

МЕТОДИ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ СЛУЖБОЮ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТА*Досліджено питання методів збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту.**Визначено їх сутність та надано характеристику*

Постановка проблеми. Для видачі обґрунтованих звітів аудитор повинен мати повну, достовірну і надійну інформацію – аудиторські докази. Доказом є факт, який підтверджує чи спростовує(заперечує) інший факт, або ж відомості щодо певного факту, які дають змогу досить впевнено сформулювати думку і скласти аудиторський висновок.

Стан вивчення проблеми. В нормативах з аудиту і спеціальній економічній літературі наводяться різні визначення суті аудиторських доказів. Так, одні економісти наголошують, що під аудиторським доказом варто розуміти інформацію, яка підтверджує правильність відображених в обліку даних, отриманих під час фактичної перевірки стану контрольованого об'єкта, яку відбирає аудитор у процесі контрольних дій для надання замовникові висновку про достовірність звітності.

Інші економісти аудиторські докази називають свідченнями, відомостями, отриманими аудитором під час перевірки.

Мета дослідження – визначити сутність та надати характеристику методів збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вивчення методів збору аудиторських доказів внесли вчені-економісти – М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.Т. Білуха, О.М. Голованов, Л.І. Гомберг, М.В. Кужельний, Л.К. Сук, В.П. Завгородній, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, В.Г. Лінник та інші вчені. Однак цілий ряд теоретичних, методичних і практичних проблем з даного питання потребують вирішення та подальших розробок.

Викладення основного матеріалу дослідження. *Метод збору аудиторських доказів* – це сукупність способів, прийомів, використовуваних для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці *прийоми* можна об'єднати у такі групи:

– перша – визначення кількісного та якісного стану об'єкта;

– друга – визначення відхилень дійсного стану досліджуваного об'єкта від норм та нормативів, планових показників та інших правил;

– третя – оцінювання стану об'єкта (у минулому, поточному та майбутньому періодах).

Отже, методом аудиту є визначення реального, якісного та кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень від базового або нормативного стану й оцінювання цих відхилень за критеріями доцільності та законності.

В аудиті широко застосовують прийоми та методи, які не є власне аудиторськими – це передусім прийоми та методи статистики і аналізу господарської діяльності: порівняння, групування, деталізація показників, індекси, елімінавання, балансовий, сальдовий тощо.

Аудит нерівнозначне іншим поняттям – документальної комплексної ревізії, рахункової перевірки балансу, судово-бухгалтерської експертизи, аналізу господарської діяльності, але аудит використовує методи їх дослідження. В основному це поєднання методів документальної ревізії і аналізу господарської діяльності. Таких як:

– *Огляд.* Це використання, зокрема, візуальної оцінки певних подій. Цей метод використовується на різних етапах аудиторської перевірки. На початку перевірки аудитор може обійти підприємство і скласти перше враження про бізнес, основні засоби підприємства, рівень зносу обладнання. Огляд активів дає точну інформацію про їх існування і орієнтовану про їх стан і оцінку.

Крім того, можна проводити пряме візуальне спостереження за роботою працівників підприємства з

виконання ними своїх обов'язків. Спостереження за роботою бухгалтерів може допомогти аудитору в оцінці ефективності окремих процедур контролю. Спостереження не бувають достатніми самі по собі, попередні враження необхідно підтвердити іншими свідченнями.

– *Опитування.* У результаті опитування клієнт дає письмову чи усну інформацію на запитання аудитора. На етапі планування перевірки необхідно зробити висновки про бізнес підприємства клієнта і структуру внутрішнього контролю.

У результаті опитування можна одержати значні обсяги свідчень, але цю інформацію не вважають остаточною, оскільки вона не надходить з незалежного джерела і може бути викривлена на користь клієнта.

– *Підтвердження.* Це одержання письмової відповіді від незалежної третьої особи, яка підтверджує правильність тієї чи іншої інформації у відповідь; на відповідний запит аудитора. Оскільки підтвердження надходять з незалежних від клієнта джерел, вони є особливо цінними і широко використовуються як підтверджу вальні свідчення.

