

Тема 4 Організація та методика внутрішнього контролю

4.1 Внутрішній контроль: його сутність, об'єкти і суб'єкти

Внутрішній контроль є одним з видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Система внутрішнього контролю це політика і процедури суб'єкта господарювання спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень, які впливають на показники фінансової звітності. При цьому, виходячи із концепції аудиту відповідальність за створення системи внутрішнього контролю та ефективність її функціонування виключно лежить на управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

Внутрішній контроль – це незалежна діяльність суб'єкта господарювання спрямована на перевірку та оцінку його діяльності в інтересах керівництва.

Внутрішній контроль представляє собою той елемент управління суб'єкта господарювання відсутність якого унеможливило б існування корпоративного менеджменту на підприємстві. Ефективність фінансово – господарської діяльності суб'єктів господарювання в певній мірі залежить від інтеграції Внутрішнього контролю з управлінським обліком, фінансово – економічним аналізом, які спільно повинні організувати систему внутрішньо корпоративного контролінгу. Внутрішній контроль сприяє пошуку та мобілізації резервів економії ресурсів, зниженню собівартості та підвищенню конкурентоспроможності продукції, товарів, послуг.

Необхідність внутрішнього контролю обумовлена об'єктивними факторами:

- складна організаційна структура суб'єктів господарювання (створення асоціацій, акціонерних товариств, дочірніх підприємств тощо);
- розширення видів діяльності та можливість їх кооперації;
- віддаленість окремих структурних підприємств від головного підприємства;
- необхідність отримання керівництвом об'єктивної інформації;
- незалежна оцінки роботи менеджерів усіх рівнів управління;
- підвищення довіри користувачів фінансової звітності.

Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю в сучасних умовах в значній мірі залежить від внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

В теперішній час не існує єдиної точки зору на сутність внутрішнього контролю. Наприклад внутрішній контроль це:

- основний елемент контролю в процесі менеджменту;
- незалежна діяльність у суб'єкта господарювання з перевірки та оцінки роботи в його інтересах;
- система спостереження й експертної оцінки фінансово – господарської діяльності суб'єкта господарювання і його структурних

підрозділів з метою обґрунтування та прийняття оптимальних тактичних і структурних рішень в управлінні.

Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього контролю фінансових установ визначають:

- Внутрішній контроль - незалежна експертна діяльність служби внутрішнього контролю фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:

- системи внутрішнього контролю фінансової установи;
- фінансової і господарської інформації;
- дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

Організація внутрішнього контролю є першочерговим завданням для власників, які безпосередньо не займаються управлінням підприємства, а передали ці функції менеджерам, а саме тому, актуальним стає питання контролю за діяльністю підприємства, одним із головних інструментів якого має стати внутрішній контроль.

Мета внутрішнього контролю – незалежна експертна оцінка економічної політики суб'єкта господарювання, у тому числі і облікової, оцінка діяльності внутрішнього контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Мета внутрішнього контролю – експертна оцінка обґрунтованості та виконання фінансової стратегії, якості економічної інформації, що формується управлінською системою, пов'язаною з попередженням кризових ситуацій.

Основні завдання внутрішнього контролю:

- перевірка відповідності системи організаційних регламентів суб'єкта господарювання діючим нормативним актам і засновницьким документам;
- забезпечення послідовної і ефективної діяльності підприємства, відповідно чинного законодавства;
- перевірка та інвентаризація наявності майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, застосування цін, тарифів, розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасних розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами;
- експертиза достовірності оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку на предмет достовірності інформації;
- перевірка обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходу від реалізації, фінансових доходів, інших доходів діяльності, формування та визначення фінансового результату діяльності;
- перевірка використання резервних фондів і забезпечень, прибутку;
- попередження недоліків, шахрайства, зловживань, які негативно впливають на ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Аналіз ознак відмінностей внутрішнього і зовнішнього контролю дає змогу зрозуміти суть внутрішнього контролю і визначити основні засади діяльності внутрішнього контролю.

Аудиторський процес внутрішнього контролю, як і процес зовнішнього контролю складається із послідовних взаємопов'язаних етапів.

