

АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА, ТЕСТУВАННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Постановка проблеми. Для планування перевірки господарської діяльності підприємства, з'ясування типів потенційних помилок і відхилень від норм, для оцінки ризику контролю аудитор необхідний відповідний рівень розуміння системи внутрішньогосподарського контролю. Однак, сьогодні цьому виду контролю приділяється недостатньо уваги і питання щодо його значення є досить дискусійними в сучасній економічній літературі.

Огляд досліджень і публікацій. Проблемні питання щодо оцінки та тестування системи внутрішнього контролю висвітлювались у працях Ф. Бутинця, Б. Усача, Г. Мазуриної та інших вчених – економістів. Але, сьогодні вивчення цієї проблеми незавершене, адже від рівня розуміння системи внутрішнього контролю, його оцінки та тестування залежить кінцевий результат аудиту.

Формулювання завдання. Основною метою статті є дослідження тестування та документування перевірки системи внутрішнього контролю та її оцінка.

Виклад основного матеріалу. Рівень розуміння системи внутрішнього контролю необхідний аудитор для планування перевірки, з'ясування типів потенційних помилок і відхилень від норм, які можуть вплинути на фінансову звітність, а також для оцінки ризику того, що величина може виявитись суттєвою щодо фінансової звітності. Інформація про систему внутрішнього контролю необхідна для оцінки ризику контролю, яка впливає у свою чергу на ризик не виявлення.

Отже, вона є основною для планування ефективних перевірок по суті, які включають тестування господарських операцій та сальдо рахунків, а також аналітичні процедури.

Процес вивчення системи внутрішнього контролю включає такі елементи її структури:

- інформацію про середовище контролю;
- оцінку ставлення керівництва підприємства до важливості і необхідності контролю;
- досягнення розуміння облікової системи шляхом вивчення типів господарських операцій та порядок їх санкціонування, характеру бухгалтерських записів, особливостей складання фінансової звітності та ін.

Процес вивчення системи внутрішнього контролю відбувається шляхом використання процедур досягнення розуміння системи внутрішнього контролю та тестування контрольних моментів. Вибір кількості моментів є прерогативою аудитора.

Якщо аудитор досягне відповідного розуміння внутрішнього контролю, він робить попередню оцінку ризику контролю.

Ризик контролю – це оцінка міри очікування аудитором того, коли система внутрішнього контролю не дозволить попереджати, виявляти і виправляти суттєві похибки у разі їх появи.

Рівень оцінки очікуваного ризику контролю поділяється на високий, середній і низький [наприклад: 1,0 (100%); 0,6 (60%); 0,2 (20%)].

Попередню оцінку ризику внутрішнього контролю розпочинають з аналізу середовища контролю. Якщо адміністрація та службовці підприємства виявляють негативне ставлення до контролю, то виникають сумніви в тому, що конкретні контрольні процедури і моменти виявляються надійними. В такому разі ризик контролю буде максимальний і дорівнювати 1,0.

Незалежно від фактичного рівня ризику контролю при перевірці малих підприємств, ризик контролю автоматично приймається як максимальний (1,0). Аудитор може оцінити його як середній або низький тільки в тому разі, коли збере додаткові свідчення в підтримку здійснених контрольних процедур. Але для проведення додаткових контрольних процедур щодо зменшення рівня ризику знадобляться економічні обґрунтування, так як додаткові перевірки потребують додаткових витрат часу і коштів. Для цього слід порівняти вартість перевірок необхідних контрольних моментів з витратами на проведення перевірок по суті, яких можна і уникнути при зниженні оціночного рівня ризику контролю.

Для вивчення системи внутрішнього контролю необхідно аудитору запланувати та здійснити ряд процедур для збору свідчень стосовно відповідної оцінки системи.

Процедури, які використовуються на стадії розуміння розробки і застосування системи внутрішнього контролю, називаються процедурами досягнення розуміння.

Процедури, які використовуються для перевірки ефективності і підтвердження нижчого рівня ризику контролю називають тестами контрольних моментів.

Якщо результати проведених тестів контролю підтверджують розробку і використання на підприємстві відповідної структури внутрішнього контролю, аудитор залишає попередньо вибраний ним рівень оцінки ризику контролю. В тому разі, коли проведенні тести свідчать про неефективність елементів внутрішнього контролю, вибраний рівень ризику слід переоцінити. Наприклад, оціночний рівень ризику контролю слід підняти з 0,8 до 1,0.

При досягненні розуміння системи внутрішнього контролю, аудитор повинен дослідити її окремі елементи і переконатись в її практичному застосуванні та задокументувати одержану інформацію.

Як правило, багато аудиторських фірм працюють з постійними клієнтами. Тому аудитори володіють інформацією про систему внутрішнього контролю цього клієнта, яка зібрана була ними в попередні роки. Таку інформацію можна оновити і використовувати в поточному аудиті. В цьому випадку методом оновлення інформації є опитування адміністрації та кваліфікованих працівників підприємства.

Суб'єкти підприємницької діяльності для створення і підтримки системи внутрішнього контролю мають власну документацію. Вона повинна включати засновницьку документацію, інструкції з ведення бухгалтерського обліку, організаційні схеми, договори, звіти та ін. Аудитор повинен вивчити відповідну інформацію і обговорити її з працівниками підприємства, щоб переконатись в тому, що вони правильно розуміють цю інформацію.