Підтвердження – це досить корисний тип свідчень при перевірці багатьох видів інформації. Щоб свідчення було надійним, підтвердження має бути під контролем аудитора від запиту до відповіді. Якщо виявиться, що підготовкою запитів про підтвердження, їх надсиланням і одержанням відповідей займається клієнт, то це означає, що аудитор втратив контроль, а разом з ним і свою незалежність. У такому разі зменшується надійність свідчень.

– *Фактичний контроль.* Під фактичним контролем розуміється огляд і підрахунок аудитором матеріальних активів (виробничих запасів, коштів, цінних паперів, основних засобів та ін.). *Інвентаризація* – це метод контролю фактичної наявності та стану підконтрольних об'єктів.

Основні завдання інвентаризації полягають у визначенні фактичного стану і наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), коштів у касі, на рахунках у банках, розрахунково-кредитних операцій, а також обсягів незавершеного виробництва підприємства

За допомогою фактичного контролю, як правило, не можна визначити чи правильно були зроблені оцінки для фінансової звітності.

– *Документальна перевірка* – це перевірка документів і записів клієнта з метою визначення достовірності й законності операцій, зафіксованих у них. Більшість документальної інформації є внутрішньою і зовнішньою одночасно. Найбільш переконливими є документи, що підготовлені й направлені клієнту третіми особами. Достовірнішими (з точки зору зменшення ймовірної підробки), ніж звичайні зовнішні документи, є офіційні документи, які мають підписи посадових осіб, печатки, спеціальні розпізнавальні знаки, тиснення та ін.

– *Сканування.* За допомогою сканування вивчають нетипові статті і події, відображені в документації підприємства. Типові напрямки сканування в аудиторській програмі формуються так: сканувати кредитові записи рахунків витрат і підтвердити їх даними первинних документів.

Мета сканування – знайти щось нетипове. Як правило, в ході процедури сканування пряма доказова інформація не проявляється, але можуть виникнути питання, щодо яких необхідно отримати додаткову інформацію.

– *Аналітичні процедури* використовуються для одержання аудиторських доказів. Термін "аналітичні процедури" в міжнародних аудиторських стандартах використовується для опису економічного аналізу показників і тенденцій. Вони включають порівняння фінансової інформації:

- з не фінансовою інформацією,
- із зіставною інформацією за попередні періоди,
- з очікуваними результатами (планом, бюджетом та ін.),
- аналогічною інформацією в галузі (порівняння показників з показниками аналогічних підприємств у галузі).

– *Підрахунок.* Це перевірка арифметичної правильності, точності підрахунків і передачі інформації. Перевірка арифметичної точності полягає, наприклад, у перевірці калькуляцій, розрахунків амортизації, накопиченні даних з реалізації продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, підсумків у журналах та додаткових бухгалтерських книгах та ін. Перепереверка передачі інформації полягає в рознесенні за рахунками. Аудитор має переконатись, що одна й та сама сума врахована в декількох документах. Так, аудитор проводить невеликі тести, щоб переконатись в правильності синтетичного й аналітичного обліку обсягів реалізації, зіставляючи їх з даними обліку дебіторської заборгованості, звіряється з головною книгою.

Джерела аудиторських доказів.

Джерелами одержання аудиторських доказів є:

- а) первинні документи економічного суб'єкта і третіх осіб;
- б) реєстри бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється;
- в) результати аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, що перевіряється;
- г) усні відповіді співробітників об'єкта, що перевіряється, і третіх осіб;
- д) результати зіставлення одних документів об'єкта, що перевіряється, з іншими (з документами третіх осіб);
- е) результати інвентаризації майна об'єкта, що перевіряється, проведених співробітниками підприємства;
- ж) бухгалтерська звітність.

Якість доказів залежить від їх джерел. Найбільш цінними аудиторськими доказами вважаються докази, отримані аудитором безпосередньо в результаті дослідження господарських операцій.

Аудиторські докази одержуються в процесі перевірок належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки на суттєвості.

Тести системи контролю – застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінки ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю.

