



### ТЕМА 3.

## СУЧАСНА МЕТОДИЧНА БАЗА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

### ПЛАН

1. Форми, методи, прийоми і об'єкти внутрішнього аудиту.
2. Методи і процедури одержання аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту.
3. Суттєвість, рівень суттєвості й ризик помилки у внутрішньому аудиті.
4. Аудиторська вибірка при проведенні внутрішнього аудиту.
5. Підсумкові документи за результатами перевірки службою внутрішнього аудиту.



### Питання 1:

### Форми, методи, прийоми і об'єкти внутрішнього аудиту

Застосовувані при внутрішньому аудиті методи й прийоми мають забезпечувати комплексне і системне вивчення показників фінансово-господарської діяльності підприємств, їх структурних підрозділів і інших об'єктів перевірки.

Залежно від часу проведення контролю розрізняють:

- **попередній контроль** – здійснюється до початку здійснення господарських операцій, що підлягають контролю, і спрямований на попередження незаконності і недоцільності їх проведення. Ця форма контролю має попереджуючий характер і застосовується на перших трьох стадіях процесу управління, тобто постановки проблеми, визначення мети і планування заходів щодо її досягнення. Головна мета попереднього контролю – попередити незаконне і нераціональне використання коштів, будь-які зазіхання на власність до здійснення фінансових або господарських операцій. Найбільше часто ця форма контролю використовується при оцінці бізнес-процесів, ступені використання матеріальних і фінансових ресурсів, при оцінці обґрунтованості договорів різного характеру з юридичними і фізичними особами, при розробці схем і проектів оптимізації виробництва, маркетингу, оподаткованої бази підприємства і т.д.

- **поточний контроль** – невід'ємний компонент оперативного управління. Він проводиться безпосередньо в процесі здійснення операцій і спрямований на оперативне виявлення та усунення недоліків, поширення позитивного досвіду. Головна особливість поточного контролю полягає в оперативному виявленні відхилень від норм законодавства і внутрішніх

нормативів шляхом оперативного зіставлення з ними факту в момент здійснення фінансово-господарських операцій. Переваги цієї форми контролю полягає в можливості виявлення та усунення помилок у бухгалтерських записах, у розрахунках при нарахуванні податків, при порушеннях законодавчих і нормативних актів і т.д. до моменту «виходу» звітності за межі підприємства.

- **наступний контроль** – це контроль за певний звітний період. Він здійснюється після здійснення господарських операцій і спрямований, в основному, на встановлення достовірності звітних даних, а також на виявлення недоліків або позитивного досвіду. Наступний контроль забезпечує об'єктивну оцінку діяльності об'єктів перевірок. Основне його призначення – виявлення порушень законодавства в минулому періоді, встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, забезпечення збереження майна, оцінка господарської доцільності і законності проведених операцій, виконання приписів органів управління і т.д. Наступний контроль відрізняється поглибленим і комплексним вивченням усіх сторін діяльності об'єкта перевірки, і дозволяє виявляти недоліки попереднього і поточного контролю.

Залежно від джерел контрольних даних виділяють *форми контролю*:

- **документальний контроль** – це процес контролю над правильністю ведення обліку, складання форм звітності. Він проводиться за документальними даними, джерелами яких є первинні і зведені бухгалтерські документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, плани і звіти підприємства, господарські договори, установчі документи та інші джерела інформації. Специфіка цього виду контролю полягає в тому, що зазначені джерела можуть бути як достовірними, так і недостовірними, як повними, так і неповними, що слід ураховувати при виборі внутрішнім аудитором технічних прийомів перевірки документації.

- **фактичний контроль** – це процес вивчення реального стану об'єктів, що перевіряються, на основі огляду їх у натурі (обмірювання, зважування, перерахування, лабораторного аналізу й ін.). Ціль цієї форми контролю – встановлення фактичного стану контрольованих об'єктів, обсягу і якості виконаних робіт, дійсного здійснення операцій, відображених в облікових документах. Фактичний контроль здійснюється шляхом огляду об'єктів, що перевіряються, у натурі, інакше кажучи, способом проведення інвентаризації активів і пасивів підприємства.

Усі види контролю поділяються на камеральні та виїзні; суцільні, вибіркові та комплексні.

*Методи внутрішнього контролю.*

**Читання документів** являє собою вивчення документів, що характеризують стан відповідних об'єктів внутрішнього контролю. Сутність цього методу полягає у визначенні дійсності та правильності оформлення відповідних документів, достовірності та законності відображених у них господарських операцій. Внутрішні аудитори повинні переконатися у

легітимності конкретного документа. Для цього використовуються два методичні прийоми:

Перший методичний прийом полягає в тому, що вибираються певні записи в реєстрі бухгалтерського обліку або у фінансовій звітності та простежується відображення операції в обліку аж до того первинного документа, який підтверджує реальність і доцільність виконання цієї операції.

Другий методичний прийом припускає процедуру, у ході якої вибираються деякі первинні документи, простежується відображення їх даних у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, перевіряється заключна кореспонденція рахунків. Таким чином, внутрішні аудитори переконуються в тому, що обрані ними операції відображені в обліку відповідно до діючої нормативно-правової бази і не суперечать законодавству.

**Рахункова перевірка** являє собою перевірку правильності цифрового матеріалу в документах і реєстрах обліку. Ця перевірка полягає в оцінці внутрішнім аудитором арифметичної точності даних, що перевіряються, на підставі незалежних підрахунків, відображених як в документах і облікових записах, так і виконаних внутрішніми аудиторами. Перерахування, як правило, здійснюється вибірково.

**Зіставлення документів** означає звіряння відомостей про конкретний об'єкт контролю, який міститься в різних документах. Цей метод використовується при звіянні документів, складених об'єктом перевірки, з документами третіх осіб для встановлення наведених відомостей про операції для виявлення допущених помилок або порушень.

**Інвентаризація** – прийом, який дозволяє одержати при його правильному застосуванні достатню інформацію про наявність майна у об'єкта перевірки та орієнтовну інформацію про стан активів і зобов'язань. При інвентаризації дані про їх фактичну наявність фіксуються в інвентаризаційних описах а, у випадку розбіжності з обліковими даними, у порівнювальних відомостях. Дані, отримані в результаті інвентаризації, порівнюються з даними бухгалтерського обліку і фінансової звітності з метою встановлення недостач або надлишків коштів.

**Процедури контролю.** При проведенні внутрішнього аудиту для одержання аудиторських доказів застосовуються контрольні процедури:

**Інспектування** являє собою перевірку записів, документів або матеріальних активів. У ході інспектування записів і документів внутрішні аудитори одержують докази різного ступеня надійності документів, що перевіряються.

**Спостереження** являє собою відстеження процесу або процедури, яка виконується іншими особами (наприклад, за перерахуванням матеріальних запасів співробітниками об'єкту перевірки).

**Запит** являє собою пошук інформації у обізнаних осіб в межах або за межами об'єкта перевірки. Запит за формою може бути як офіційним письмовим запитом, адресованим третім особам, так і неформальним усним питанням.

**Підтвердження** являє собою відповідь на запит про інформацію, що міститься в облікових записах.

**Перерахування** являє собою перевірку точності арифметичних розрахунків у первинних документах і облікових записах або виконання внутрішнім аудитором самостійних розрахунків.

**Аналітичні процедури** являють собою аналіз і оцінку отриманої інформації, дослідження найважливіших показників роботи об'єкта внутрішнього аудиту шляхом вивчення і порівняння взаємозалежності фінансової і нефінансової інформації. Аналітичні процедури дозволяють, наприклад, виявити незвичайні операції та події, зміни в діяльності об'єкта внутрішнього аудиту, помилки, відхилення від норм і нормативів, порушення застосовуваної нормативної правової бази.