Етапи аудиторського процесу внутрішнього контролю мають наступний вигляд:

Початковий етап - етап планування перевірки, мета якого складання загального плану проведення перевірки із зазначеним обсягу робіт, графіків і строків проведення перевірки, розробка програми перевірки. Відділ внутрішнього контролю щорічно, до початку звітного періоду складає Загальний план внутрішнього контролю, та інших контрольних заходів. Загальний план ґрунтується на Положеннях з планування, управління і контролю якості проведення аудиту відділу внутрішнього контролю.

В загальному плані, як правило, відображають:

- порядок формування групи, її чисельність із залученням спеціалістів і експертів за необхідністю;
- розподіл обов'язків і прав членів групи внутрішнього контролю за їх професійними якостями та посадовими рівнями;
- інструктаж групи внутрішнього контролю;
- порядок оформлення робочих документів;
- порядок узагальнення результатів проведеної перевірки;
- доведення результатів проведеної перевірки та її узгодження з керівниками підрозділів, посадовими особами об'єкта перевірки;
- контроль усунення виявлених недоліків.

Етап фактичної аудиторської перевірки. Перевірка призначається наказом керівника суб'єкта господарювання. В наказі зазначається організаційний метод перевірки (документальний, комплексний), найменування структурного підрозділу, період, за який проводиться перевірка, прізвища, і посади осіб, які проводять перевірку, строк проведення перевірки. Аудиторська перевірка проводиться за розробленою програмою перевірки, яка визначає обсяг, види, послідовність процедур контролю, методичні прийоми контролю, джерела інформації отримання доказів контролю. Програма проведення контролю має бути детальною інструкцією дії контролерів і засобом контролю якості їх роботи.

Підсумковими документами виконаних робіт працівниками відділу внутрішнього контролю є звіт, висновок, довідки. Висновки та пропозиції розглядаються керівництвом суб'єкта господарювання оформлюються відповідним розпорядженням або іншим документом в якому визначається прийняття проведених робіт. Керівництво розробляє заходи по усуненню виявлених порушень.

Офіційним підсумковим документом є звіт – документ, складений за результатами внутрішнього контролю, який містить відомості про хід внутрішнього контролю, стан системи внутрішнього контролю, висновок. До звіту додаються рекомендації щодо удосконалення діяльності суб'єкта господарювання залежно від характеру виявлених проблем.

Ефективність діяльності відділу внутрішнього контролю залежить від методичного забезпечення проведення аудиту, зокрема від наявності стандартів внутрішнього контролю. Необхідність стандартів внутрішнього контролю зумовлена стандартизацією діяльності, яка забезпечує якість роботи внутрішніх контролерів.

Об'єкти внутрішнього контролю визначаються за принципом їх ролі в процесі управління підприємством. Залежно від цього об'єкти внутрішнього контролю поділяють на групи:

1. Об'єкти контролю організації виробництва та управління:

- якість організації господарської діяльності та управління;
- консультації з менеджменту, маркетингу;
- рекомендації з оптимізації роботи керівників усіх рівнів.

2. Об'єкти тактичного контролю:

- доцільність і законність управлінських рішень;
- доцільність і законність здійснених господарських операцій;
- законність, своєчасність і правильність відображення господарських операцій в обліку і звітності;
- якість організації обліку і внутрішньогосподарського контролю, в тому числі в умовах їх автоматизації;
- якість виконання посадових обов'язків керівниками всіх рівнів управління.

3. Об'єкти стратегічного контролю:

- обґрунтованість фінансово – економічної стратегії;
- обґрунтованість облікової політики;
- ступінь відповідності організаційної структури стратегічним цілям підприємства;
- якість комерційної та маркетингової діяльності;
- якість прогнозів та планів;
- стабільність фінансового стану підприємства.

Об'єкти внутрішнього контролю визначаються **видами діяльності** суб'єкта господарювання. Кожній сфері діяльності характерні свої процеси, що є об'єктами внутрішнього контролю.

Для підприємств виробничої сфери об'єктами внутрішнього контролю будуть процеси:

- постачання;
- виробництва;
- реалізації.

