

ОЦЕНКА СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Масино Н.Н.

С точки зрения развития аудит подразделяется на три вида:

1) подтверждающий аудит – проверка и подтверждение достоверности бухгалтерского учёта и отчётности;

2) системно-ориентированный аудит – экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля;

3) аудит, базирующийся на риске – такой вид аудита, когда проверка может проводиться выборочно исходя из условий работы организации (в основном исходя из узких мест в её работе). Сосредоточив аудиторскую работу в областях с более высоким риском, можно сократить время аудиторской проверки

Основные этапы проведения аудита

- 1. Определение объёма аудита.** Объём аудита определяется в соответствии с действующим законодательством, нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность, и **условиями соглашения с клиентом**
- 2. Планирование аудита.** Планируют проведение аудита на основе **предварительного анализа** организации-клиента, **оценки масштаба** предстоящих работ и **системы внутреннего контроля**, применяемого клиентом. При планировании определяются **аудиторские процедуры**, целесообразность привлечения экспертов. Планировать деятельность экспертов можно только, получив на это **согласие клиента**.
- 3. Оценка системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.** Она необходима для того, чтобы установить **вероятность возникновения ошибок**, влияющих на достоверность финансовой отчётности. На основе этой оценки определяют **содержание, масштаб и количество аудиторских процедур**.

4. Аудиторские доказательства. В ходе проверки аудитор собирает доказательства того, что **финансовые (бухгалтерские) отчёты** составлены в соответствии с действующим законодательством, нормативными документами по бух.учёту и явл. **достоверными**

5. Аудиторская документация. Важнейшие аудиторские доказательства должны быть **задокументированы**. Аудитор составляет **рабочие документы**, необходимые для аудиторских процедур (**ведомости, таблицы, схемы** и т. д.). Аудиторские документы являются **собственностью аудитора** и не подлежит разглашению без согласия клиента.

6. Аудиторское заключение и аудиторский отчёт. Аудитор излагает **итоги проверки** и **выводы** в аудиторском **отчёте** и **аудиторском заключении**, обязательно определяет **достоверность** финансовых (бухгалтерских) отчётов, их **соответствие** законодательству и нормативным документам; составляет аудиторское заключение

Понимание аудитором **системы бухгалтерского учета клиента**, чтобы определить:

- основные **группы и типы операций**, осуществляемых аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные **регистры** бухгалтерского учёта, **методы систематизации и хранения** первичных документов;
- **счета** бухгалтерского учёта, используемые при подготовке бухгалтерской отчётности;
- **процесс ведения** бухгалтерского учета и **составления** бухгалтерской отчетности от момента инициирования **важных операций** и **прочих событий** до момента их включения в **бухгалтерскую отчётность**

Знакомство с системой бухг. учёта клиента включает **изучение, анализ и оценку:**

- **учётной политики** и основных принципов ведения бухгалтерского учёта,
- организационной **структуры** бухгалтерии;
- **распределения обязанностей** и полномочий между работниками бухгалтерии;
- организации **документооборота и хранения** документов;
- **порядка** отражения хозяйственных операций в **регистрах**; форм и методов обобщения данных в регистрах;
- **порядок** подготовки бухгалтерской отчетности,
- **использование вычислительной техники** в ведении учёта и подготовке отчетности;
- **критических областей учёта**, где риск возникновения ошибок или искажения бухгалтерской отчётности особенно высок;
- **средств контроля**, предусмотренных на отдельных участках учёта.

Система бухгалтерского учёта считается эффективной, если:

- операции в учёте отражаются во время их осуществления;**
- в учёте зафиксированы правильные суммы по операциям;**
- операции отражены на счетах бухгалтерского учёта в соответствии с действующими нормативными положениями и учётной политикой;**
- зафиксированы детали хозяйственных операций, имеющие существенное значение для учёта и отчётности;**
- ограничена возможность появления злоупотреблений**

Система внутреннего контроля

- **В структуре проверяемой организации в соответствии с учредительными документами может быть предусмотрена должность ревизора, ревизионная комиссия или отдел внутреннего аудита, которым передаются функции по поддержанию системы внутреннего контроля**

В соответствии с 315 ст. МСА "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения";

-под системой внутреннего контроля понимается совокупность процессов, с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности операций, и соблюдения законодательства и нормативных актов;

-эффективная система внутреннего контроля должна обеспечивать защиту и сохранность активов, регистров и информации, предотвращение и обнаружение ошибок и искажений, исполнение приказов и распоряжений руководства компании, обеспечение точности и полноты учетных записей и своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности

Система внутреннего контроля включает:

контрольную среду; процесс оценки риска компании; информационная система, включая связанные бизнес процессы, относящиеся к финансовой отчетности, и коммуникации; действия по контролю; мониторинг средств контроля