Аналітичні процедури в процесі проведення перевірки можуть містити в собі:

- порівняння поточної інформації з подібною інформацією в попередні періоди;
- порівняння поточної інформації з кошторисами видатків і прогнозами;
- вивчення взаємозв'язку фінансової і нефінансової інформації (порівняння видатків на оплату праці із середньою кількістю службовців);
- вивчення взаємозв'язку елементів інформації (коливання видатків на виплату відсотків порівнюються із залишками непогашеної заборгованості);
- порівняння інформації з аналогічною інформацією інших підрозділів підприємства;
- порівняння інформації з аналогічною інформацією галузі, у якій працює підприємство.

Аналітична робота дозволяє підготувати наступні матеріали для керівництва підприємства або його структурних підрозділів: аналітичний огляд; динаміку фінансових коефіцієнтів; моделі можливого банкрутства і його ймовірність; характеристики фінансового стану й можливі шляхи їх поліпшення.

Слід підкреслити, що застосування аналітичних процедур дозволяє СВА підвищити якість і результативність внутрішнього аудиту, скоротити витрати на його проведення.

*Об'єкти внутрішнього контролю.* Під об'єктами внутрішнього контролю розуміються активи і зобов'язання підприємства перед своїми працівниками та третіми особами, наприклад, податковими органами, відображені в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також бізнес процеси, що відбуваються на підприємстві.

Об'єкти контролю СВК підрозділяються на дві групи:

1. *Активи, що забезпечують доцільну працю людей у процесі діяльності підприємства, і її зобов'язання.* До цієї групи об'єктів контролю належать:

- основні фонди – засоби праці (машини, устаткування, будинки, споруди, земельні ділянки і т.д.), їх стан і використання;

- нематеріальні активи – об'єкти довгострокового вкладення коштів підприємства (право користування землею, стандарти, ліцензії, патенти, ноу-хау і т.д.), їх стан і використання;
- матеріальні ресурси – предмети праці, призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці;
- фінансові ресурси – статутний, додатковий, резервний капітал, довгострокові і короткострокові кредити та позики;
- трудові ресурси – маса живої праці, яку має підприємство на даний момент, використання трудових ресурсів у процесі доцільної діяльності та результат праці.

2. *Бізнес процеси і їх результати, що становлять у сукупності фінансово-господарську діяльність підприємства.* До цієї групи об'єктів контролю, належать види бізнес-процесів і їх результати:

- збутово-заготівельна діяльність – займає стартове положення в циклі виробництва продукції, тому що це перший переділ виробництва. У її рамках здійснюється придбання, навантаження і розвантаження, сортування та оцінка якості, зберігання, забезпечення матеріалами і напівфабрикатами робочих місць. Саме тут ухвалюються рішення про обсяг оптових закупівель сировини, матеріалів і напівфабрикатів і їх складування, про вибір постачальника, проводяться відповідні маркетингові дослідження.

- виробнича діяльність – займає центральне місце в роботі підприємства. Вона обумовлює формування основної маси витрат. Відповідно, тут перебувають основні резерви підвищення ефективності підприємства шляхом зниження собівартості, виготовленої продукції (робіт, послуг).

- збутова діяльність – націлена на аналіз асортиментів продукції, що виготовляється, її рентабельності, на своєчасне і якісне виконання договорів. Контроль цього виду діяльності допомагає керівництву підприємства визначити найбільш вигідні для виробництва види продукції, а також фактори, що впливають на розмір доходу, як від обсягу виробництва, так і від окремих продуктів.

- організаційна діяльність – багато в чому обумовлює ефективність усіх бізнес процесів на підприємстві.



## Питання 2:

### **Методи і процедури одержання аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту**

**Під аудиторськими доказами у внутрішньому аудиті розуміється інформація, отримана при перевірці, а також результат її аналізу.**

До аудиторських доказів відносяться:

1. Первинні документи і бухгалтерські записи, що є основою звітності, дані управлінського обліку;
2. письмові роз'яснення керівництва об'єкту внутрішнього аудиту або уповноважених їм осіб;
3. інформація, отримана з різних джерел (від третіх осіб).

**Основні методи отримання доказів внутрішнім аудитором:**

1. перевірки (тестування) ефективності функціонування СВК;
2. перевірки (тестування) різних об'єктів внутрішнього аудиту.

Під **прийомими контролю або тестами СВК** розуміють дії внутрішнього аудитора, що здійснюються з метою отримання доказів відносно відповідного об'єкту перевірки про організацію та ефективність функціонування СВК. При тестуванні засобів контролю проводиться пошук не стільки конкретних помилок і викривлень, скільки виявлення повторюваних недоліків систем обліку та контролю, оскільки дані системи повинні перешкоджати виникненню помилок, вчасно виявляти та усувати їх.

СВК і окремі її засоби підлягають тестуванню з метою отримання заснованої на фактах інформації про надійність роботи облікових систем, матеріально-відповідальних осіб і т.д. Цілком зрозуміло, чим вона вище, тем меншу кількість контрольних процедур по суті треба виконувати. Саме тому висновки про надійність роботи СВК об'єкта перевірки впливають на процес планування внутрішнього аудиту.

**Тести СВК можуть містити в собі такі контрольні процедури:**

1. перевірка документів, що підтверджують здійснення операцій або інші події, для отримання доказів належного застосування засобів контролю на практиці, наприклад, наявність дозвільних записів уповноваженими на те особами;
2. здійснення усних і письмових запитів і спостереження за застосуванням засобів внутрішнього контролю;
3. повторне застосування внутрішніми аудиторами контрольних процедур для того, щоб впевнитися, що раніше вони були правильно виконані.

**Оцінка надійності СВК може містити в собі наступні стадії:**

1. Виконання попередньої оцінки надійності механізмів і засобів внутрішнього контролю в під час опису і вивчення зазначених засобів і облікових систем.
2. Розроблення тестів засобів контролю, з урахуванням результатів попередньої оцінки, а в подальшому на їх основі буде проведена первинна оцінка СВК.
3. Проведення остаточної оцінки надійності СВК.

**Змістовність стадій оцінки надійності СВК** полягає у наступному:

Попередня оцінка СВК – це процес ознайомлення зі СВК об'єкта внутрішнього аудиту. Одержавши уявлення про її структуру і роботу, внутрішні аудитори дають суб'єктивну оцінку рівню ризику засобів контролю.

За підсумками попередньої оцінки надійність і ефективність СВК

оцінюються як низькі, а ризик засобів контролю, відповідно, як високий, у таких випадках:

1. СВК при попередньому знайомстві не може бути визнана дійсною;
2. оцінка дієвості СВК і виконання процедур для її підтвердження по суб'єктивній оцінці внутрішнього аудитора недоцільна, тобто відсутня необхідна інформація.

Якщо за результатами попередньої оцінки ризик засобів контролю нижче ніж високий, то первинна оцінка СВК проводиться за допомогою контрольних тестів. Ці тести мають бути спрямовані на оцінку:

1. способів застосування засобів контролю;
2. послідовності застосування засобів контролю протягом періоду, що перевіряється;
3. суб'єктів, що застосовували ці засоби контролю.

Результати первинної оцінки порівнюються з результатами попередньої оцінки. Якщо є суттєві відмінності, тоді необхідно змінити характер, часові рамки та обсяг запланованих процедур по суті.

