліста/експерта для перевірки ефективності системи тощо) перевірок.

Перевірка інформаційних систем і технологій передбачає використання спеціальних інструментів аудиту – Інструментів і прийомів комп’ютеризованої підтримки аудиту (СААТТs), при цьому комп’ютерні прикладні програми застосовуються, зокрема для автоматизації та сприяння обробці даних важливих для аудиту, які містяться в інформаційній системі.

Вивчення нормативно-правових актів, внутрішніх нормативних документів (порядків, інструкцій, адміністративних регламентів процесів тощо), **інших документів** (розпорядчих документів, службового листування, звітів, протоколів нарад тощо).

Сукупність нормативних актів, необхідних для оцінки діяльності, що є об'єктом внутрішнього аудиту, становить нормативну базу внутрішнього аудиту, яка поділяється на зовнішню і внутрішню:

зовнішня нормативна база – закони, постанови, накази, інструкції, положення, методичні матеріали з оподаткування, обліку та звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та національні стандарти аудиту тощо, видані й затверджені відповідними органами. Вони потрібні аудитору для встановлення законності й достовірності відображення певних дій, процесів, операцій, що стосуються об'єкта внутрішнього аудиту, а також для проведення аналізу, складання висновку;

внутрішня нормативна база – це облікова політика установи, в якій проводиться внутрішній аудит, різні методичні, інструкційні та розпорядчі документи з організації адміністративної, фінансової та господарської діяльності в установі/на підприємстві (накази, розпорядження, посадові інструкції тощо).

Аудиторське дослідження передбачає аналіз внутрішньої нормативної бази та її співставлення із зовнішньою.

Крім основних методів широко використовуються загальнонаукові і спеціальні методи такі, як:

аналіз – метод дослідження, що включає вивчення об'єкта за допомогою уявного або практичного розкладання його на складові елементи, кожен з яких аналізується окремо, але в межах єдиного цілого об'єкта. Наприклад, комплексне вивчення фінансового стану об'єкта внутрішнього аудиту та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану;

синтез – метод зворотного аналізу, який у внутрішньому аудиті застосовується для вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємному зв'язку всіх його складових елементів;

індукція та дедукція – при застосуванні методу індукції дослідження здійснюють від часткового до загального, що дозволяє аудитору зробити відповідні висновки на основі вивчення окремих складових об'єкта дослідження, при застосуванні методу дедукції – дослідження здійснюють від загального до часткового (досліджується об'єкт в цілому, проте висновки аудитора повинні бути підтверджені відповідними розрахунками, вибірковими перевітками складових об'єкта дослідження).

Під час проведення внутрішнього аудиту важливе значення мають обидва методи. Дедуктивний використовують, наприклад, при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінці напряму та ефективності системи управління, в межах якої діє об'єкт. Його застосовують також для

характеристики системи внутрішнього контролю, яка включає систему бухгалтерського обліку, процедури внутрішнього контролю, середовище контролю тощо. Оцінка системи внутрішнього контролю дає змогу встановити кількість необхідних аудиторських процедур: чим надійніша система внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор, до того ж із меншим аудиторським ризиком.

Індуктивний метод дає змогу зосереджувати всю увагу на окремих групах процесів, як правило, з найбільшим ступенем ризику. Вивчивши недоліки окремих процесів та проаналізувавши частоту їх виникнення, можна перенести результати цієї перевірки на загальну сукупність інформації, побачити цілісну проблему і сформулювати об'єктивні висновки щодо отриманої інформації;

моделювання – ґрунтується на заміні об'єкта, процесу, що вивчається, на їх аналог, модель, що містить істотні прикмети оригіналу (стандарти, нормативи), представлення об'єкта дослідження у вигляді моделі. Одним із ефективних інструментів аналізу процесу є його схематичне зображення (побудова блок-схеми процесу);

порівняльний аналіз – дозволяє визначити відхилення діючого стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів та прогнозованих показників (наприклад, порівняти фактичну кількість активів підприємства з реальними потребами і нормативами; кількість фактично використаної у виробництві сировини та матеріалів з нормативними даними; дані бухгалтерських документів – з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах; діючі в установі/ на підприємстві системи управління та їх окремі підсистеми – з вітчизняними та зарубіжними аналогами тощо);