Для підприємств торгівлі об'єктами внутрішнього контролю будуть процеси:

- постачання товарів;
- підготовка товарів для продажу;
- реалізація.

Для проведення аудиту **фінансової звітності** об'єктами внутрішнього контролю є:

- активи;
- зобов'язання;
- власний капітал;
- доходи;
- витрати.
- інші показники фінансової звітності.

Об'єкти внутрішнього контролю визначаються його **цілями і завданнями**. До об'єктів внутрішнього контролю можна віднести:

- стан ведення бухгалтерського обліку;
- фінансову звітність;
- стан активів, зобов'язань, власного капіталу;
- забезпеченість власними обіговими коштами, власними засобами;
- показники фінансового стану;
- систему управління;
- ефективність роботи структурних підрозділів;
- розрахунки за податками, обов'язковими платежами;
- господарські процеси;
- бюджетні програми;
- адміністративні послуги;
- середовище контролю тощо.

Детальне вивчення об'єкта аудиту здійснюється шляхом запитів та аналізу отриманої інформації та іншими методами внутрішнього контролю.

Взагалі, об'єктами внутрішнього контролю є окремі елементи предмета внутрішнього контролю, а тому надати їх повний перелік практично неможливо.

Внутрішній контроль охоплює різноманітні економічні та технічні напрямки, які об'єднують комплекс об'єктів. В якості таких об'єктів виступають всі функції управління, робота економічних та технічних служб, організація та технологія виробництва, система управління підприємством, склад і розміщення господарських засобів та джерела їх надходження, управлінський облік, фінансовий облік, фінансове планування, процеси господарської діяльності, дотримання законів та нормативних актів.

Таким чином, об'єктами внутрішнього контролю є: ведення бухгалтерського обліку, достовірність фінансової звітності, стан майна суб'єкта господарювання, забезпеченість власними засобами, фінансова стійкість, платоспроможність, система управління підприємством, якість роботи економічних та технічних служб, оподаткування, планування, нормування, стимулювання, внутрішній контроль, організація та технологія виробництва, процеси господарської діяльності, проектна документація, виконавча дисципліна тощо.

Приклад. Об'єктом внутрішнього контролю є також кадровий потенціал підприємства. В даному випадку внутрішній контроль вивчає методи, які використовує підприємство для підбору персоналу (послуги кадрових агенцій, засоби масової інформації). Внутрішній контролер аналізує систему тестування для визначення рівня кваліфікації претендентів та їх відповідність посаді. Після проведення необхідних досліджень аудитор розробляє рекомендації найбільш ефективної системи підбору кадрів.

Внутрішній контроль організовується суб'єктом господарювання в інтересах його власників і регламентується його внутрішніми документами для контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійністю функціонування системи внутрішнього контролю.

Основним принципом діяльності внутрішнього контролю є незалежність, який визначає встановлення прав, обов'язків і відповідальності аудитора перед керівництвом суб'єкта господарювання.

Внутрішній контроль проводять внутрішні аудитори, відділ внутрішнього контролю, групи контролю, ревізійні комісії. Вибір організації внутрішнього контролю здійснюють власники суб'єктів господарювання в залежності від організаційної структури підприємства, мети та завдань внутрішнього контролю, типу і характеру діяльності підприємства. Як правило, внутрішній контроль проводиться штатними співробітниками суб'єкта господарювання за вимогою і за ініціативи його керівництва. Залежно від специфіки підприємства внутрішній контроль може здійснюватися внутрішнім аудитором або відділом внутрішнього контролю.

Якщо на підприємстві створено відділ внутрішнього контролю він діє як самостійний структурний підрозділ підприємства. У практичній діяльності відділ внутрішнього контролю керується законами та нормативно – правовими актами України, інструкціями, рекомендаціями, наказами, постановами міністерств і відомств, засновницькими документами, внутрішніми документами і розпорядженнями. Відповідальність за організацію Внутрішнього контролю несе керівник відділу, який зобов'язаний організувати безперервний процес ефективного контролю на підприємстві. Структуру і штати відділу затверджує генеральний директор підприємства за пропозиціями начальника відділу. Розподіл обов'язків між робітниками відділу здійснює начальник відділу відповідно до посадових інструкцій і Положення про відділ внутрішнього контролю.