Аудиторські тести класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняються як ротаційні, глибинні, тести слабких місць, цілеспрямовані, наскрізні.

Ротаційні тести являють собою порядок, відповідно до якого об'єкти, що підлягають аудиторській перевірці, вибираються аудитором по черзі, на принципах ротації.

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 базу перевірки розширюють.

Спрямовані тести використовують з метою наступного контролю здійснюваних операцій.

Наскрізні тести – це форма поглибленого тесту, яка використовується для вивчення системи в цілому. Крім тестів системи контролю, в аудиторських перевірках може також використовуватися система незалежних тестів.

Незалежні тести призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою отримання доказів про повноту, правильність і законність операцій, відображених у бухгалтерських записах і фінансовій звітності.

Тести контролю застосовують для оцінки ризику засобів внутрішнього контролю. Тестування проводиться, щоб визначити: чи надійно працюють передбачені на підприємстві системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; чи здатні ці системи ефективно перешкоджати появі суттєвих викривлень фінансової звітності і виявляти їх; чи працюють

засоби контролю з однаковою ефективністю протягом усього звітного періоду.

Аудитор тестує засоби контролю у всіх випадках, крім тих, коли він оцінює ризик засобів контролю як високий. Як правило, аудитор оцінює ризик невідповідності внутрішнього контролю як значний, якщо: системи обліку і внутрішнього контролю неефективні; проведення оцінки ефективності систем обліку і внутрішнього контролю вимагає більших витрат, ніж може принести користі.

Ризик невиявлення – це ризик, який аудитор готовий взяти на себе щодо не виявлення суттєвих помилок у фінансовій звітності за допомогою аудиторських процедур, припускаючи, що в системі внутрішнього контролю їх не змогли виявити і виправити. Він оцінюється як імовірність того, що аудитори не зможуть виявити суттєвих помилок у системі обліку клієнта, які не були виявлені і виправлені за допомогою системи внутрішнього контролю.

Ризик невиявлення визначає кількість свідчень, які аудитор планує зібрати. При низькому рівні ризику невиявлення необхідно зібрати більшу кількість аудиторських свідчень. Коли аудитор готовий взяти на себе більший ризик, аудиторських свідчень вимагається менше. У цьому випадку ефективність виявлення помилок залежить від аудиторів, і вони несуть відповідальність за виконання відповідних процедур зі збору інформації щодо достовірності фінансової звітності (збору аудиторських свідчень). Зазначені аудиторські процедури повинні забезпечити виявлення суттєвих помилок у фінансовій звітності і діляться на дві категорії:

– аудиторська перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій і залишків за рахунками;

– аналітичні процедури збору додаткової інформації.

Якщо за допомогою цих процедур суттєві помилки не виявлені, діяльність аудиторів неефективна.

Якщо аудитор знає про факти невиконання клієнтом вимог законодавчих та нормативно-правових актів, він повинен при першій можливості більш повно і ретельно проаналізувати обставини, за яких були припущені порушення, а також оцінити можливий вплив виявлених порушень на достовірність і повноту фінансової звітності підприємства.

"Процедури по суті" – це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Є два типи процедур по суті:

а) перевірки докладної інформації про операції та залишки;

б) аналітичні процедури.

Поняття "*суттєвість*" аудиту є дуже важливим. Аудитори не повинні звертати увагу на несуттєві моменти – це один із принципів аудиту.

Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на достовірність фінансової звітності, на прийнятті рішення. Аудитор має самостійно вирішувати, з якого моменту помилка, викривлення, порушення законів стали суттєвими для фінансової звітності. Це рішення приймається аудитором на дослідницькій стадії аудиту. Встановлений плановий рівень суттєвості аудитор використовує як для суцільних, так і для вибіркового досліджень.

Одержуючи аудиторські докази шляхом проведення процедур по суті, аудитор повинен розглянути достатність і відповідність аудиторських доказів, отриманих у результаті проведення таких процедур, разом з будь-якими доказами, отриманими в результаті тестів контролю, для підтвердження тверджень у фінансових звітах.