Перед завершенням перевірки внутрішній аудитор проводить остаточну оцінку СВК, спираючись на результати перевірки процедур по суті та інших отриманих доказах, і, якщо буде існувати потреба, то вносить пропозиції про корегування програми перевірки.

**Процедури перевірки по суті** проводяться з метою отримання доказів про наявність або відсутність суттєвих викривлень у звітності. Ці перевірки проводяться в наступних формах:

- контрольні тести, за допомогою яких оцінюється правильність відображення операцій;
- аналітичні процедури.

Такі дії внутрішнього аудитора, як перевірка надійності і достовірності оформлення первинних документів, зіставлення цифрових показників у первинному документі та у регістрах обліку, пошук підтвердження правильності сальдо і оборотів за рахунками, називають **детальними тестами**, тобто, оцінювання правильності відображення операцій і залишку коштів на рахунках і у звітах.

**Аналітичні процедури** – одні з різновидів перевірки за суттю. На відміну від детальних тестів, для аналітичних процедур характерний аналіз числових показників: розгляд співвідношень між окремими величинами, вивчення тенденцій і закономірностей, а також несподіваних відхилень від тенденцій і закономірностей.

Кожний висновок, що міститься у Звіті (акті) СВА або в іншому звітному документі, має бути підкріплений достатніми, належними і надійними аудиторськими доказами. Зміст цих понять розкриває через:

достатність – кількісний показник доказів, тобто показує чи багато чи мало отримано доказів для підтвердження висновків.

належний характер – якісна сторона доказів, тобто відображення того, чи мають аудиторські докази відношення до підтвердження висновків,

зроблених за результатами внутрішнього аудиту.

надійність доказів – багато в чому залежить від джерела їх отримання (внутрішнього або зовнішнього), а також від форми їх надання (візуальної, документальної або усної).

При оцінці надійності доказів виходять із наступного:

1. докази, отримані із зовнішніх джерел, більш надійні, ніж докази, отримані із внутрішніх джерел;
2. докази, отримані із внутрішніх джерел, більш надійні, якщо існуюча СВК має високу надійність;
3. докази, отримані безпосередньо внутрішнім аудитором, більш надійні, ніж докази, отримані від об'єкта перевірки;
4. докази у формі документів і письмових заяв більш надійні, ніж заяви, представлені в усній формі. Слід зазначити, що докази більш переконливі, якщо вони отримані з різних джерел, мають різний зміст і при цьому не суперечать один одному.

Для отримання аудиторських доказів внутрішні аудитори використовують основні джерела інформації, які поділяються на позаоблікові та облікові.

**До позаоблікових джерел аудиторської доказів відносять:**

Планова документація. Система планів відображає ті цілі, які ставити перед собою підприємство. Внутрішні аудитори повинні звіряти показники, що відображені в планах, зі звітними даними, виявляти причини відхилень і запропонувати заходи щодо зменшення або збільшення планових показників. Значна робота може проводитися з перевірки обґрунтованості планових завдань, а також на стадії формування планів і програм відповідно до наказів або розпоряджень керівництва підприємства.

Нормативна документація. У нормативній документації діючі на в підприємстві нормативи витрат, які є основою при складанні планів і програм. Ці нормативи повинні бути прогресивними, відображати досягнутий рівень витрат праці, матеріалів, використання обладнання із розрахунку на одиницю продукції, що випускається (робіт, послуг). Вони враховують технологічні відходи, нормальний брак і перерви в роботі, тобто, розраховані на середні умови діяльності підприємства.

**До матеріалів контрольних служб відносять матеріали:**

1. внутрішньовідомчої та позавідомчої ревізії, зовнішнього аудиту;
2. лабораторного та лікарсько-санітарного контролю;
3. перевірок контролюючих органів;
4. перевірок природоохоронних органів;
5. звіти служб про виконання наказів і розпоряджень її керівництва.

Листування підприємства і його структур з наступними контрагентами:

1. органами управління, що координують діяльність підприємства;
2. замовниками (покупцями) продукції (робіт, послуг);
3. постачальниками товарів (робіт, послуг);



4) фінансовими та кредитними установами.

Основні позаоблікові джерела інформації підприємства показані на рисунку: Блок-схема системи економічної інформації підприємства (рис.1). З наведеної блок-схеми випливає, що до **основних облікових джерел** відносяться:

- 1) бухгалтерський облік і фінансова звітність;
- 2) управлінський облік і звітність.

В бухгалтерському обліку і фінансовій звітності методами суцільного та безперервного спостереження, суворого документування, систематизації на рахунках, угруповання в балансі та інших регістрах досягається об'єктивна кількісна характеристика цих операцій, а також узагальнена характеристика по підприємству в цілому всієї сукупності господарських засобів, якими воно володіє (розпоряджається), за складом, за розміщенням, за джерелами утворення та за цільовим призначенням, а також його зобов'язань.

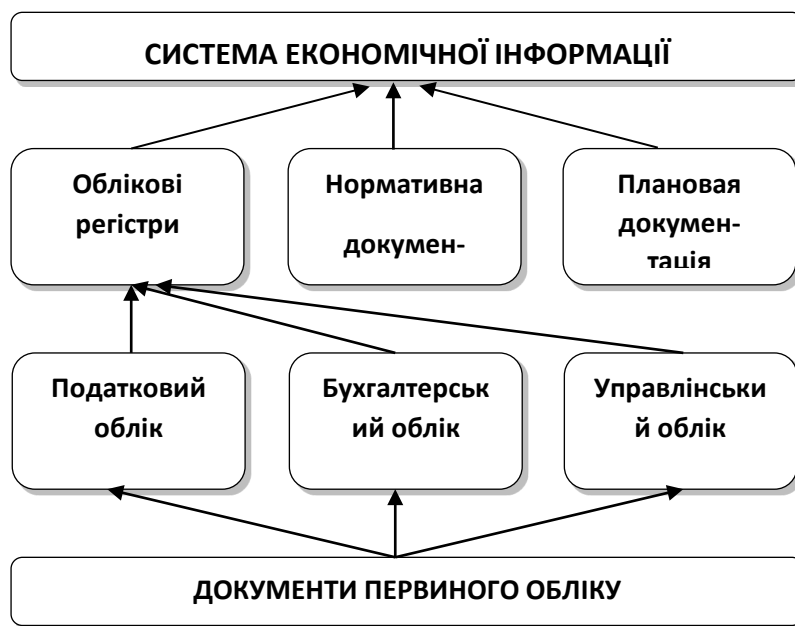


Рис. 1 Блок-схема системи економічної інформації підприємства

Бухгалтерський облік і фінансова звітність будуються на основі первинних облікових документів.

Первинний бухгалтерський документ – це письмове свідоцтво про здійснення господарської операції, що має юридичну силу і не потребує подальших пояснень і деталізації. Якщо господарська операція не оформлена первинними обліковими документами, то вона не може бути відображена в обліку. Документи повинні складатися за уніфікованими формами, які затверджує відповідний регуляторний орган країни, або на рівні підприємства, затверджений обліковою політикою. Форми уніфікованих форм первинної облікової документації є рекомендованими та можуть змінюватися в частині розширення або звуження граф і рядків, включення додаткових рядків і вкладних аркушів для зручності розміщення і обробки необхідної інформації.

Вимоги головного бухгалтера з документального оформлення господарських операцій первинними документами і надання їх до бухгалтерії обов'язкові для всіх працівників підприємства.

Якщо форма документа не є уніфікованою, то вона може бути розроблена підприємством самостійно, затверджена його керівником та бути складовою облікової політики підприємства. При цьому слід, пам'ятати, що Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачені обов'язкові реквізити первинного документу, а саме: найменування документа, дата складання документа, найменування підприємства, зміст господарської операції, вимірники господарської операції, особисті підписи посадових осіб і їх розшифрування.

