

ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В АУДИТЕ

Рассмотрено систему внутреннего контроля в аудите за элементами и факторы, которые воздействуют на ее оценку

Планирование аудиторской проверки – это процесс обобщения аудиторских процедур, для разработки эффективной методики получения достаточных и надежных аудиторских доказательств. Планирование способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Особое внимание аудитор уделяет оценке действующей системы внутреннего контроля у аудируемого лица.

Система внутреннего контроля (СВК) существует на каждом предприятии. Однако на одних предприятиях она функционирует эффективно, а на других – нет. На одних предприятиях к организации и поддержанию системы внутреннего контроля руководство предприятия подходит сознательно, на других эта система складывается независимо от воли и целенаправленных действий руководства.

Система внутреннего контроля (СВК) необходима как самостоятельным юридическим лицам, так и группам предприятий с централизованным управлением. Несмотря на то, что в зарубежной практике СВК получила широкое распространение, немногие финансовые директора и первые лица российских предприятий осознают ее необходимость. Это объясняется тем, что эффект от внедрения процедур внутреннего контроля не всегда может быть получен мгновенно и поддается количественной оценке. [7, с. 10]

Английский исследователь Р. Адамс отмечает, что система внутреннего контроля должна обеспечить: эффективность хозяйственной деятельности, то есть предотвращать непроизводительные затраты и неэффективное использование ресурсов; соответствие предписанным учетным принципам, в результате чего работники получают необходимую степень уверенности в том, что компании осуществляют свою деятельность “в соответствии с политикой, планами, процедурами, законами и постановлениями, которые могли бы оказать существенное воздействие на хозяйственные операции и на отчетность”. [3, с. 58]

Современный этап истории унификации требований к системе внутреннего контроля предприятий начался в 1985 г. в США, когда была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью, известная по имени первого своего председателя Джеймса С. Тредуэя как Комиссия Тредуэя. Выпущенный ими в 1987 г. отчет, помимо других рекомендаций, содержал призыв к перечисленным организациям – спонсорам Комиссии Тредуэя объединить усилия по достижению договоренности об общих для всех основных понятиях внутреннего контроля. Основываясь на этом предложении, рабочая группа под покровительством Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя провела анализ существовавшей на тот момент литературы по внутреннему контролю. Результат этой работы был представлен общественности в 1992 г. под названием “Интегрированная концепция внутреннего контроля”. Кратко этот документ принято называть по наименованию комитета-организатора концепцией COSO, моделью COSO или просто COSO. Модель COSO была особенно важна, поскольку акцент в ней был сделан на ответственности руководства предприятия за состояние контроля.

Согласно модели COSO внутренний контроль – процесс осуществления советом директоров, руководством и другим персоналом организации, который направлен на обеспечение разумной уверенности в том, что будут достигнуты цели организации в следующих аспектах: эффективность и результативность деятельности; достоверность финансовой отчетности; соответствие деятельности действующему законодательству.

Говоря об организации внутреннего контроля на предприятии, следует отметить, что он полезен только в том случае, если направлен на достижение конкретных целей, и прежде чем оценивать результаты контроля, необходимо определить эти цели. [6, с. 18]

Хорошо действующая система внутреннего контроля не возникает случайно. На ее образование влияет ряд неперенных условий, представленных на рисунке 1.