системний аналіз – це вивчення об'єкта внутрішнього аудиту як сукупності елементів, які утворюють систему. Він використовується для оцінки діяльності об'єктів системи з усіма факторами, які впливають на його функціонування. Цей метод в окремих випадках знаходить застосування, оскільки він дозволяє використовувати системний підхід для встановлення причинних зв'язків (збиток організації або окремим громадянам, допущений особами, які перебувають у виробничих відносинах), оцінки системи внутрішнього контролю;

економічний аналіз – система прийомів, яка використовується, зокрема, при внутрішньому аудиті виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів;

статистичні розрахунки – передбачає одержання таких кількісних і якісних характеристик досліджуваних фактів господарської діяльності і бізнес-процесів, які не містяться безпосередньо у вихідній економічній інформації (бухгалтерському балансі, розрахункових відомостях на заробітну плату та ін.). Застосовуються вони за потреби провести уточнення наближених величин, перейти від одних величин до інших характеристик кількісних зв'язків і відносин. За допомогою статистичних розрахунків у процесі проведення

внутрішніх аудитів визначаються, наприклад, різні коефіцієнти (використання обладнання і виробничих потужностей, гранично можливого обсягу випуску продукції, ритмічності поставок продукції покупцям згідно із складеними договорами).

II. Методичні прийоми.

Використання методичних прийомів під час внутрішнього аудиту обумовлюється, зокрема видом перевірки та іншими обставинами. Наприклад, при фактичній перевірці кількісний та якісний стан об'єктів встановлюється шляхом обстеження, спостереження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, органолептичного, інших способів перевірки фактичного стану активів; формальна перевірка передбачає використання прийому сканування; при аналітичній перевірці застосовуються аналітичні тести, аналітичний огляд; метод опитування передбачає такі прийоми: запит інформації, лист-опитування, інтерв'ювання, анкетування, тестування.

Основними методичними прийомами є:

аналітичний огляд – вивчення важливих тенденцій та інших даних, що характеризують розвиток об'єкта внутрішнього аудиту, а також дослідження незвичних і неочікуваних змін у процесі реалізації його функцій. Аудитор на основі даних, отриманих у процесі аналітичного огляду, опитує керівництво та інших посадових осіб про причини виявлених неочікуваних відхилень, а отримані відповіді потім досліджуються і підтверджуються;

аналітичні тести – методи порівняння даних (показників) як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки);

аналіз даних – виокремлення та збір інформації з баз даних інформаційної системи, запитів та звітів тощо, необхідних для аналізу даних з використанням спеціальних інструментів аудиту (Інструментів і прийомів комп'ютеризованої підтримки аудиту (СААТТs));

анкетування – полягає в отриманні від працівників установи, в якій проводиться внутрішній аудит, та третіх осіб відповідей на систему стандартизованих запитань попередньо підготовлених бланків – анкет;

запит інформації – вимога, як правило, у письмовій формі, стосовно надання інформації/документів щодо об'єкта внутрішнього аудиту, адресована керівництву установи, в якій проводиться внутрішній аудит;

лист-опитування – надається працівникам установи, в якій проводиться внутрішній аудит, з метою отримання відповідей на визначені питання;

звірка – перевірка відображення операцій, що здійснюються між установою, в якій проводиться внутрішній аудит, та третіми особами, що передбачає порівняння даних внутрішнього аудиту з отриманою від третіх осіб інформацією; звірка застосовується також при вивченні одних і тих же показників у різних первинних документах установи;

обстеження – особисте ознайомлення з предметом дослідження (наприклад, обстеження місць зберігання продукції, запасів);

підрахунок – полягає у перевірці аудитором математичної точності розрахунків або в кількісному підрахунку (наприклад, підрахунок кількості запасів під час інвентаризації);

підтвердження – одержання письмової відповіді від відповідальних осіб або від третіх осіб для підтвердження здійснення певних дій, процесів, операцій, що стосуються об'єкта внутрішнього аудиту. Наприклад, щодо господарських операцій, точності інформації щодо залишків на рахунках бухгалтерського обліку та іншої облікової інформації: листи про підтвердження дебіторської заборгованості, банківські довідки щодо залишків коштів на поточному рахунку тощо;

