

УДК 657.633.5

***СООТНЕСЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ С
ПРЕДПОСЫЛКАМИ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ***

Абдуллаева П.М.

студент,

Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»

Москва, Россия

Аннотация: В статье рассмотрены предпосылки формирования отчетности и элементы системы внутреннего контроля. Цель исследования – выявление соответствий между конкретным элементом внутреннего контроля и предпосылкой формирования отчетности. Актуальность темы статьи определяется тем, ошибки в финансовой отчетности организации чаще всего могут быть обусловлены неэффективной работой или отсутствием системы внутреннего контроля. В результате исследования установлено, укрепление каких элементов внутреннего контроля поможет предотвратить искажение финансовой отчетности.

Ключевые слова: аудиторский риск, контрольный риск, система внутреннего контроля, предпосылки, искажение финансовой отчетности.

***THE CORRELATION OF ELEMENTS OF THE INTERNAL CONTROL
SYSTEM WITH THE FINANCIAL STATEMENT ASSERTIONS***

Abdullaeva P.M.

student,

National Research Nuclear University «MEPhI»,

Moscow, Russia

Abstract: The financial statement assertions and the elements of the internal control system are considered. The purpose of the study is to identify the correspondence between a specific element of the internal control and the financial statement assertion. The relevance of the article is determined by the fact that mistakes in the

financial statement can be caused by inefficient functioning or the absence of the internal control system. As a result, it was determined which elements of internal control can be strengthened to prevent misrepresentation of financial statements.

Keywords: audit risk, control risk, internal control system, assertions, misstatement of financial statement.

Неотъемлемой частью существования экономического субъекта являются периодические аудиторские проверки. Главная цель аудита – контроль достоверности информации, отражаемой в отчетности.

Прежде чем дать согласие на проверку, аудитор обязан оценить риски предстоящей проверки.

Согласно п. 13 Международного стандарта аудита (МСА) 200, аудиторский риск – это вероятность того, что проанализированная отчетность может содержать не выявленные существенные ошибки [2]. Говоря иначе, это риск выражения аудитором ошибочного мнения при наличии существенных искажений в бухгалтерской отчетности.

Аудиторский риск основывается на оценке трех компонентов: неотъемлемого аудиторского риска (inherent risk), контрольного риска (control risk) и риска необнаружения (detection risk). Неотъемлемый риск и контрольный риск вместе составляют риск существенных искажений (risk of material misstatement) [5].

Риск необнаружения – это вероятность того, что применяемые аудитором процедуры не позволят ему выявить существенные ошибки в бухгалтерском учете [3].

Неотъемлемый риск – вероятность появления ошибок в бухгалтерском учете из-за отсутствия системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля – это совокупность приемов и процедур, разработанные и используемые администрацией, руководством для подготовки надежной

финансовой отчетности, а также для упорядоченного ведения бизнеса с целью достижения результативности и эффективности деятельности [3].

В рамках данной статьи более подробному рассмотрению подлежит понятие контрольного риска. Контрольный риск – это вероятность того, что система внутреннего контроля организации не в состоянии выявить и устранить ошибки в бухгалтерском учете. Это свидетельствует о неэффективной работе системы внутреннего контроля.

Выделяют следующие элементы системы внутреннего контроля [1]:

- 1) контрольная среда;
- 2) оценка рисков;
- 3) процедуры внутреннего контроля;
- 4) информация и коммуникация;
- 5) оценка внутреннего контроля.

Контрольная среда – это совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом. Контрольная среда отражает культуру управления экономическим субъектом и создает надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля [6]. Говоря иначе, контрольная среда – это атмосфера в организации; зависит от философии и стиля управления (либеральный/жесткий), от организационной структуры, кадровой политики и практики, специфики деятельности.

Оценка рисков – это процесс выявления и анализа рисков. При выявлении рисков принимаются решения по управлению ими: организация процедур внутреннего контроля, информирование персонала.

Процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков. Экономический субъект может применять следующие процедуры внутреннего контроля:

- документальное оформление;
- санкционирование сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности их совершения;
- разграничение полномочий, распределение функций, введение системы материально-ответственных лиц;
- процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;
- надзор с целью оценки достижения поставленных целей и выполнения всех обязательств уполномоченными лицами и т.д.

Информация и коммуникация – обеспечивают функционирование внутреннего контроля и возможность достижения им поставленных целей, а также распространение информации. Основным источником информации для принятия решений являются информационные системы экономического субъекта.

Оценка внутреннего контроля – осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля, с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения их. Одним из видов оценки внутреннего контроля является непрерывный мониторинг внутреннего контроля, т.е. оценка внутреннего контроля, осуществляемая экономическим субъектом на постоянной основе в ходе его повседневной деятельности. Может осуществляться руководством экономического субъекта в форме регулярного анализа результатов деятельности экономического субъекта.

Бухгалтерская финансовая отчетность считается достоверной, если она соответствует определенным критериям – предпосылкам (assertions). Выделяют 7 предпосылок.

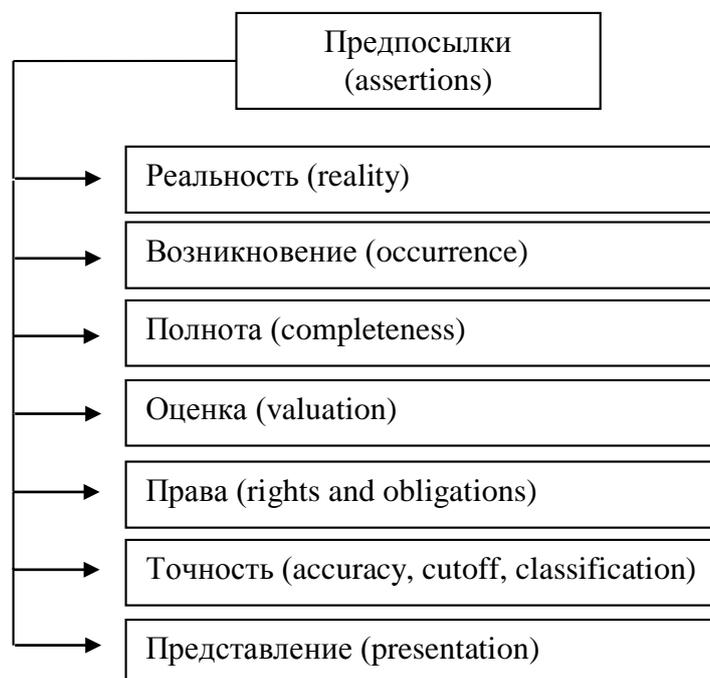


Рис. 1 Предпосылки достоверности бухгалтерской отчетности

Реальность (reality) – фактическое наличие актива или обязательства, представленного в балансе, на отчетную дату. Подтверждение этой предпосылки достигается путем проверки достоверности сальдо по счетам (например, инвентаризация основных средств).

Возникновение (occurrence) – операции, учтенные в отчетном периоде, действительно происходили и не были фиктивными.

Полнота (completeness) – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий.

Оценка (valuation) – активы и обязательства оценены в соответствии с требованиями закона и учетной политики.

Права (rights and obligations) – операции проведены в соответствии с требованиями законодательства; активы и обязательства принадлежат компании и не могут быть оспорены третьими лицами. Иногда для

подтверждения предпосылки права и обязанностей может потребоваться привлечение юристов, экспертов.

Точность (accuracy, cutoff, classification) – записи в учете сделаны своевременно, проводки корректны, арифметические ошибки отсутствуют.

Представление (presentation) – операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны.

Разделение системы внутреннего контроля на пять элементов дает возможность аудиторам проанализировать каким образом различные элементы системы внутреннего контроля влияют на достижение поставленных организацией целей. Аудитор должен установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля. Каждый элемент системы внутреннего контроля так или иначе ориентирован на предотвращение нарушения определенных предпосылок формирования бухгалтерской отчетности. Это можно представить в виде таблицы (таблица 1). По горизонтали представлены предпосылки. По вертикали – элементы системы внутреннего контроля.