Крім обов'язкових реквізитів до документу можуть бути введені додаткові реквізити, такі як номер документу, адреса підприємства, підстава здійснення господарської операції та інші. Самостійно створені документи повинні забезпечувати зацікавлених користувачів необхідною та достовірною інформацією, бути зручними для обробки і зберігання, не дублювати інші первинні документи.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік і звітність забезпечують більш швидке, у порівнянні з бухгалтерією, отримання відповідної інформації. Для поточного управління та контролю така інформація є надзвичайно важливою. Тому внутрішній аудитор має знати характер і джерела отримання необхідної для внутрішнього аудиту інформації.

Управлінський облік на рівні структурних підрозділів підприємства – це базова складова системи управлінського обліку в цілому. Він дозволяє поєднати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, начальників ділянок і т.д.), оцінити результати їх роботи і визначити внесок у загальні результати діяльності підприємства або іншого об'єкта внутрішнього аудиту.

На базі даних управлінського обліку формується управлінська звітність, що є об'єктом внутрішнього аудиту. Це система взаємозалежних економічних показників, що характеризує результати їх діяльності за певний проміжок години (годину, добу, декаду, місяць, квартал, рік). На основі цієї звітності приймаються рішення на всіх рівнях управління підприємства. Істотне значення для ефективності та обґрунтованості цих рішень має зрозуміла форма звіту, розташування і подання відповідної інформації, на що повинні звертати увагу внутрішні аудитори.

Слід підкреслити, що не може бути стандартного набору внутрішньої управлінської звітності з єдиними формами та інформаційною структурою.

Управлінська звітність індивідуальна, тому вона будується з обліком наступних класифікаційних ознак:

- 1) за змістом інформації;
- 2) за рівнями управління;
- 3) за цілями управління.

За змістом інформації управлінські звіти діляться на комплексні, тематичні (за ключовими показниками) і аналітичні. Комплексні підсумкові звіти представляють, як правило, за місяць, квартал, рік або інший звітний період. Вони містять інформацію про виконання планів і кошторисів; використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів; відображають доходи і витрати за центрами відповідальності. У них міститься інформація про виконання кошторису витрат, рентабельності, русі грошових коштів і т.п. Використовуються ці звіти для загальної оцінки і контролю.

Тематичні звіти за ключовими показниками складаються по мірі виникнення відхилень за найбільш важливими показниками для роботи підприємства, наприклад, обсяг продажів, втрати від браку, недопоставки за замовленнями, графік випуску продукції і інші. Аналітичні звіти готуються тільки за запитом керівника і містять інформацію, що розкриває причини і наслідки отриманих результатів за різними аспектами діяльності, наприклад, за перевитратами ресурсів або рівню продажів за секторами ринку.

По рівнях управління розрізняють оперативні звіти, поточні і узагальнені звіти. Оперативні звіти надаються на нижньому рівні управління в центрах відповідальності і містять докладну інформацію для прийняття поточних управлінських рішень. Складаються звичайно щотижня або щомісяця.

Залежно від цілей управління звітність підрозділяється на два типи:

- 1) звітність про економічні результати;
- 2) результативна звітність про персональну діяльність.

Звітність про економічні результати призначена для оцінки діяльності керівників господарських підрозділів - цехів, ділянок, бригад. Головне призначення цієї звітності – стати основою для прийняття короткострокових управлінських рішень і забезпечення комунікаційних зв'язків між підрозділами підприємства. Основна звітна форма – рапорт-звіт про підсумки роботи за поточний день, який за формою є відомістю, його показники не вимагають супровідного тексту, дозволяють оперативно здійснювати процес управління. Усі показники звіту пов'язані із планом.

На підставі звітності про економічні результати здійснюється:

*Щоденне оперативне регулювання процесу незавершеного виробництва*, забезпечення контролю за наявністю і рухом деталей, напівфабрикатів у виробництві, цехах, коморах і на робочих місцях за допомогою балансів деталей, рідких мас, металу і т.п.

*Спостереження за чисельністю працівників*, кількістю явок і неявок на роботу, ціло-змінними і внутрізмінними простоями, відпрацьованими людино- і нормо-годинами, рухом робочої сили за даними щоденного табельного обліку. За місяць дані узагальнюються у балансах робочого часу.

*Повсякденний контроль за використанням обладнання* в цехах або на ділянках за даними рапортів-звітів про простой обладнання за видами і причинами з узагальненням цих даних у балансах часу роботи обладнання за місяць.

*Контроль використання всіх видів енергії* (газ, пар, повітря, тепла та електрична енергія) за щоденними звітами про витрати, які базуються на показниках датчиків і лічильників.

З урахуванням специфіки технології та організації виробництва та управління цехам, службам і відділам можуть бути встановлені інші економічні показники (фондовіддача, коефіцієнт використання обладнання, трудомісткість, чисельність, ритмічність виробництва, втрати від браку, коефіцієнти виходу готової продукції і т.д.).

Результативна звітність про персональну діяльність спрямована на забезпечення інформацією щодо причин у відмінності між фактичними та очікуваними показниками. Основний акцент переліку показників сконцентрований на персональній відповідальності. При цьому перелік показників не може бути громіздким. Він має концентрувати керівництво на невеликій кількості статей, по яких фактичні показники суттєво відрізняються від встановлених.

Основними звітними формами є контрольний звіт або звіт про виконання кошторису. Вибір системи звітних показників базується на прийнятій системі контролю, яка повинна мати мотиваційний вплив на підприємство в цілому, а не тільки встановлювати провину керівника його підрозділу за результати господарської діяльності.

Практика внутрішнього аудиту систем управлінського обліку виявила, що найбільше часто зустрічаються наступні види управлінських звітів: звіт про продаж; звіт про запаси готової продукції; звіт про незавершене виробництво; звіт про запаси матеріалів і комплектуючих; звіт про закупівлі; звіт про бартерні операції; звіт про дебіторську заборгованість; звіт про кредиторську заборгованість; узагальнений звіт; звіт про рух грошових коштів.

Таким чином, внутрішня управлінська звітність є системотворчою ланкою в системі управління підприємством та являє собою сукупність упорядкованих показників і іншої інформації, містить інтерпретацію відхилень від цілей, планів і кошторисів.

При внутрішньому аудиті системи управлінського обліку слід оцінювати відповідність системи управлінського обліку наступним вимогам:

1) *доцільності* – інформація, що включається у внутрішні управлінські звіти має відповідати цілям, заради яких вона підготовлена;

2) *об'єктивності і точності* – управлінські звіти не мають містити суб'єктивної думки та упереджених оцінок, а ступінь погрешності, що допускається, не може заважати прийняттю обґрунтованих рішень;

3) *оперативності* – управлінська звітність має представлятися на термін, коли вона є необхідною;

4) *стислості* – відсутність зайвої, надлишкової інформації;

5) *порівнянності* – використання управлінських звітів для роботи центрів відповідальності, проведення аналізу виконання планів і кошторисів;

б) *адресність* – управлінський звіт має потрапити за відповідною адресою з дотриманням необхідних умов конфіденційності;

7) *ефективність* – витрати на складання управлінської звітності повинні бути нижче вигоди, отриманої від використання управлінської інформації, яка в ній міститься.

Конкретные требования к управленческой отчетности должны формулировать сотрудники хозяйствующего субъекта, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации.

Конкретні вимоги до управлінської звітності має ставити управлінський персонал і зацікавлені особи у внутрішній управлінській інформації. Ці вимоги можуть, наприклад, полягати в наступному: зрозумілість інформації; оптимальна періодичність надання; форма надання.