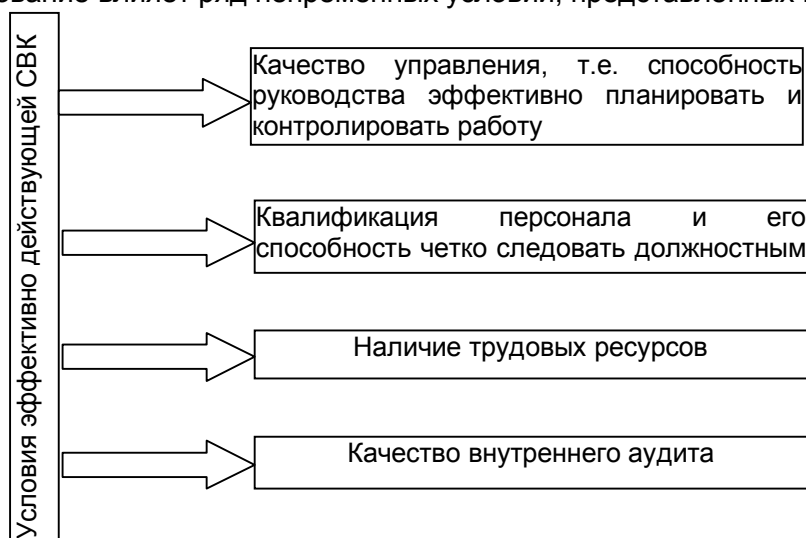


Рис. 1. Условия эффективно действующей СВК

Четыре вышеопределенных фактора взаимосвязаны. Хорошая администрация стремится нанять хороший персонал, признает необходимость планирования и контроля и обеспечивает ресурсы для достижения целей. Хорошая администрация, стремясь наиболее продуктивно использовать время на управление и развитие предприятия, делегирует основную часть ответственности внутреннему аудиту. Служба внутреннего аудита готова принять такую ответственность. Таким образом, названные факторы определяют качество управления. При отсутствии вышеперечисленных факторов эффективность внутреннего контроля не будет достигнута. [5, с. 29]

За последние годы изменились подходы к оценке СВК. Наблюдается общая тенденция к ужесточению мер по подготовке достоверной отчетности. Появилось стремление обязать аудиторов давать в своих отчетах оценку СВК. Это выразилось в разработке стандартов, обеспечивающих учет качества контроля аудируемых лиц. Появились новые стандарты ISA 315, ISA 330, которые увязывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по оцененным рискам с анализом надежности СВК аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой отчетности, что привело к внесению дополнений и поправок практически во все международные стандарты аудита. В прежних стандартах СВК определялась как совокупность мероприятий, в которых заинтересованы прежде всего аудируемые лица. В новой редакции сделан акцент на надежность отчетности, а также на возможность руководителей предприятий снижать риск с помощью СВК. МСА требуют проводить анализ СВК постоянно,

вводят ответственность руководства аудируемого лица за разработку, внедрение и поддержание СВК, которая обеспечила бы правдивое представление о финансовой отчетности. [4, с. 3]

Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности также изменили подход к оценке системы внутреннего контроля. Раньше система внутреннего контроля определялась как совокупность контрольной среды и организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, своевременной подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, СВК экономического субъекта включала три основных элемента контрольную среду, систему бухгалтерского учета, отдельные средства контроля. [2, с. 217]

В соответствии с внесением изменений ФПСАД № 8 "Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности" система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей. [1]

Таким образом, оценка СВК в соответствии с российскими стандартами максимально приближена к оценке СВК по международным стандартам. Так, система внутреннего контроля включает 5 элементов, представленных на рисунке 2.

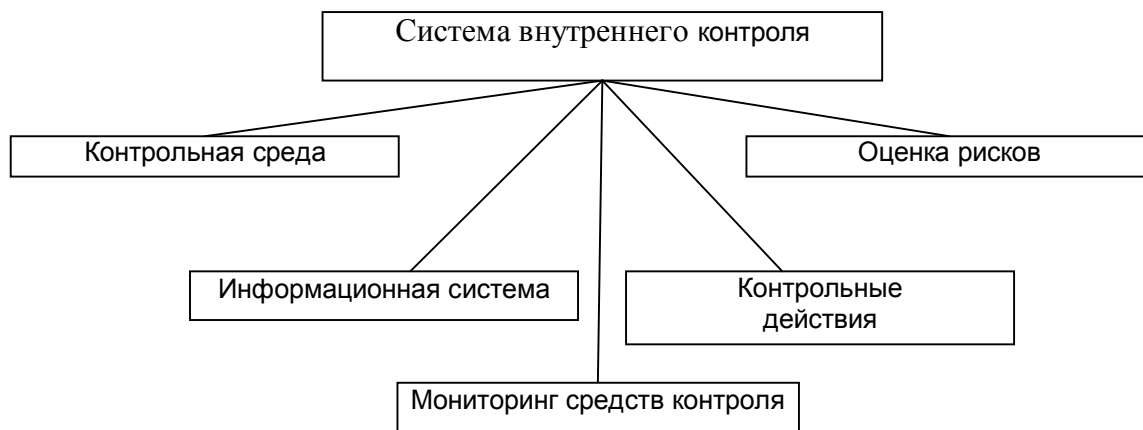


Рис. 2. Элементы системы внутреннего контроля

Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица.

Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен

вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен понимать, как организация доносит информацию о ролях и обязанностях конкретных сотрудников, а также существенных вопросах, имеющих отношение к финансовой отчетности. В бухгалтерии должно быть четко расписано, кто что делает и кто за что отвечает. Аудитору следует проверить, насколько хорошо подготовлены служебные инструкции и насколько добросовестно они выполняются. [4, с. 11]

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Следует отметить, что оценке системы учета в представленных элементах контроля уделено не достаточно. Учет рассматривается не как отдельная составляющая системы внутреннего контроля, что не позволяет надежно оценить учетный процесс и его влияние на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поэтому целесообразно ввести дополнительный элемент оценки системы внутреннего контроля "Оценка рисков учетного процесса, связанных с искажением бухгалтерской финансовой отчетности".

На практике, для оценки рисков, чаще всего используют экспертные оценки (профессиональные суждения). Профессиональное суждение в широком смысле есть заключительный вывод, который делается специалистом в той или иной области (профессионалом) при анализе профессиональной проблемы, не имеющей стандартного решения. Метод экспертных оценок представляет собой комплекс логических и математических процедур, направленных на получение заключения эксперта по определенному кругу вопросов.

Главным преимуществом этого метода является возможность использования для принятия оптимальных управленческих решений опыта и интуиции компетентного специалиста. Экспертным путем могут устанавливаться характеристики риска. К достоинствам данного метода можно отнести отсутствие необходимости точных данных и дорогостоящих программных средств, а также простоту расчетов.

Воспользуемся методикой экспертной оценки для определения рисков учетного процесса. За основу возьмем методику, предложенную В.И. Подольским для оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, и, в конечном итоге, для оценки аудиторского риска [2]. Для этого выделим основные факторы, влияющие на величину рисков учетного процесса.

Основные факторы, влияющие на величину рисков учетного процесса: государственное регулирование; отраслевая принадлежность; применяемые режимы налогообложения; наличие географически удаленных сегментов; сложность организационной структуры бухгалтерии; разделение обязанностей и контрольных функций между работниками бухгалтерской службы; квалификация работников; уровень автоматизации учетного процесса; содержание принятой учетной политики; основные поставщики материальных ценностей; условия заключенных с поставщиками договоров; ассортимент продаваемой продукции; основные покупатели и заказчики; действия кредиторов; содержание, порядок формирования и представления внутренней и внешней отчетности организации; надежность документального контроля в системе учета; надежность фактического контроля в системе учета.

Каждому фактору можно присвоить определенный балл. На основе оценки каждого фактора систематизировать полученные результаты по уровню рисков. В таблице представим примерную структуру оценки рисков учетного процесса.

Таблица. Оценка рисков учетного процесса аудируемого лица

Полученный балл	Соответствующий ему уровень риска	Количество подобных баллов	Доля балла в общей структуре, %
1	Практически отсутствует	0	0
2	Низкий	3	20
3	Ниже среднего	3	20
4	Средний	6	40
5	Высокий	3	20
Итого		15	100

На основе полученной структуры можно определить показатель эффективности организации и методики учета и соответственно величину риска учетного процесса, его влияние на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Введение предложенного элемента позволит повысить надежность оценки системы внутреннего контроля, снизить риск и повысить качество аудиторской проверки.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" (ред. от 19.11.2008 г.).
2. Аудит [Текст]: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. – 744 с.
3. Любовева Е.Г. Место и роль внутреннего контроля в процессе управления организацией [Текст] / Е.Г. Любовева // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 7, с. 55-59.
4. Нестерова О.В. Оценка системы внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки [Текст] / О.В. Нестерова // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 8, с 10-16.
5. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: учебник [Текст] / Л.В. Сотникова. – М.: ЗАО Финстатинформ, 2007. – 239 с.
6. Сухачева Г.И. Основные элементы системы контроля и надзора за бухгалтерской отчетностью [Текст] / Г.И. Сухачева // Все для бухгалтера. – 2007. – № 7, с. 15-22.
7. Шматалюк А. Как разработать систему внутреннего контроля [Текст] / А. Шматалюк, А. Коптелов // Финансовый директор. – 2006. – № 6, с. 10-17.