Твердження у фінансових звітах – це твердження управлінського персоналу, явні чи неявні, які містяться у фінансових звітах класифікуються за ознаками:

а) *існування*: актив або зобов'язання існують на конкретну дату;

б) *права і зобов'язання*: актив або зобов'язання належать суб'єктові господарювання на конкретну дату;

в) *наявність*: операція або подія, які стосуються суб'єкти господарювання, відбулися протягом звітного періоду;

г) *повнота*: відсутність необлікованих активів, зобов'язань, операції або подій, а також нерозкритої інформації про статті;

г) *оцінка вартості*: актив або зобов'язання обліковуються за відповідною балансовою вартістю;

д) *оцінка*: операція або подія відображені за належною сумою, доход» і витрати віднесені до відповідного періоду;

е) *подання й розкриття інформації*: інформація про статтю розкрита класифікована й описана згідно з прийнятною концептуальною основою фінансової звітності.

Як правило, аудиторські докази отримуються стосовно кожного твердження у фінансовому звіті. Аудиторські докази стосовно одного твердження (наприклад, щодо існування запасів) не можуть компенсувати відсутність аудиторських доказів щодо іншого твердження (наприклад, оцінки вартості). Характер, розрахунок часу та обсяг процедур по суті залежатимуть від тверджень. Перевірки можуть забезпечити аудиторськими доказами кілька тверджень, наприклад, перевірка стану дебіторської заборгованості може надати аудиторські докази і стосовно існування, і щодо оцінки вартості.

Аудитор повинен розглянути зв'язок між витратами, понесеними для одержання аудиторських доказів, і корисністю отриманої інформації. Однак складність і витрати самі по собі не є достатньою підставою для відмови від виконання необхідної процедури.

Наявність вагомих сумнівів щодо суттєвого твердження, згідно якого складена фінансова звітність, приведе до необхідності отримання достатніх та доречних аудиторських доказів для усунення такого сумніву.

В разі неможливості отримання достатніх та доречних доказів керівник служби внутрішнього аудиту повинен зробити необхідні зауваження в аудиторському звіті за результатами аудиторської перевірки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, аудиторські докази збирають для підтвердження

логічної тези про достовірність (реальність) даних. Для отримання цих доказів можна використовувати різні прийоми аудиторського контролю.

Належну увагу аудитор повинен приділяти перевірці правильності підрахунків в облікових реєстрах і переносу їхніх підсумкових даних у реєстр синтетичного обліку – Головну книгу, тому що на основі наявної в ній інформації складається фінансова звітність.

Отримані у процесі аудиту докази систематизуються і на їхній основі відповідно до затверджених розділів програми розробляються пропозиції, спрямовані на усунення виявлених відхилень. Аудитор встановлює терміни і порядок внесення виправлень у дані бухгалтерського обліку і звітності. Переконавшись у виконанні його пропозицій, аудитор складає звіт про результати аудиторської перевірки і висновок про правильність ведення бухгалтерського обліку і вірогідності даних фінансової звітності.

Список використаної літератури:

1. *Андреев В.Д.* Внутренний аудит / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003.
2. *Бычкова С.М.* Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
3. *Бурцев В.В.* Внутрішній аудит компанії / В.В. Бурцев // *Круглий стіл*. – 2004. – № 3 (16). – С. 19-22.
4. *Каменська Т.О.* Визначення суттєвості в аудиті / Т.О. Каменська // *Вісник податкової служби України*. – 2003. – № 33. – С. 51-54.
5. *Каменська Т.О.* Методика внутрішнього аудиту виробничих витрат / Т.О. Каменська // *Вісник податкової служби України*. – 2005. – №10. – С. 49-51.
6. *Каменська Т.О.* Планування аудиту / Т.О. Каменська // *Вісник податкової служби України*. – 2004. – № 27. – С. 61-64.
7. *Сонин А.М.* Внутренний аудит: современный подход / А.М. Сонин. – М.: Финансы и статистика, 2007.
8. *Сотникова Л.А.* Внутренний контроль и аудит: [учебник] / Л.А. Сотникова. – М.: Финстатинформ, 2001.

КАМЕНСЬКА Т.О. – доцент Національної академії статистики, обліку та аудиту