При проведенні перевірок достовірності управлінської звітності слід пам'ятати про **типові помилки**:

1) інформація узагальнюється, головним чином, для контролю обсягу продажу або визначення витрат і не пов'язана з потребами окремих керівників, діяльність яких приносить дохід або вимагає витрат;

2) інформація, що узагальнюється в управлінській звітності, адресується не тим особам, які безпосередньо приймають рішення, а їх керівникам;

3) значний обсяг інформації, що надається, носить загальний характер, що утруднює прийняття обґрунтованих рішень.

**Інформаційні джерела**, які використовуються у внутрішньому аудиті досить різноманітні і численні. Для полегшення пошуку інформації доцільно користуватися даними таблиці:

<b>Класифікаційна ознака</b>	<b>Утримування класифікаційної групи</b>
1. Джерело інформаційного забезпечення залежно від виду інформації	1) нормативно-правова база; 2) літературні джерела; 3) фактична інформація (планова, облікова, звітна, статистична); 4) нормативна і довідкова інформація; 5) інформаційні пошукові системи; 6) комп'ютерні системи служби внутрішнього аудиту.
2. Вимоги до джерела інформації	1) достовірність; 2) достатність; 3) своєчасність.
3. Методи отримання інформації	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ аналіз загально-економічних, регіональних і галузевих особливостей діяльності підприємства;</li><li>▪ ознайомлення з організацією і технологією виробництва, що підлягає перевірці;</li><li>▪ збір інформації про структуру власного капіталу, персонал і виробничу структуру об'єкта перевірки, асортименті продукції, що випускається, застосовуваних методах ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, системі внутрішнього контролю;</li><li>▪ збір інформації про основних постачальників і покупців, юридичних і фінансових зобов'язаннях підприємства або інших об'єктів перевірки.</li></ul>

4. Місце Отримання інформації	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ дані, зібрані внутрішніми аудиторами безпосередньо на об'єкті перевірки (внутрішні докази);</li> <li>▪ дані, зібрані об'єктом перевірки за завданням внутрішнього аудитора і ним перепереверені;</li> <li>▪ дані, представлені третіми особами, включаючи експертів.</li> </ul>
5. Джерело інформації залежно від документації, що підлягає аналізу	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ документи, регламентуючі діяльність підприємства (статут, установчий договір, свідоцтво про державну реєстрацію, облікова політика, внутрішні положення та інструкції);</li> <li>▪ документи, що відображають результати діяльності (звітність різних видів, аналітичні матеріали);</li> <li>▪ матеріали перевірок контролюючих органів, судових і арбітражних позовів;</li> <li>▪ документи планування діяльності підприємства (інвестиційні програми, бізнес-плани, кошториси, проекти);</li> <li>▪ документи оперативної і поточної діяльності підприємства (протоколи засідань ради директорів і зборів акціонерів, угоди, договори, ін.);</li> <li>▪ письмова інформація, отримана за результатами бесід з керівниками та персоналом у ході проведення перевірки;</li> <li>▪ первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку, результати інвентаризації майна і зобов'язань</li> </ul>

Результати проведеної роботи щодо збору аудиторських доказів доцільно узагальнювати, наприклад у наступній формі.

**АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ з \_\_\_\_\_**  
(найменування об'єкта перевірки)

<b>Джерело отримання доказів:</b>
-внутрішній:
-зовнішній:
-змішаний:
<b>Методи отримання доказів:</b>
-перерахування розрахунків об'єкта перевірки (вибірково):
-інвентаризація:
-перевірка правильності обліку окремих господарських операцій:
-усне опитування персоналу і керівників об'єкта перевірки (аркуші опитувань додаються)
-підтвердження (про залишки на рахунках об'єкта перевірки)
-простежування (послідовна перевірка відображення операції через усю бухгалтерію)
-інші методи



### Питання 3:

#### **Суттєвість, рівень суттєвості й ризик помилки у внутрішньому аудиті**

При проведенні перевірки внутрішній аудитор оцінює, яка помилка або викривлення у звітності об'єкта внутрішнього аудиту є суттєвою. Він, по суті, має поставити себе на місце замовника або кваліфікованого користувача звітних документів і зрозуміти, які саме помилки, викривлення дезорієнтують такого користувача, а які – ні.

Загальний підхід до рішення проблеми суттєвості може бути наступним. Якщо факт порушення не відображається на поточній господарській діяльності об'єкта перевірки, тоді його можна суттєвим не визнавати. Якщо ж порушення може викликати кримінальну відповідальність або якщо штрафи і пені призведуть до фінансових або інших суттєвих труднощів для об'єкта перевірки, то це порушення необхідно віднести до категорії суттєвих. Рівень показника суттєвості внутрішньому аудитору необхідно погодити із замовником внутрішнього аудиту.

Слід підкреслити, що при внутрішньому аудиті дуже важливо враховувати можливість викривлень порівняно невеликих величин, які в сукупності можуть вплинути на звітність, що перевіряється. Наприклад, якщо бухгалтер щомісяця нараховує амортизацію по усіх основних засобах і робить при цьому разову помилку, то вона може бути несуттєвою. Однак, якщо ця помилка повторюється щомісяця, то наприкінці звітного періоду вона може перетворитися в суттєву величину.

Особлива акуратність потрібна при перевірці типових записів у комп'ютеризованих системах бухгалтерського обліку, тому що такі помилки при повторенні однотипних операцій «тиражуються» багаторазово.

Внутрішньому аудитору при перевірці достовірності фінансової звітності слід пам'ятати, не тільки про значення (кількість), але й про характер (якість) викривлень у звітності.

Особливо уважно необхідно ставитися до визначення показника суттєвості при перевірці достовірності фінансової звітності, тобто при фактичному виконанні функцій зовнішнього незалежного аудиту. В цьому випадку слід порадитися з головним бухгалтером і ознайомитися з рівнем суттєвості, який приймали зовнішні аудитори.

Внутрішнім аудиторам при перевірці достовірності фінансової звітності слід пам'ятати не тільки про значення (кількість), алі і про характер (якість) викривлень у звітності.

До якісних викривлень можна віднести:

- недостатній або неадекватний опис облікової політики, коли існує ймовірність того, що користувач фінансової звітності буде введений в оману таким описом;

- відсутність інформації про порушення нормативних вимог у випадку, коли існує ймовірність того, що наступне застосування санкцій може вплинути на результати діяльності об'єкта внутрішнього аудиту.

Наприклад, помилка бухгалтера у відображенні кредиторської заборгованості при проведенні податкових розрахунків може бути нижче рівня суттєвості, алі пені і штрафи, нараховані органами ДФСУ при виявленні цієї помилки, можуть скласти суттєву величину.

**Рівень суттєвості** – граничне значення помилки фінансової звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач цієї звітності з більшим ступенем імовірності перестане робити на її основі правильні висновки і приймати адекватні економічні рішення.

Методика розрахунку показника «рівень суттєвості» полягає в його обчисленні як частки від будь-яких базових показників, наприклад, числових значень рахунків бухгалтерського обліку або показників фінансової звітності. При цьому можна використовувати як показники поточного року, так і усереднені показники поточного і попередніх років, а також будь-які розрахункові дані, які можуть бути формалізовані.

Розглянемо умовний числовий приклад практичного визначення єдиного показника рівня суттєвості.