Положення про відділ внутрішнього контролю визначає його цілі і завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими службами підприємства.

Робота відділу внутрішнього контролю проводиться відповідно до календарного та індивідуального планів робіт, які затверджує керівник підприємства.

Внутрішній контроль передбачає здійснення оцінки, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою надання висновків відповідно цілей внутрішнього контролю. Цілі внутрішнього контролю формуються працівником підрозділу внутрішнього контролю визначають його очікувані результати. Організація внутрішнього контролю передбачає розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього контролю та складання за його результатами програм проведення аудиту. Права, обов'язки, відповідальність, кваліфікаційні вимоги регламентують посадові інструкції працівників відділу внутрішнього контролю.

Необхідність створення відповідних служб внутрішнього контролю розглядається відповідно до характеристики суб'єкта господарювання.

Приклад. Акціонерне товариство має значну кількість територіально віддалених філій, дочірніх підприємств. Дочірні підприємства не дотримуються єдиної методики бухгалтерського обліку, мають різну систему управлінського обліку, а саме тому виникають труднощі в складанні консолідованої звітності. Для усунення недоліків, АТ приймає рішення про створення відділу внутрішнього контролю. Визначає мету відділу внутрішнього контролю – уніфікація та стандартизація облікових процесів дочірніх підприємств для достовірності консолідованої звітності. В даному випадку АТ прийняло правильне управлінське рішення.

Приклад. Виробниче підприємство займається виробництвом обладнання, має загальну кількість працюючих 100 осіб, не має відділів бухгалтерської служби, фінансового відділу, виробничого відділу, Створення відділу внутрішнього контролю на цьому підприємстві вважається недоцільним.

Працівники підрозділу внутрішнього контролю забезпечують об'єктивність висновків в офіційній документації, а керівник – загальну якість результатів роботи відділу внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль проводиться за наказом керівника суб'єкта господарювання.

Відділ внутрішнього контролю повинен попереджати та виявляти помилки, шахрайство.

Функції внутрішнього контролю включають:

- планування;
- організацію;
- операційну функцію;
- контроль;
- реалізацію матеріалів внутрішнього контролю.

На етапі планування визначається мета аудиту, розробляється план перевірок, програма конкретної аудиторської перевірки.

На етапі організації визначається предмет, об'єкт аудиту; джерела інформації, аудиторські процедури, методичні прийоми, відповідальний за проведення аудиту.

Операційна функція визначає сам процес проведення аудиторської перевірки, виконання аудиторських процедур.

Контроль означає аналіз отриманих результатів проведення аудиторських процедур та їх порівняння з відповідними плановими, нормативними, законодавчими вимогами з метою виявлення помилок та надання пропозицій щодо ефективності об'єкту аудиту.

На етапі реалізації матеріалів внутрішнього контролю складається звіт або висновок, пропонуються заходи для усунення виявлених недоліків, здійснюється контроль за виконанням цих заходів.

Відділ внутрішнього контролю не тільки фіксує недоліки, та відхилення від заданих параметрів, а головне, проводить аналіз та надає оцінку функціонування суб'єкта господарювання, прогнозує комерційну діяльність суб'єкта господарювання відповідно принципу безперервності діяльності.

4.2 Методичні прийоми внутрішнього контролю

Методичні прийоми внутрішнього контролю слід розглядати відносно об'єктів аудиту та конкретно до обліково–аналітичних та контрольних процедур.

Для отримання аудиторських доказів Внутрішній контролер застосовує прийоми і способи зовнішнього аудиту, а також спеціальні методи і прийоми,

виконує аудиторські процедури. Спеціальні прийоми внутрішнього контролю у залежності від об'єктів їх застосування поділяють на групи:

- процедури узгодженості (відповідності);
- процедури підтвердження (незалежні).

Процедури узгодженості (відповідності) – це тестування сильних сторін контролю, для оцінки системи внутрішнього контролю.

Процедури підтвердження – це контроль окремих операцій, залишків на рахунках, а також перевірка даних обліку як основи достовірності фінансової звітності.