Перевіряючи первинні та бухгалтерські документи, в яких відображені господарські операції, аудитор одержує свідчення того, що контрольні методи і процедури на підприємстві приведені в дію.

Спостерігаючи за роботою посадовців, які готуючи ці документи виконують свою фахову роботу, аудитор поглиблює своє розуміння контрольних методів і процедур, а також збільшує свою упевненість в тому, що всі вони постійно застосовуються на практиці.

Наскрізна перевірка аудитором певної господарської операції повинна поєднуватись з опитуванням і спостереженням за діяльністю працівників підприємства. Виконуючи цю процедуру, аудитор вибирає один чи декілька документів на початку господарської операції і простежує шлях цього документа (документів) через весь обліковий процес.

Для досягнення розуміння системи внутрішнього контролю і тестування контрольних моментів використовуються аналогічні методи, а саме:

1) в ході ознайомлення з системою внутрішнього контролю, процедури застосовують до тих контрольних елементів, які визначені як актуальні. Тестування

контрольних моментів проводиться тільки у разі, коли оціночний ризик контролю нижче максимального.

2) ознайомлення з системою внутрішнього контролю проводиться стосовно однієї чи декількох господарських операцій протягом певного періоду часу. Тестування ж контрольних моментів здійснюється на більш значних за обсягом відібраних одиницях із числа господарських операцій (від 20 до 100 господарських операцій) і спостереження в цих випадках проводяться частіше, ніж за певний проміжок часу.

Тестування ключових контрольних моментів – це збільшення обсягу процедур, що використовувались при досягненні розуміння системи внутрішнього контролю.

Повторне виконання – це процедура, яка базується на повторній перевірці деяких бухгалтерських документів, преїскурантів, цін, повторній інвентаризації та ін.

Аудитор повинен комбінувати процедури обох типів і проводити їх одночасно, якщо він планує одержати низький оціночний рівень ризику контролю.

Документування результатів вивчення і оцінки системи внутрішнього контролю передбачається вимогами національних і міжнародних стандартів аудиту. Результати перевірки і оцінки системи внутрішнього контролю виступають важливим доказом у судовій практиці.

Як результат тривалого обслуговування клієнта усувається потреба в необхідності щорічного документування аспектів внутрішнього контролю, що залишаються незмінними.

Процедура опитування – це один з ефективних методів початкового формування думки про систему внутрішнього контролю на підприємстві що перевіряється. Опитування проводиться за допомогою спеціальної анкети з конкретними питаннями стосовно характеристик контрольного середовища, а також процедур обліку і контролю. Опитування посадовців стосовно системи бухгалтерського обліку і контролю допомагає аудитору скласти думку про її особливості, але не може розглядатись як остаточний доказ.

При документуванні необхідно підготувати звіт – опис, який являє собою письмову характеристику системи внутрішнього контролю, в якій відображається походження та технологія кожного документа в обліковій системі, складання звітності, а також існуючі контрольні процедури. Він використовується в тих випадках, коли система внутрішнього контролю проста і легко піддається опису. При цьому інформації має бути достатньо для ефективного аналізу контрольних моментів і оцінки ризику контролю.

Для документування оцінки системи бухгалтерського обліку і процедур контролю аудитор складає схему послідовності виконання операцій, а також визначає:

- основні типи господарських операцій, що здійснюються цим підприємством, та яким чином санкціонуються ці операції;
- типи і характер бухгалтерських записів;
- методи обробки інформації про господарську операцію від початку і до кінця її здійснення;
- характер і конкретні особливості процедури представлення фінансової звітності.

Бажано, щоб перед складанням письмового звіту, аудитор обговорив з клієнтом усі питання, що мають відношення до структури контролю. Це дасть змогу усунути непорозуміння між ними і дасть змогу включити у звіт тільки реально існуючі недоліки.

Висновки. Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, можна зазначити, що процес вивчення системи внутрішньогосподарського контролю відбувається шляхом використання процедур досягнення розуміння сутності внутрішнього контролю та тестування контрольних моментів.

Збільшення обсягу процедур, які можуть бути використанні при досягненні розуміння системи внутрішнього контролю і правильна її оцінка дадуть значний ефект у покращенні діяльності підприємств.

Анотація

У статті розкрито значення аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю. Досліджено процедури тестування та документування перевірки системи внутрішньогосподарського контролю.

Ключові слова: аудит, аудиторський ризик, внутрішній контроль, документація, оцінка.

Аннотация

В статье раскрыто значение аудиторской оценки системы внутреннего контроля. Исследованы процедуры тестирования и документирования проверки системы внутривозвращенного контроля.

Ключевые слова: аудит, аудиторский риск, внутривозвращенный контроль, документация, оценка.

Annotation

The article disclosed value of the audit assessment of internal controls. Procedures of testing and documenting of check of system of the the internal control are investigated.

Keywords: audit, risk of auditing work, the internal control, the documentation, estimation.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512с.
2. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402с.
3. Мазурин Г. Внутренний контроль в организации // Аудитор. – 1998. - № 11. – С. 35-44.
4. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці. - Дніпропетровськ: «Наука і освіта», 2004. — 223с.
5. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 231с.