Найменування базового показника	Значення базового показника фінансової звітності (тис. грн.)	Припустима помилка у відсотках	Розраховане значення, що застосовується для визначення рівня суттєвості (тис. грн.)
1	2	3	4
Балансовий прибуток	21289	5	1064
Обсяг реалізації без ПДВ	135968	2	2719
Валюта балансу	128038	2	2561
Власний капітал	20500	10	2050
Загальні витрати	101341	2	2027

### Порядок розрахунку.

У гр. 2 записуємо показники фінансової звітності підприємства. Показники, внесені в гр. 3, повинні бути визначені внутріфірмовим стандартом і застосовуватися на постійній основі. Гр. 4 одержують шляхом множення даних гр.2 на показник гр. 3.

Середнє арифметичне гр.4 становить:

$$(1064 + 2719 + 2561 + 2050 + 2027) : 5 = 2084 \text{ тис.грн.}$$

Найменше значення відрізняється від середнього на:

$$(2084 - 1064) : 2084 \times 100 = 49\%;$$

Найбільше значення відрізняється від середнього на:



$$(2719 - 2084) : 2084 \times 100 = 30\%$$

Оскільки значення 1064 тис.грн. відрізняється від середнього значно, а значення 2719 тис.грн. – не так сильно, і, крім того, друге за величиною значення – 2561 тис.грн. дуже близько по величині до 2719 тис.грн., приймаємо рішення відкинути при подальших розрахунках найменше значення, а найбільше залишити.

Тоді нове середнє арифметичне дорівнює:

$$(2719 + 2561 + 2050 + 2027) : 4 \times 100 = 2339 \text{ тис.грн.}$$

Цю величину можна округлити до 2500 тис. грн. (округлення становить 7%, що незначно) і використовувати її як планований рівень суттєвості.

Розрахований на стадії планування рівень суттєвості визначає максимальне граничне значення помилки, яку може пропустити внутрішній аудитор у зв'язку з її несуттєвістю. Імовірність такого пропуску багато в чому обумовлюється оцінкою показника ризику.

**Ризик** – це можливість настання події, яка вплине на досягнення цілей. Ризик вимірюється в термінах імовірності настання та розміру відповідних наслідків.

Під поняттям «ризик», стосовно до внутрішнього аудиту, розуміється ризик виказання внутрішнім аудитором помилкової думки про виявлені недоліки у звіті (акті) або довідці за результатами перевірки. Цей ризик складається із трьох частин:

1. Ризик об'єкту контролю:
  - 1.1. невід'ємний ризик;
  - 1.2. ризик коштів контролю;
2. Ризик суб'єкту контролю (ризик невиявлення).

Невід'ємний ризик – ймовірність того, що якісь події та дії можуть вплинути на об'єкт внутрішнього аудиту, наприклад: компетентність штатних співробітників і відповідність їх займаним посадам; падіння конкурентоспроможності виготовленої продукції; складність і різноманітність видів діяльності; вплив найбільш великих клієнтів і постачальників; недостатній рівень комп'ютеризації інформаційних систем; низька надійність СВК; недостатні заходи щодо виправлення порушень у відповідь на результати попередніх перевірок. Усі фактори ризику підлягають вивченню і зваженій оцінці на предмет відносної значимості.

Ризик шахрайства внутрішнього аудитора і помилок у звітності зростає, якщо:

- не ведеться необхідна робота з усунення недоліків у роботі систем бухгалтерського обліку і контролю;
- має місце значне недоукомплектування в порівнянні зі штатним розкладом СВА, бухгалтерії і юридичного відділу;
- мають місце незвичайні операції, особливо наприкінці року, які впливають на величину фінансових показників (договори з пов'язаними

особами або платежі за послуги консультантам, адвокатам і т.д.), і виглядають явно невідповідними наданим послугам;

- зустрічаються неповні файли, бухгалтерські книги і рахунку із численними виправленнями, невідображені в обліку господарські операції, відсутні підтверджувальні документи, надання керівництвом та фахівцями об'єкта внутрішнього аудиту розпливчатих та необґрунтованих відповідей на запити контролерів.

Слід пам'ятати, що оцінка невід'ємного ризику проводиться на рівні звітності об'єкта внутрішнього аудиту. Оцінка має враховувати такі додаткові фактори як:

- досвід і знання керівництва, а також зміни в його складі за певний період часу (недосвідченість керівництва може вплинути на підготовку звітності об'єкта внутрішнього аудиту);
- незвичайний тиск обставин на керівництво об'єкта внутрішнього аудиту (наприклад, нестача обігових коштів);
- характерні особливості господарської діяльності об'єкта внутрішнього аудиту (наприклад, потенційна можливість старіння в осяжному майбутньому продукції, що випускається, послуг).

Ризик засобів контролю – суб'єктивно обумовлену ймовірність того, що СВК підприємства не зможе вчасно виявляти і виправляти порушення, що є суттєвими, окремо або в сукупності, і (або) перешкоджати виникненню таких порушень. Можна констатувати, що ризик засобів контролю характеризує ступінь надійності СВК.

Результати оцінки ризику засобів контролю внутрішній аудитор має відобразити в загальному плані внутрішнього аудиту, а уточнюючі зауваження (якщо такі є) – у робочій документації.

Ризик невиявлення – показник ефективності роботи внутрішніх аудиторів і залежить від їх кваліфікації, ступеню ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю об'єкта внутрішнього аудиту. Рівень ризику невиявлення прямо пов'язаний з процедурами перевірки за суттю. При оцінці припустимого ризику невиявлення внутрішньому аудитору необхідно враховувати величину невід'ємного ризику і ризику засобів контролю, які залежать від об'єкта внутрішнього аудиту. Чим вище їх значення, тем нижче має бути величина ризику невиявлення, для того щоб не вийти за межі запланованого аудиторського ризику. Можна охарактеризувати цей зворотний зв'язок так:

- високі значення невід'ємного ризику і ризику засобів контролю зобов'язують внутрішнього аудитора організувати перевірку так, щоб знизити, наскільки це можливо, величину ризику невиявлення й тим самим звести загальний ризик до прийняттого рівня;
- низькі значення невід'ємного ризику і ризику засобів контролю дозволяють допустити під час перевірки більш високий ризик невиявлення і при цьому одержати прийнятне значення загального аудиторського ризику.

В тому випадку, коли внутрішньому аудитору буде потрібно знизити ризик невиявлення, він зобов'язаний:

- 1) модифікувати аудиторські процедури, передбачивши збільшення їх кількості і (або) зміни їх суті;
- 2) збільшити час перевірки процедур по суті;
- 3) підвищити обсяги аудиторської вибірки;
- 4) передбачити можливість проведення тестів, орієнтованих на представників третіх незалежних осіб.

Слід зазначити, що оцінені рівні невід'ємного ризику і ризику засобів контролю не можуть бути настільки низькими, щоб у внутрішнього аудитора не виникло необхідності у проведенні будь-яких процедур перевірки за суттю.



#### Питання 4:

#### **Аудиторська вибірка при проведенні внутрішнього аудиту**

Вибірка проводиться з метою застосування контрольних процедур у відношенні менш ніж 100% об'єктів генеральної сукупності, що перевіряється. Першочерговим завданням внутрішнього аудиту при проведенні вибірки є визначення найбільш оптимального методу відбору елементів для тестування. При цьому можливо:

- відібрати всі елементи (суцільна перевірка);
- відібрати специфічні (певні) елементи;
- відібрати окремі елементи (сформувати аудиторську вибірку).

Практика показує, що суцільна перевірка може бути доцільна, у разі якщо:

- генеральна сукупність складається з невеликої кількості елементів;
- невід'ємний ризик і ризик засобів контролю є високими, а інші засоби не дозволяють одержати достатні аудиторські докази;
- повторюваний характер розрахунків або інших процесів, що здійснюються за допомогою комп'ютерної системи бухгалтерського обліку і робить суцільну перевірку ефективною з погляду співвідношення витрат і результатів.