- **Контрольная среда** охватывает управленческие и руководящие полномочия, а также позицию, осведомленность и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства компании **по отношению к системе внутреннего контроля и её важности для компании**

В процессе оценки проводится **анализ**

- **компетентности сотрудников,**
- **участия собственника и его представителей в управлении компанией,**
- **компетентности и стиля работы руководства,**
- **организационной структуры,**
- **наделения сотрудников ответственностью и полномочиями,**
- **кадровой политики и практики**

- **Процесс оценки риска субъекта** направлен на выявление **предпринимательских рисков** (риск потери прибыли, риск, связанный с реализацией продукции на внутреннем и внешнем рынке; технический риск, связанный с эксплуатацией оборудования, строительно-монтажных сооружений т.д.; коммерческие риски, связанные с недопоставкой продукции, невыполнением финансовых обязательств; валютный риск), связанных с целями финансовой отчетности, а также на принятие субъектом решений по поводу мер, предпринимаемых в отношении этих рисков и их возможных последствий (**финансовый левэридж = Долгосрочные обязательства + Краткосрочные обязательства) / (Собственный капитал)**)
- **Риски субъекта** возникают в случаях **изменений во внешней среде** (риски, связанные с изменениями законодательства, валютных рисков, процентных рисков и т.п.), а также **обновления персонала**, внедрения новых или изменения уже применяемых **информационных систем**, **быстрого роста компании**, появления **новых технологий**, появления новых подходов к ведению деятельности, новых товаров, услуг, реорганизации компании, расширения деятельности за рубежом и т.д.

- **Информационная система, связанная с подготовкой финансовой отчетности** состоит из процедур и записей, предназначенных для **инициирования, записи, обработки и обобщения операций** компании (а также событий и условий), а также для **ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала**
- В процессе оценки системы внутреннего контроля проводится **анализ операций** по инициации и вводу хозяйственных операций, обработке данных, ведению учета, отражению в отчетности информации обо всех операциях

- **Действия по контролю** включают процедуры, позволяющие удостовериться, что распоряжения руководства субъекта выполняются
- **Анализу** подвергается **внутренняя нормативная документация**, регламентирующая организацию документооборота, а также мероприятия, разработанные руководством предприятия, и обеспечивающие, по мнению руководства, сохранность имущества и документов компании, получение надежной информации, необходимой для управления компанией, повышение эффективности производства, соблюдение требований законодательных актов и положений учетной политики.

- **Мониторинг средств контроля** – процесс оценки эффективности функционирования **системы внутреннего контроля** в течение определенного периода
- Он включает **оценку организации и функционирования средств контроля**, осуществления необходимых корректирующих мероприятий, адаптированных под изменения условий, проверку выполнения требований всех внутренних документов компании и исполнения всех распоряжений руководства, а также наличия подтверждающей информации от третьих лиц

Оценка системы внутреннего контроля производится в три этапа:

1 этап – общее знакомство с **системой внутреннего контроля** клиента.

2 этап – **первичная оценка надёжности системы внутреннего контроля**, которая проводится на основе методики и приёмов, **разрабатываемых аудитором** самостоятельно. В ходе процедуры оценки аудитору следует проверить:

-бухгалтерскую документацию клиента на предмет надёжности средств контроля за весь отчётный период, а не выборочно;

- уделить большее внимание тем периодам, в которых имелись **особенности в деятельности** организации;

- иметь ввиду, что **низкая оценка надёжности** одних средств контроля не исключает возможности как средней, так и высокой оценки надёжности других ср.к.

Если по итогам первичной оценки надёжность **всей системы** внутреннего контроля или **отдельных средств** контроля будет оценена как средняя или высокая, аудитор должен планировать **аудиторские процедуры** исходя из этого предположения, но он не должен доверять системе внутреннего контроля абсолютно.

3 этап заключается в подтверждении достоверности оценки. Аудиторские процедуры, проводимые для проверки **работоспособности и надёжности** системы внутреннего контроля клиента, называются **тестами средств контроля.**

Например: аудитор может проводить сводный тест, то есть проследить прохождение нескольких операций через всю систему бухгалтерского учёта. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для организации клиента, проходящими через всю систему бухгалтерского учёта, проведённая процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля.