Прийомами аудиту процедур узгодженості та процедур підтвердження відповідно до МСА є:

- інспекція;
- спостереження;
- опитування;
- підрахунок;
- аналіз;
- вивчення.

Методичні прийоми внутрішнього контролю можна поділити на групи:

- наукового мислення;
- фактичного контролю;
- документального контролю.

Прийоми наукового мислення є первісними методичними прийомами аудиту до яких належать: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, узагальнення, порівняння, гіпотеза, спостереження, порівняння та які використовуються за всіма об'єктами та розділами внутрішнього контролю.

Вибір прийому залежить від підходу аудитора до перевірки фактів господарської діяльності, оскільки одні і ті самі факти, можна перевіряти послідовно від часткового до загального, використовуючи прийом індукції та навпаки від загального до часткового, використовуючи прийом дедукції.

Індуктивний метод зосереджує увагу аудитора на окремих групах процесів з найбільшим ступенем ризику. Аналіз недоліків окремих груп процесів, їх вивчення надає змогу аудиторіві перенести свої висновки на загальну сукупність інформації.

Дедуктивний метод використовують при аудиті фінансового – господарської діяльності підприємства, оцінці напрямку та ефективності системи управління, системи внутрішнього контролю, в межах якої діє об'єкт.

Використання індукції або дедукції визначається обсягом даних для перевірки. Якщо здійснюється суцільна перевірка фінансово – господарської діяльності, то використовується прийом індукції (аудит касових операцій, банківських операцій, розрахунки з підзвітними особами тощо). В усіх інших випадках використовують прийом дедукції, що значно економить час перевірки та підвищує ефективність аудиторських процедур.

До методичних прийомів внутрішнього аудита відносять логічне осмислювання операцій і фактів діяльності шляхом перевірки документів з формальної сторони та по суті. При цьому аудитор самостійно обирає найбільш ефективні методи перевірки достовірності операцій і фактів. Наприклад, якщо у аудитора виникає підозра про достовірність первинних документів, необхідних розрахунків, реальності здійснених операцій, аудитору необхідно провести додаткові аудиторські процедури та обрати оптимальні методичні прийоми: зустрічну перевірку інформації первинних документів, проведення експертизи документів, інвентаризацію тощо.

Прийоми фактичного та документального контролю тісно взаємопов'язані та взаємообумовлені. Це означає, що при використанні прийому фактичного контролю перевірка закінчується тоді, коли вона доповнюється необхідною інформацією із відповідної економічної та технічної документації, а при використанні документального контролю виникає потреба в додатковій інформації про фактичну наявність засобів.

За допомогою прийому документального контролю аудитор встановлює якість, реальність і достовірність документів, на підставі яких в бухгалтерському обліку відображаються операції і факти, правильність облікових записів та достовірність фінансової звітності.

Прийоми документального контролю:

Формальна перевірка: мета – виявлення фактів підробки та дописувань в документах, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. Формальна перевірка передбачає встановлення повноти та правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, які передбачені для даного типу документа, відповідність підписів осіб, які склали документ.

Арифметична перевірка: мета – визначення правильності підрахунків та виявлення відхилень, що приховані за неправильними арифметичними діями. Здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань.

Нормативно-правова перевірка: мета - встановлення відповідності здійснених операцій і фактів нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням державних органів влади та керівництва суб'єктів господарювання. Здійснюється тоді, коли у аудитора виникає сумнів щодо правильності та законності окремих операцій і подій.

Експертна перевірка: мета - надання правової, достовірної та об'єктивної оцінки на підставі наданих експерту матеріалів, правильного формування поставлених завдань. Здійснюється при вивченні документів, господарських операцій і фактів, якості виконаних робіт. Проводиться спеціалістами відповідних галузей знань за дорученням аудитора. За результатами експертної оцінки складається висновок експерта з повними та конкретними відповідями на питання, поставлені аудитором. Експертна перевірка доповнює формальну та арифметичну і спрямована на виявлення підробок в документах, встановлення реальності документу, реквізитів і записів, які містяться в ньому.

Економічна перевірка: мета – встановлення доцільності господарських операцій шляхом перевірки того, яку економічну вигоду вони приносять, чи були проведені економічно обґрунтовані розрахунки, до яких результатів призвела дана господарська операція.