Таблица 1

Соотнесение элементов контроля с предпосылками

| | R | O | C | V | R/O | A/C/C | P |
|--------------------------|---|---|---|---|-----|-------|---|
| Контрольная среда | ✓ | | ✓ | | | | |
| Оценка рисков | ✓ | ✓ | | | | | ✓ |
| Процедуры внут. контроля | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Инф. системы | | | | ✓ | | ✓ | ✓ |
| Оценка внут. контроля | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |

Примечание: R – предпосылка реальности (reality); O – предпосылка возникновения (occurrence); C – предпосылка полноты (completeness); V – предпосылка оценки (valuation); R/O – предпосылка права (rights and obligations); A/C/C – предпосылка точности (accuracy, cutoff, classification); P – предпосылка представления (presentation).

Контрольная среда задает общий тон в организации, воздействуя на осознание сотрудниками необходимости контроля. Кадровая политика – составляющая контрольной среды – отвечает за набор профессиональных и компетентных сотрудников, тем самым сводя к минимуму нарушения в ведении учета. И данный элемент внутреннего контроля может предотвратить нарушение таких предпосылок как реальность и полнота.

Оценка рисков, в частности – оценка рисков возникновения злоупотреблений – помогает снизить риск превышения руководством своих должностных полномочий [1]. Злоупотребления могут быть связаны с приобретением и использованием активов, ведением бухгалтерского учета, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Своевременная и правильная оценка рисков может предотвратить нарушение следующих предпосылок: реальность, возникновение и представление.

Процедуры внутреннего контроля справедливо могут считаться одним из важных элементов системы внутреннего контроля, так как именно данный элемент направлен на практическую реализацию контрольных процедур и может предотвратить нарушение всех предпосылок. Контроль осуществляется в рамках всей организации, на всех ее уровнях и во всех функциях с помощью ряда процедур, таких как документальное оформление, согласование, санкционирование, проверки, сверки, безопасность активов, ограничение доступа к активам, разделение обязанностей и т. д.

Информационные системы (информация и коммуникация) – обеспечивают ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Основные функции информационных систем:

- своевременная фиксация операций;

- оценка объектов учета таким образом, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;
- сбор, запись, обработка, обобщение и надлежащее отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации.

Вышеперечисленные функции позволяют сделать вывод о том, что данный элемент системы внутреннего контроля способен предотвратить нарушение таких предпосылок как оценка, точность и представление.

Оценка внутреннего контроля (мониторинг) включает:

- оценку систем контроля с течением времени;
- деятельность по руководству и надзору;
- анализ результатов деятельности;
- корректировку средств контроля (при необходимости).

Контроль со стороны руководства позволит выявить те или иные нарушения и несоблюдение установленных и обязательных к выполнению требований в отношении каждой предпосылки.

Подводя итог, следует отметить важность системы внутреннего контроля для организации. Система внутреннего контроля позволяет выявить нарушения и недостатки в области ведения учета, а также предотвратить их появление в будущем. Система внутреннего контроля обеспечивает составление и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка системы внутреннего контроля позволит аудитору оценить риск существенных искажений и, в дальнейшем, аудиторский риск.

Библиографический список:

1. Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета

- и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // Справочно-правовая система «Консультант»;
2. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н);
 3. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н);
 4. Бровкина, Н. Д. Практический аудит: Учеб. пособие / Под ред. Н. Д. Бровкиной, М. В. Мельник: Инфра-М; Москва; 2008. – 195 с.;
 5. Егорова, И. Н., Эрендженова, С. В. Оценка рисков в аудите // Методики и технологии. 2016. № 2. С. 95 – 105;
 6. Мялкина, А. Ф. К вопросу об аудиторских процедурах и оценке системы внутреннего контроля основных средств коммерческого предприятия // Социально-экономические явления и процессы. 2015. № 12. С. 45 – 51;
 7. Терехов, А. А., Терехов, М. А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. – М.: Финансы и статистика, 2019. – 208 с.

Оригинальность 77%