Если в ходе проведения тестов средств контроля аудитор приходит к выводу, что оценка надёжности системы внутреннего контроля клиента ниже той, которая была дана в ходе первичной оценки, то аудитор обязан скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы повысить достоверность своих выводов по результатам проверки аудита

Таблица . Пример тестов средств контроля

Показатель	Да (1)	Нет (0)	Нет ответа
1.Корреспонденция счетов контролируется главным бухгалтером и его заместителями с целью контроля полноты отражения в учете всех осуществляемых хозяйственных операций и соответствия бухгалтерских проводок действующей методологии			
2. При условии использования в организации корреспонденции счетов, не предусмотренной действующим Планом счетов, указанные проводки не приводят к нарушению методологии учета и, как следствие, существенным искажением налогооблагаемой базы и финансового результата			
3. Все хозяйственные операции санкционированы руководством, как в целом, так и в конкретных случаях			
4.Все финансово-хозяйственные операции отражаются в учете только на основании первичных документов			
5. Данные остатков по счетам синтетического учета в Главной книге соответствуют остаткам по счетам в журналах-ордерах или заменяющих их других учетных регистрах			
6. Данные аналитического учета соответствуют данным первичных документов (по наименованиям, в суммовом и количественном выражении) и данным синтетического учета			
7.В регистрах бухгалтерского учета исходящие сальдо на конец отчетного периода соответствуют входящим сальдо следующего отчетного периода			

8. Отсутствуют случаи несоответствия сумм по одной бухгалтерской проводке в разных регистрах бухгалтерского учета (например, в журнале-ордере и в Главной книге)			
9. Отсутствуют случаи несоответствия сумм остатков по одному и тому же счету в разных регистрах бухгалтерского учета			
10.Отсутствуют карандашные записи и не оговоренные исправления в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета			
11.Операции в учете отражаются по моменту их совершения			
12.Назначено ответственное лицо и ведется контроль за сроками оплаты счетов с целью избежания штрафных санкций за нарушение договорных обязательств			
13.Средства целевого финансирования расходуются по назначению в соответствии с утвержденными сметами			
14.Все созданные в соответствии с уставом предприятия и другими учредительными документами фонды расходуются по назначению			
15.Бухгалтерский учет в течение проверяемого периода велся в соответствии с утвержденной учетной политикой			
16.Контроль соответствия некоторых условий договоров действующему законодательству			
17.Используемая бух.программа лицензирована			

18. Программа защищена от доступа посторонних лиц на случай изменения или уничтожения данных			
19. Данные электронного учета дублируются на случай потери, уничтожения			
20. Разработанные организацией оригинальные механизированные формы первичных документов и регистров учета соответствуют требованиям унифицированных и утвержденных форм			
21. В случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного налогового и иного законодательства существует возможность изменения алгоритмов обработки бухгалтерских данных			
22. Алгоритмы обработки бухгалтерских данных соответствуют действующему законодательству			
Всего			

Образец <http://www.as-audit.ru/news/show/?newsid=1479/>

ОТЧЕТ ПО ОЦЕНКЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

[Соответствующий адресат]

Целью проведения оценки системы внутреннего контроля было формирование заключения, содержащего определенную степень уверенности в том, что финансовая отчетность компании не содержит существенных искажений, появляющихся при трансформации данных российского бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (далее «МСФО»).

Границы работ. Мы не проводили аудит отчетности АВС. Проводимые нами обзорные процедуры не позволяют получить ту высокую степень уверенности в том, что отчетность составлена достоверно во всех существенных аспектах, какую дают аудиторские процедуры, проводимые на основе детального тестирования отчетных данных.

Заключение

В процессе проведения работ в сферу нашего внимания попали аспекты, имеющие отношение к **недостаткам в разработке и функционировании системы внутреннего контроля**, которые, по нашему мнению, могут оказать отрицательное влияние на способность АВС подготавливать, учитывать, обрабатывать, обобщать и сообщать финансовую информацию, соответствующую требованиям МСФО и учетной политики. Этими обстоятельствами, на наш взгляд, являются следующие:

1. Формируемая отчетность **не содержит ссылок на данные**, на основании которых она была составлена, что делает невозможным осуществить полный контроль правильности ее подготовки без участия в проверке составителя отчетности, который должен помнить осуществленные **трансформационные корректировки**

Мы рекомендуем использовать при составлении отчетности модель, в которой должны быть отражены **ссылки на источник информации** (выгрузки из российской бухгалтерской программы и других источников данных российского бухгалтерского учета), и трансформационные корректировки, осуществленные для приведения бухгалтерской информации в соответствие с требованиями МСФО.

2. Значительное увеличение в течение отчетного периода дебиторской задолженности покупателей продукции, произведенной ABC.

Мы предлагаем осуществить следующие **контрольные процедуры**:

- проверить платежеспособность и надежность контрагентов, у
- становить лимит отпуска готовой продукции новым покупателям,
- разработать систему предоплаты для крупных покупателей,
- проанализировать сроки погашения задолженности.

Предложенные нами процедуры носят рекомендательный характер. При этом по результатам проведения оценки системы внутреннего контроля мы не обнаружили фактов, на основании которых можно было бы сделать вывод о том, что прилагаемая финансовая отчетность ABC содержит существенные искажения.

[Подпись аудитора]

[Дата заключения]