Зустрічна перевірка: мета – виявлення фіктивних документів та фактично не здійснених операцій. Передбачає співставлення двох примірників одного й того ж документу, що знаходяться в різних підприємствах або підрозділах одного підприємства.

Логічна перевірка: мета – розкриття логічних зв'язків між виробничими та фінансовими показниками, оперативне виявлення відхилень від законодавств, норм, стандартів. Перевірка проводиться за допомогою співставлення фактичних результатів з аналогічними або пов'язаними даними документів.

Підтвердження: мета – встановлення достовірності шляхом порівняння різних документів, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій. Наприклад, порівняння прибуткових та видаткових касових ордерів з касовою книгою, журналом реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, журналом, відомістю та фінансовою звітністю.

Прийоми фактичного контролю:

Лабораторний аналіз: мета - уточнення суттєвих характеристик об'єкту контролю та отримання на цій основі якісно нової інформації. Проводиться шляхом відповідного аналізу у відповідних умовах (лабораторіях, стендах тощо).

Перевірка операцій по суті: мета – підтвердження здійснених операцій, їх достовірність та правильність відображення у відповідних документах. Перевірка операцій в натурі включає:

- контрольне придбання – визначає правильність і законність відпуску продукції, товарів, послуг покупцям; розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення таких операцій;

- контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво - використовується для встановлення фактичних витрат на виробництво, вихід напівфабрикатів, готової продукції. Використовується для перевірки норм витрат сировини та матеріалів, технологічного процесу, продуктивності обладнання тощо;

- контроль приймання продукції за якістю та кількістю – використовується при визначенні достовірності даних відділу технічного контролю щодо кількості та якості продукції.

Дослідження операцій на місці: перевірка операцій з основними засобами, запасами, організації виробництва, технологічних процесів та праці на будівельних майданчиках, на виробництві.

Отримання письмових пояснень: використовується одночасно з іншими методичними прийомами за необхідністю, наприклад, при інвентаризації, контрольному запуску сировини у виробництво, тощо.

4.3 Реалізація матеріалів внутрішнього контролю

Незалежний зовнішній аудитор може використовувати результати роботи внутрішнього контролю. Внутрішній контролер не несе відповідальності за використання незалежним зовнішнім аудитором результатів його роботи. Результати внутрішнього контролю можуть бути використані для скорочення обсягів перевірки аудиторських процедур і часу перевірки. Рішення про використання матеріалів внутрішнього контролю приймає особисто зовнішній аудитор виходячи з аналізу стану організації роботи підрозділу Внутрішнього контролю.

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» надають рекомендації зовнішнім аудиторам для оцінки та прийняття рішення результатів внутрішнього контролю, а саме аудитору рекомендують визначити:

- доцільність і обсяг використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів;
- чи існує ймовірність, що робота внутрішніх аудиторів є достатньою для цілей аудиту;
- об'єктивність підрозділу внутрішнього контролю;
- професійну компетентність внутрішніх аудиторів;
- чи існує ймовірність, що робота внутрішніх аудиторів здійснюється із належною професійною ретельністю;
- чи існує ймовірність ефективного обміну інформацією між внутрішніми аудиторами та зовнішнім аудитором.
- характер і обсяг конкретної роботи, яка виконана або має бути виконана внутрішніми аудиторами;
- ризик суттєвого викривлення інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- ступінь суб'єктивності, що припускається при оцінці аудиторських доказів, зібраних внутрішніми аудиторами для отримання впевненості достовірності інформації;
- чи виконана робота внутрішніми аудиторами, які мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм;
- чи належно здійснювалися нагляд, огляд і документування роботи;
- чи отримані достатні аудиторські докази, що уможливають надання обґрунтованих висновків внутрішніми аудиторами;

- чи досягнуто висновків, що є прийнятними за конкретних обставин, та чи відповідають будь-які звіти, складені внутрішніми аудиторами, результатам виконаної роботи;

- чи розглянуто належно будь-які винятки або незвичайні питання, виявлені внутрішніми аудиторами.