прослідковування – прийом перевірки документів, що полягає у простеженні відображення окремого процесу, операції послідовно у різних документах. Наприклад, сальдо рахунку, починаючи від первинних документів, реєстрів аналітичного, синтетичного обліку, даних Головної книги, закінчуючи показниками фінансової звітності;

сканування – безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей у касі з метою встановлення незвичного (нетипового) факту щодо недоліків, порушень);

спостереження – одержання загальної характеристики стосовно об'єкта внутрішнього аудиту на підставі візуального огляду; безпосереднє візуальне спостереження аудитором за процедурами і процесами, операціями, які виконуються іншими особами (наприклад, присутність аудитора під час проведення інвентаризації основних засобів) або спостереження за виконанням процедур контролю, зокрема тих, після яких не залишається ознак їх проведення.

тестування – полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями.

Також до методичних прийомів відносяться перегляд, перерахунок, зважування, вимірювання та інші прийоми, які дозволяють визначити стан об'єкта у натуральному вигляді.

III. Аудиторські процедури.

В ході внутрішнього аудиту застосовуються наступні аудиторські процедури:

процедури оцінки ризиків;

тестування заходів/систем контролю на відповідність;

тестування заходів/систем контролю по суті;

аналітичні процедури.

Процедура оцінки ризиків передбачає відбір найбільш ризикових операцій та заходів контролю, який здійснюється шляхом аналітичного (на основі професійного судження аудитора під час проведення аналізу процесу та вивчення окремих операцій, заходів контролю та супутньої інформації) та/або детального контролю (проведення перевірок окремих документів, тестування певних заходів контролю тощо).

Наприклад, за допомогою аналітичного контролю визначаються потенційні ризики (ознаки можливих недоліків та відхилень, непрозорість процедур контролю тощо; за допомогою детального контролю (документальна перевірка)-визначаються реальні ризики (помилки, недоліки або неточності).

Тестування на відповідність – це аудиторські тести щодо правильності (відповідності встановленим нормам) реалізації передбачених системних заходів контролю та передумов їх застосування.

Існують різні види тестів на відповідність, зокрема:

огляд контрольних процедур, інтерв'ю персоналу – проводиться для оцінки правильності реалізації визначених заходів контролю та правильності їх розуміння персоналом;

огляд документальних доказів реалізації заходів контролю – наприклад, огляд трансакцій на предмет правильності процедури авторизації та підпису, перегляд виявлених та виправлених помилок. Підписаний документ ще не означає, що був реалізований захід контролю, так як підпис може бути поставлений без будь-яких перевірок. Тому цей доказ часто поєднують із спостереженням та інтерв'ю для отримання більш переконливих доказів, що система внутрішнього контролю діє належним чином;

тестування повного циклу процесу реалізації трансакції з метою оцінки існуючих заходів контролю та їх функціональності. Суттєвість доказів при цьому повинна враховуватися обережно, тому що позитивні результати тестування процесу/системи не дають доказів, що заходи контролю працюють належним чином, а трансакції (чи документи) реалізувалися правильно.

Тестування по суті – це процедури, розроблені для тестування результативності заходів контролю (рівня досягнення цілей контролю), зокрема повноти, правильності та законності відображення у фінансовій/бухгалтерській звітності трансакцій або документів, що супроводжують процес/систему тощо.

Тести по суті проводяться з метою:

забезпечення керівництва додатковими доказами про рівень помилок чи порушень, які є результатом неналежної системи внутрішнього контролю;

встановлення конкретних сфер, де існують помилки та порушення.

Тестування передбачає перевірку рівня досягнення деяких цілей контролю (як частина системних заходів контролю) з метою одержання доказів, які необхідні аудитору для підтвердження аудиторських висновків.

Тестування має на меті досягнення наступних цілей (цілей контролю):

чи імплементовані у процес системні заходи контролю реалізуються так, як визначено вимогами чинних нормативно-правових актів, інших документів (тест на відповідність);

чи імплементовані у процес системні заходи контролю були ефективними, тобто чи забезпечують вони досягнення визначених цілей та зменшення ризиків (тестування по суті).

Залежно від потреб внутрішнього аудиту тестування заходів контролю може використовуватися як на етапі попереднього дослідження об'єкта внутрішнього аудиту, так і безпосередньо в ході проведення аудиту; тести можуть проводитися суцільно чи вибірково (з використанням технік аудиторської вибірки) та із застосуванням аналітичних процедур.