Суцільна перевірка, звичайно, не застосовується при проведенні тестів СВК, однак, часто використовується при проведенні аудиторських процедур по суті.

Внутрішні аудитори можуть прийняти рішення щодо вибору специфічних (певних) елементів генеральної сукупності, ґрунтуючись на наступних факторах:

1) специфічні статті, що відбираються, можуть включати:

а) елементи з високою вартістю або так звані ключові елементи вибірки, наприклад, елементи, які є підозрілими, незвичайними, в особливій мері підданими ризику або які раніше були пов'язані з помилками;

б) елементи, вартість яких перевищує певну величину, з метою включення до перевірки більшої частини загальної суми оборотів за рахунками бухгалтерського обліку або групи однотипних операцій;

в) елементи для одержання інформації з таких питань, як особливості діяльності підприємства, характер його операцій, систем бухгалтерського обліку і контролю;

г) елементи для перевірки процедур, що дозволяють визначити, чи виконується об'єктом внутрішнього аудиту конкретна процедура.

Вибірка специфічних елементів у межах генеральної сукупності є ефективним засобом отримання аудиторських доказів. Однак слід пам'ятати, що вона не є аудиторською вибіркою. Тому висновки за результатами процедур, застосовуваних до відібраних таким способом елементів, не може бути поширено на усю генеральну сукупність. При використанні цього методу аналізується потреба в одержанні належних аудиторських доказів відносно частини генеральної сукупності, що залишилася, якщо ця частина є суттєвою.

Внутрішні аудитори з урахуванням наявних відомостей можуть прийняти рішення щодо проведення вибіркової перевірки шляхом відбору окремих елементів, тобто застосувати статистичний підхід. Загальна вимога в цьому випадку – репрезентативність вибірки. Дана вимога припускає, що всі елементи досліджуваної генеральної сукупності повинні мати рівну ймовірність бути відібраними до вибірки.

Внутрішній аудитор може використовувати один з наступних прийомів:

1. Випадковий відбір, який проводиться за допомогою відповідних комп'ютерних програм. Цей метод застосовується, якщо обсяг сукупності перевищує 1000 елементів;

2. Систематичний відбір припускає, що елементи відбираються через постійний інтервал, починаючи з випадково обраного числа. Інтервал визначається або на певному числі елементів сукупності (наприклад, вивчення кожного двадцятого документу з усіх документів даної категорії), або на їх вартісній оцінці (наприклад, відбирається той елемент, що становить сальдо або оборот, на який доводиться кожний наступний мільйон гривень у сукупній вартості елементів);

3. Комбінований відбір являє собою комбінацію випадкового і систематичного відбору.

**Побудова та обсяг вибірки.** Внутрішньому аудитору важливо забезпечити, щоб генеральна сукупність була:

1) *належною* з погляду мети процедури вибірки. Наприклад, якщо мета полягає в перевірці завищення суми кредиторської заборгованості, тоді

генеральна сукупність може бути визначена як перелік заборгованостей кредиторам.

2) *повної*, наприклад, якщо внутрішній аудитор збирається відібрати з будь-якої папки первинні документи для вибіркової перевірки, не можна прийти до певних висновків щодо всіх документів за відповідний період, якщо немає впевненості в тому, що дійсно всі документи були підшиті в цю папку.

При цьому підході вибірка проводиться з усієї генеральної сукупності.

*Інший підхід* полягає в *стратифікації* генеральної сукупності.

Стратифікація – процес розподілу генеральної сукупності на страти (підмножини), кожна з яких являє собою групу елементів вибірки з подібними характеристиками (наприклад, з вартістю).

Ефективність вибірки може бути підвищена, якщо проводити стратифікацію генеральної сукупності шляхом поділу її на дискретні підмножини, які мають чіткі ідентифікуючі характеристики. Це дозволяє зменшити обсяг вибірки без пропорційного збільшення ризику, пов'язаного з використанням вибіркового методу. Страти (підмножини) повинні бути ретельно визначені таким чином, щоб кожний елемент вибірки за своїми характеристиками міг бути включений тільки в одну страту.

Слід підкреслити, що результати процедур, застосовуваних до будь-якої відібраної сукупності елементів у рамках однієї страти, можуть поширюватися тільки на елементи, які становлять таку страту. Для висновку у відношенні всієї генеральної сукупності внутрішньому аудитору необхідно проаналізувати суттєвість відносно інших страт, які становлять усю генеральну сукупність. Наприклад, на 20% загального числа елементів генеральної сукупності може доводитися 90 % суми оборотів за рахунками бухгалтерського обліку. В цьому випадку внутрішній аудитор оцінює результати цієї відібраної сукупності і робить висновки про властивості елементів, що становлять 90 % вартості, відокремлено від інших 10 %, стосовно до яких буде використовуватися інший відбір або інші методи отримання доказів, або такі 10 % можуть вважатися несуттєвими.

**Характер і причина помилок.** При тестуванні по суті внутрішній аудитор може визначити, що в багатьох з виявлених помилок є загальні характеристики (наприклад, вид операції, місце здійснення операції, ділянка виробництва, період). За таких обставин він може прийняти рішення виявити усі елементи генеральної сукупності, які мають цю загальну характеристику, і провести аудиторські процедури стосовно до такої страти. Крім того, такі помилки можуть бути навмисними та вказувати на можливість здійснення протиправних дій.

У деяких випадках внутрішній аудитор може встановити, що помилка обумовлена якоюсь окремою подією, яка відбувається лише в конкретно обумовлених випадках, і тому вона не є репрезентативною стосовно інших помилок у генеральній сукупності (аномальна помилка).

**Аномальна помилка** - це помилка внаслідок одиничного випадку, яка не може відбутися повторно. Для того щоб визнати помилку аномальною,

необхідно мати достатню впевненість у тому, що вона не є репрезентативною стосовно генеральної сукупності. Внутрішній аудитор забезпечує таку впевненість шляхом проведення додаткової роботи, яка залежить від конкретної ситуації. Вона націлена на те, щоб одержати достатні докази того, що помилка не стосується тієї частини генеральної сукупності, яка залишилася. Наприклад, помилка, викликана збоєм у роботі електронно-обчислювальної техніки, який мав місце лише одного разу протягом деякого періоду часу. В цьому випадку оцінюється наслідок зазначеного збою (наприклад, шляхом вивчення конкретних операцій, оброблених протягом цього дня) і аналізується вплив причин такого збою на аудиторські процедури та висновки. Іншим прикладом є помилка, яка викликана застосуванням неправильної формули при обчисленні усіх значень вартості матеріально-виробничих запасів у конкретному підрозділі підприємства. Для того щоб визнати помилку аномальною необхідно впевнитися в тому, що в усіх інших підрозділах використовувалася правильна формула.

**Екстраполяція (поширення) помилок.** За результатами перевірки за суттю внутрішній аудитор має екстрапольовати (поширити) помилки, виявлені у відібраній сукупності, оцінюючи їх можливу величину в усій генеральній сукупності. Оцінюється загальна помилка в генеральній сукупності, для того, щоб одержати узагальнену уяву про величину помилки і зрівняти її з величиною суттєвості, розрахованої на стадії планування.

Слід підкреслити, що якщо обороти за рахунками бухгалтерського обліку або група однотипних операцій були підрозділені на страти, тоді екстраполяція помилок проводиться окремо по кожній страті. Сукупність типових, прогнозованих і аномальних помилок по кожній страті розглядається з точки зору їх впливу на достовірність фінансової і управлінської звітності.