При використанні конкретної роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен включити в аудиторську документацію висновки, досягнуті щодо оцінки достатності роботи внутрішніх аудиторів, та аудиторські процедури, виконані зовнішнім контролером щодо цієї роботи.

Фактори, які можуть впливати на визначення зовнішнім аудитором імовірності того, що робота внутрішніх контролерів є достатньою для досягнення мети внутрішнього контролю:

1. Об'єктивність під якою розуміють:

- статус підрозділу внутрішнього контролю у суб'єкта господарювання і вплив цього статусу на спроможність внутрішніх контролерів бути об'єктивними;
- підзвітність підрозділу внутрішнього контролю.

2. Професійна компетентність та практичні навички внутрішніх контролерів, а саме з'ясовують:

- чи є внутрішні контролери членами відповідних професійних органів;
- чи виконується робота особами, які як внутрішні контролери мають відповідну професійну підготовку, професіоналізм і практичні навички.

3. Належна професійна ретельність, а саме встановлюється:

- чи належно здійснюється планування, нагляд, огляд та документування діяльності підрозділу внутрішнього контролю;
- наявність і достатність відповідних посібників з контролю або інших подібних документів, робочих програм та внутрішньої документації.

Результати внутрішнього контролю допомагають зовнішньому контролеру виконати завдання перевірки за значно коротший термін.

За результатами проведення внутрішнього контролю та на підставі узагальнення виявлених помилок зафіксованих у робочих документах внутрішнього контролера, складається підсумковий документ «Аудиторський звіт» або «Звіт внутрішнього аудитора». Він передається керівництву підприємства та містить інформацію щодо підсумків проведеного внутрішнього контролю. В звіті зазначається: об'єкт перевірки, період перевірки, термін перевірки, матеріально-відповідальні особи, перелік питань перевірки, документи подані на перевірку, порушення виявлені у ході перевірки, висновки та рекомендації за результатами перевірки та ін.

Реалізація результатів внутрішнього контролю полягає у повідомленні управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які контролер виявив під час перевірки та які є досить важливими і на які потрібно звернути увагу та вжити заходи для їх усунення.

Контролер повинен також своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу належного рівня відповідальності:

а) у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю, яку аудитор повідомив або має намір повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо повідомлення інформації безпосередньо управлінському персоналу буде неприйнятним за конкретних обставин;

б) у письмовій або усній формі про інші недоліки внутрішнього контролю, виявлені під час перевірки, інформація про які не повідомлялась управлінському персоналу іншими сторонами та які, за професійним судженням контролера, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу.

До інформації у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю контролер повинен включити:

а) описання недоліків і пояснення їх потенційного впливу;

б) достатню інформацію, щоб надати можливість управлінському персоналу зрозуміти значення та суть помилки.

Документальне оформлення внутрішнього контролю складається з двох видів документів - робочих та підсумкових.

До робочої документації вноситься інформація, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті.

Підсумковим документом є звіт - документ, складений за результатами внутрішнього контролю, який містить відомості про хід внутрішнього контролю, стан системи внутрішнього контролю, висновок. До звіту додаються рекомендації щодо удосконалення діяльності суб'єкта господарювання залежно від характеру виявлених проблем.

Звіт складається із вступної, аналітичної та підсумкової частин.

У вступній частині зазначаються такі дані:

- напрям внутрішнього контролю, плановий чи позаплановий внутрішній контроль;

- цілі внутрішнього контролю;

- підстава для проведення внутрішнього контролю із зазначенням реквізитів розпорядчого документа;

- посади, прізвища, імена і по батькові членів аудиторської групи та дати їх участі у проведенні внутрішнього контролю;

- резюме (стислий виклад основних висновків та рекомендацій);

- опис об'єкта внутрішнього контролю;

- дату початку і дату закінчення проведення внутрішнього контролю;

- період, за який проводиться внутрішній контроль.

В аналітичній частині зазначаються результати внутрішнього контролю в розрізі кожного програмного питання із зазначенням використаних працівником підрозділу внутрішнього контролю методів, прийомів та процедур.