Аналітичні процедури застосовуються для аналізу та оцінки інформації на етапах попереднього дослідження об'єкта внутрішнього аудиту, планування здійснення внутрішнього аудиту та під час його проведення.

Аналітичні процедури можуть застосовуватись на етапі аналізу, оцінки зібраних доказів та підготовки висновків окремо, а також бути частиною процедур оцінки ризиків та тестування заходів/систем контролю.

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності чи відсутності незвичних (нетипових) або неправильно відображених фактів і результатів діяльності, які вказують на ризикові сфери і потребують особливої уваги аудитора.

Якщо аналітичні процедури демонструють певні тенденції, ознаки невідповідності щодо окремих результатів/транзакцій, аудитор додатково їх переглядає, поглиблено вивчає, а за потреби проводить опитування з метою пошуку пояснень, виявлення причин невідповідності та забезпечення впевненості. Виявлені, але не пояснені в результаті аналітичних процедур зв'язки та неочікувані результати можуть вказувати на важливі факти, такі як можлива помилка, порушення або зловживання. Такі невизначеності, встановлені за результатами внутрішнього аудиту, повинні доводитися до відповідальних осіб.

IV. Методи організації аудиторського дослідження.

Суцільний метод передбачає перевірку всіх без винятку масивів інформації щодо даних, операцій та процесів, які відбулись за період, що досліджується. Наприклад, на підставі суцільного дослідження аудитор робить висновок про достовірність, доцільність та законність відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених за весь період, який охоплюється внутрішнім аудитом. Ступінь ризику невиявлення порушень та недоліків суцільним способом зводиться до мінімального, такий метод перевірки є найточнішим і застосовується, зокрема для збору доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті шахрайства.

Вибірковий метод передбачає застосування аудиторських процедур менше, ніж до 100 % масиву інформації, що дає змогу аудиторам отримати аудиторські докази, оцінити окремі характеристики вибраних даних та поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. При цьому, якщо під час вибіркового дослідження встановлені суттєві порушення або помилки, то відповідна сукупність даних повинна бути перевірена суцільним методом.

Вибірковий метод перевірки дає змогу аудиторам з найменшими витратами отримати результат про довіру до системи внутрішнього контролю установи, в якій проводиться внутрішній аудит, та зробити висновок про достовірність, доцільність і законність певних дій, процесів, операцій, що стосуються об'єкта внутрішнього аудиту (наприклад, господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності). Водночас, існує ймовірність того, що аудиторський висновок, складений на результатах вибіркового дослідження, може відрізнятись від висновку, який був би зроблений за результатами суцільної перевірки за використання однакових аналітичних процедур (ризик неефективності вибіркової перевірки).

Оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок (ризик невиявлення), аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням цілі внутрішнього аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки. Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності.

Основними етапами аудиторської вибірки є: планування вибірки, визначення розміру вибірки, відбір одиниць вибірки, їх дослідження та оцінка результатів вибірки. При побудові аудиторської вибірки рекомендується керуватися Методичним посібником «Внутрішній фінансовий аудит», підготовленим Міністерством фінансів України, та іншими методичними матеріалами, розміщеними на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України.

Під терміном *техніки аудиторської вибірки* розуміють методи відбору елементів сукупності, які в свою чергу можуть бути нестатистичними (вибірка на основі професійного судження, вибірка випадковим чином та ін.) і статистичними (арифметична вибірка, вибірка за грошовою одиницею).

При використанні статистичної вибірки необхідно враховувати наступні умови:

сукупність, з якої здійснюється вибірка, є повною;

кожна одиниця у сукупності має рівний шанс бути обраною.

При застосуванні нестатистичних методів вибірки ймовірність кожної одиниці сукупності бути обраною наперед невідома. Тому при застосуванні нестатистичних методів аудитор має бути впевненим, що обрані ним для дослідження одиниці сукупності є типовими для цієї сукупності.

Аудитор повинен керуватися власним судженням при прийнятті рішення

про те, який об'єм інформації буде достатнім та яким методом організації аудиторського дослідження скористатися для її отримання. Головне, щоб за результатами дослідження обсяг зібраної інформації забезпечував надійну та достатню доказову базу для складання висновків.