Проте, коли помилка визнана аномальною, вона може бути виключена при екстраполяції помилок, знайдених у відібраній сукупності, з усієї генеральної сукупності. Проте, наслідки такої помилки, якщо вона не виправлена, мають бути розглянуті і доповнені до загальної величини помилок, що не є аномальними.

Результати проведеної роботи з вибірки можуть оформлятися за формою, що включає наступні позиції.

1. Вибірка сформована для таких цілей як:
2. Документи, які підлягають вибірковій перевірці:
3. У ході перевірки застосовувався наступний метод вибірки: (випадковий відбір, систематичний, комбінований, не застосовувався):
4. Обґрунтування застосування методу вибірки:
5. Вибір досліджуваної сукупності:
- за найбільш великими елементами (об'єктами обліку) наприклад: основні засоби (за найбільшою вартістю); за найбільшими залишками на рахунках бухгалтерського обліку і т.п.
- за елементами, в яких найбільш висока ймовірність викривлення (кредиторська заборгованість, реалізація продукції (толварів, робіт, послуг), оприбуткування запасів і т.п.):

6. Об'єкти обліку, які підлягають перевірці:
<b>7. Аналіз вибіркової перевірки сукупностей:</b>
- сутність помилок:
- причина помилок:
- вплив помилок на інші напрямки перевірки:
8. Поширення виявленої помилки при вибірці на всю сукупність із відображенням у звітній формі наступних позицій (вид сукупності, помилка в перевірній сукупності, кількість елементів, що перевіряється, кількість усіх елементів сукупності, сума загальної помилки):
9. Порівняння рівня отриманої помилки з припустимою величиною:



### Питання 5:

### **Підсумкові документи за результатами перевірки службою внутрішнього аудиту**

Структура та зміст підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту (звіт або акт) визначаються окремим стандартом або включаються розділом в «Положення про СВА». У цих документах повинні бути наведені наступні відомості, викладені у двох частинах.

У якості підсумкових документів, як правило, складається звіт (акт) з висновками та пропозиціями. Він може складатися із двох частин.

1 частина – Загальна частина – містить у собі наступні відомості:

- склад робочої групи СВА з зазначенням прізвища, ініціалів, посади, місця роботи фахівця, обов'язків у ході проведення перевірки;
- реквізити об'єкта перевірки;
- перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за фінансово-господарську діяльність об'єкта перевірки;
- період часу, до якого відноситься документація, перевірена в ході внутрішнього аудиту.

2 частина – Аналітична частина звіту (акту) містить:

- перелік виявлених відхилень, що перевищують рівень суттєвості помилок і обставин, що їх обумовили;
- оцінку виявлених відхилень з погляду їх впливу на фінансово-економічні показники роботи об'єкта перевірки;
- рекомендації щодо можливих шляхів усунення негативних відхилень або посилення дії позитивних відхилень;
- якісну або кількісну оцінку впливу впровадження рекомендацій СВА на фінансово-економічні показники роботи об'єкта перевірки;
- конструктивні пропозиції (при їх наявності) по удосконаленню управління об'єктом перевірки;

- відомості про всі виявлені суттєві порушення в бухгалтерському або управлінському обліку, що викривлюють звітність;
- відомості про відступ від вимог внутрішніх стандартів СВА та про його наслідки для обґрунтованості зроблених висновків.

Цей матеріал і, особливо пропозиції, що в ньому містяться, рекомендації і зауваження, мають бути обґрунтованими, ясними для розуміння та не допускати подвійного тлумачення формулювань. Виконання цієї вимоги СВА забезпечує більш об'єктивний розгляд звіту внутрішнього аудитора органами управління підприємства і полегшує прийняття по ним конкретних рішень. Це сприяє підвищенню результативності перевірок і одночасно зростанню авторитету СВА.

Слід зазначити, що підготовлені внутрішніми аудиторами висновки та пропозиції для включення в аналітичну частину звіту доцільно, до складання його остаточної редакції, обговорити з керівниками об'єкта внутрішнього аудиту. Такі обговорення гарантують відсутність невірних розуміння в тлумаченні виявлених фактів. До обговорення, як правило, запрошуються всі зацікавлені керівники, що мають право санкціонувати початок виправних операцій і добре обізнані про роботу об'єкта перевірки.

Для виконання перерахованих вище умов внутрішнім аудиторам при складанні звіту (акту) необхідно дотримувати певних принципів, такі як:

Об'єктивність звіту – ґрунтується на фактах, які описуються неупереджено, а висновки і рекомендації формуються без упередження.

Зрозумілість звіту – зміст звіту викладене просто та логічно, не містить занадто багато професійної термінології та характеризується високою інформативністю.

Стислість звіту – характеризується доречністю викладу матеріалу, відсутністю надлишкових подробиць, повнотою виказування думки при мінімальній кількості слів.

Конструктивність звіту – визначається тим, що він за своїм змістом, висновками і рекомендаціями надає допомогу об'єкту внутрішнього аудиту.

Своєчасність звіту – має на увазі, що звіт формується без невинуватених затримок, що дозволяє прийняти термінові та ефективні заходи.

Звітний документ за результатами внутрішнього аудиту в обов'язковому порядку перевіряє та затверджує керівник СВА. Цей документ складається, як мінімум, у трьох примірниках. Один з них передається керівництву об'єкта перевірки, другий – на адресу замовника перевірки, а третій – передається до архіву СВА. Усі три екземпляри звіту мають однакову чинність. Кількість екземплярів звітів і їх адресати визначаються керівництвом підприємства з обліком їх конфіденційності і структури СВК.

Керівництву СВА необхідно, щоб органі управління підприємством за результатами внутрішнього аудиту надавали чіткі листовні відповіді на зауваження та пропозиції, викладені у звітному документі, із зазначенням того, які з них будуть реалізовані, а які не будуть і з якої причини.



СВА, як правило, організує так наступний контроль, щоб переконатися після перевірки, щоб впевнитися, що по викладених у звітному документу недолікам і порушенням і їх причинам вжиті відповідні заходи, що забезпечують їх виправленням та усуненням при відємних відхиленнях або посилення причин, що обумовили їх появу, якщо відхилення позитивні. Можна стверджувати, що за допомогою цієї форми внутрішнього контролю встановлюють адекватність, ефективність та своєчасність заходів, прийнятих керівниками підприємств за його результатами.

Факторами, що впливають на організацію наступного контролю, є суттєвість виявлених недоліків і порушень, розмір фінансових і трудових витрат, необхідних для виправлення положення, несприятливі наслідки, які можуть виникнути у випадку недостатніх заходів щодо усунення цих порушень і недоліків.

Наступний контроль регламентується графіком, який є складовою частиною річного плану роботи СВА. Він формується з урахуванням тимчасових рамок усунення недоліків і порушень, а також строку, коли має бути отримана відповідь про об'єкт, на якому проводиться внутрішній аудит.

У якості прийому наступного контролю можуть застосовуватися:

1. направлення виписок зі звіту (акту) про виявлені недоліки керівникам підприємства та його підрозділів, відповідальним за впровадження заходів з виправлення виявлених недоліків;
2. одержання та оцінка відповідей керівників з точки зору ефективності запропонованих заходів щодо усунення недоліків;
3. поетапне, за потреби, отримання від керівників підприємства або його структурних підрозділів уточнених відомостей під час усунення виявлених перевіркою недоліків.

За результатами наступного контролю складається службова записка або акт, в якому відображається своєчасність і повнота виконання заходів щодо усунення, виявлених внутрішніми аудитором недоліків і порушень.