Підсумкова частина включає висновок, що містить обґрунтовані підсумки за результатами внутрішнього контролю відповідно до його теми та мети перевірки.

Перед складанням висновку, внутрішній контролер остаточно оцінює аргументованість тверджень і доказів.

Проект звіту з рекомендаціями передається керівником групи для ознайомлення відповідальним за діяльність у спільно узгоджені строки.

Після ознайомлення проект звіту та рекомендації обговорюються групою та відповідальними за діяльність у спільно визначені терміни.

У разі якщо за результатами обговорення відповідальний за діяльність не погоджується з висновками звіту та рекомендаціями, протягом 15-ти робочих днів він надає керівнику групи обґрунтовані коментарі за своїм підписом.

Керівник групи розглядає такі коментарі та готує письмовий висновок щодо їх обґрунтованості.

Звіт складається у одному примірнику, підписується керівником групи та її членами.

За результатами розгляду звіту та рекомендацій керівником установи приймається рішення про проведення додаткового внутрішнього контролю або прийняття рекомендацій відповідальним за діяльність. Якщо в звіті міститься істотна помилка або недолік, керівник підрозділу внутрішнього контролю повинен довести виправлену інформацію до відома всіх осіб, які його одержали.

Рекомендації за результатами внутрішнього контролю повинні:

- містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності підрозділів, щодо яких проводився внутрішній контроль;
- бути спрямованими на усунення усіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати за мету удосконалення діяльності підрозділів;
- бути адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування;
- мати підписи керівника групи та її членів;
- бути подані разом із звітом.

Внутрішній контролер розробляє заходи щодо усунення або попередження недоліків у подальшій роботі підприємства, організовує контроль за дотриманням наданих рекомендацій. Внутрішній контроль висвітлює негативні моменти, встановлює причини недоліків, сприяє

попередженню зловживань, і як наслідок, здійснює позитивний вплив на господарську діяльність підприємства.

Результатом роботи внутрішнього контролера може бути як підсумковий документ (аудиторський звіт) так і бесіда з управлінським персоналом, матеріально-відповідальними особами та іншими особами, з якими проводиться співбесіда щодо виявлених помилок та їх усунення.

Форма звіту має довільну форму. Приклад звіту наведено нижче.

Звіт внутрішнього контролера	
Внутрішній контролер	_____
Місто Запоріжжя	«__» _____ 20__ р.
Проведена внутрішня перевірка	_____ об'єкта, відділу. за період з «__» _____ 20__ р. по «__» _____ 20__ р.
Підстава для проведення внутрішнього аудита наказ	_____
Матеріально-відповідальні особи	з «__» _____ 20__ р. по «__» _____ 20__ р.
Початок перевірки	«__» _____ 20__ р.
Перевірка закінчена	«__» _____ 20__ р.
Документи наданні до перевірки: _____	
Питання винесені до перевірки: _____	
Порушення виявлені в ході перевірки: _____	
Висновки та рекомендації за результатами перевірки: _____	
Внутрішній контролер	_____

4.4 Контрольні питання.

1. Визначте сутність внутрішнього контролю.
2. Поясніть регламентацію діяльності відділу внутрішнього контролю.
3. Дайте порівняльну характеристику внутрішнього і зовнішнього контролю.
4. Визначте функції внутрішнього контролю.
5. Визначте об'єкти внутрішнього контролю.
6. Дайте характеристику суб'єктів внутрішнього контролю.
7. Поясніть в чому полягає документальне оформлення перевірки.
8. Наведіть приклади загальнонаукових методів внутрішнього контролю та поясніть їх суть.

9. Наведіть перелік прийомів документального внутрішнього контролю та поясніть їх суть.
10. Наведіть перелік прийомів фактичного внутрішнього контролю та поясніть їх суть.
11. Яким чином результати внутрішнього контролю можуть використовуватись зовнішнім аудитором?
12. Як оформлюються результати внутрішнього контролю?
13. Що зазначається у підсумкових документах за результатами внутрішнього контролю?
14. Назвіть методи реалізації висновків внутрішніх аудиторів складених за результатами проведеного аудиту на підприємстві.
15. Назвіть види документів якими оформлюються результати внутрішнього контролю