

Додаток 6  
до Порядку проведення внутрішнього  
аудиту в системі НАН України,  
документування та реалізації його  
результатів (пункт 2 розділу VI)

**ПЕРЕЛІК**  
**методів, методичних прийомів та аудиторських процедур, рекомендованих**  
**до використання під час аудиту**

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

I. Основні методи і методичні прийоми

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

*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 аудиту. Нормативна база аудиту поділяється на зовнішню і внутрішню:

зовнішня нормативна база — закони, постанови, накази, інструкції, положення, методичні матеріали з 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 відображеної господарської операції, відповідності ведення обліку та звітності, проведення аналізу, складання висновку;

внутрішня нормативна база — це облікова політика суб'єкта внутрішнього аудиту, різні методичні, інструкційні та розпорядчі документи з організації фінансово-господарської діяльності в установі (накази, розпорядження, посадові інструкції тощо).

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

*Документальна, фактична, аналітична, спеціальна та комбінована перевірки.*

*Документальна перевірка* – перевірка документів, записів, інформації (у тому числі, розміщеної в базах даних, електронних реєстрах, на офіційних веб-порталах,

зокрема, грозового), 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* – перевірка, яка дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності; документальна перевірка суцільним методом або із застосуванням вибірки називається детальним контролем;

*дослідження документів на відповідність чинному законодавству* – спосіб документальної перевірки достовірності й доцільності операцій, їх відповідності нормативно-правовим актам.

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

*Аналітична перевірка* – оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

*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 аналітичну 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.

## II. Методичні прийоми

Використання методичних прийомів 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, 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 аудиторського дослідження є:*

*аналітичний огляд* – вивчення важливих тенденцій та інших даних, що характеризують розвиток об'єкта 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;

*анкетування* – один із прийомів, за допомогою яких реалізується метод опитування; полягає в отриманні від працівників суб'єкта внутрішнього аудиту 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 відповідальній особі за діяльність суб'єкта внутрішнього аудиту;

*звірка* – перевірка відображення господарських операцій, що здійснюються між суб'єктом внутрішнього аудиту та третіми особами, яка 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 суб'єкта;

*інтерв'ювання* – усне опитування відповідальних за діяльність, працівників суб'єкта внутрішнього аудиту за заздалегідь визначеними питаннями;

*лист-опитування* – надається працівникам суб'єкта внутрішнього аудиту з метою отримання відповіді на визначені питання;

*обстеження* – особисте ознайомлення з предметом дослідження (наприклад, обстеження місць зберігання 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 господарських операцій, точності інформації щодо залишків на рахунках бухгалтерського обліку та іншої облікової інформації (наприклад, листи про підтвердження дебіторської заборгованості, банківські довідки щодо залишків коштів на поточному рахунку тощо);

*прослідковування* – прийом перевірки документів, що полягає у простеженні відображення окремої операції, категорії операцій, сальдо рахунку послідовно у різних документах, 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 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. Загальнонаукові і спеціальні методи

*Аналіз* – це комплексне вивчення фінансового стану об'єкта аудиту та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, бюджетної, податкової та статистичної звітності, тощо. Аналіз являє собою 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;

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

*дедукція та індукція* – при застосуванні методу дедукції дослідження здійснюють від загального до часткового (досліджується об'єкт в цілому, проте висновки внутрішнього аудитора повинні бути підтвержені відповідними розрахунками, вибірковими перевітками складових об'єкта дослідження), при

застосуванні методу індукції – дослідження здійснюють від часткового до загального, що дозволяє внутрішньому аудитору зробити відповідні висновки на основі вивчення окремих складових об'єкта дослідження.

Під час проведення аудиту важливе значення мають обидва методи. Дедуктивний використовують, наприклад, при вивченні фінансово-господарської діяльності, 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) із зазначенням системних заходів контролю, які передбачені в його рамках;

*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; дані бухгалтерських документів – з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах; діючі в установі 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, оцінки системи внутрішнього контролю;

*економічний аналіз* – система прийомів, яка використовується, зокрема, при аудиті фінансово-господарської діяльності установи 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.

#### IV. Аудиторські процедури

Аудиторські процедури поділяються на:

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, при здійсненні фінансового аудиту:

за допомогою аналітичного контролю (зокрема, порівняння кошторису поточного року із кошторисом попереднього року, суттєве збільшення видатків порівняно з минулими періодами, відсутність/висока плинність кадрів (відповідальних за діяльність тощо), непрозорість процедур контролю тощо);

за допомогою детального контролю (документальна перевірка окремих бухгалтерських та первинних документів) визначаються реальні ризики (помилки, недоліки або неточності у фінансовій звітності).

*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, оскільки 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 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 внутрішньому аудиту для підтвердження аудиторських висновків.

Тестування має на меті виявити:

- 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).

Наприклад, під час фінансового аудиту (аналізу процесу/окремих трансакцій) метою тестування є такі цілі (цілі контролю):

- відповідність – чи відображені у звітності фінансові операції відповідають правовим нормам (законам, регламентуючим документам, правилам, наказам тощо);
- повнота – чи всі фінансові трансакції включені до звіту;
- правдивість – чи реально існували всі фінансові операції та активи (готівка, обладнання, будівлі), які відображені у фінансовій звітності, інвентаризаційних документах тощо;
- правильність – чи всі фінансові операції або вартість активів були правильно розраховані.

Залежно від завдань 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/суб'єкта внутрішнього аудиту, планування здійснення внутрішнього аудиту та під час проведення аудиту і передбачають, зокрема:

- порівняння інформації/даних досліджуваного періоду із подібним бюджетом/звітом за попередні періоди;
- співставлення та аналіз взаємозв'язків між фінансовими та відповідними нефінансовими даними;

порівняння інформації та даних із подібними об'єктами/суб'єктами внутрішнього аудиту;

співвідношення, тенденції, аналіз подібностей, зовнішній економічний прогноз тощо.

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 виявляють певні тенденції, ознаки невідповідності щодо окремих результатів/транзакцій, внутрішній 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 аудиту, мають доводитися до осіб, відповідальних за діяльність об'єкта внутрішнього аудиту.

#### V. Методи організації аудиторського дослідження

Суцільний спосіб передбачає перевірку всіх без винятку масивів інформації щодо даних, операцій та процесів, які відбулись за період, що досліджується. 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 аудитом. Ступінь ризику невиявлення порушень та недоліків суцільним способом зводиться до мінімального, такі перевірки є найточнішими і застосовуються, зокрема, для збору доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті шахрайства.

Вибірковий спосіб 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 суб'єкта внутрішнього аудиту та зробити висновок про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності. Водночас існує ймовірність того, що аудиторський висновок, складений за результатами 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 мети 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» та іншими методичними матеріалами, розміщеними на офіційному веб-сайті Мінфіну.

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 такі 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, що може 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 обсяг 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.