

ОЦЕНКА ВНЕШНИМ АУДИТОРОМ РАБОТЫ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

А.Д. Биримкулова, канд. экономич. наук, доцент КЭУ

Работа внутреннего аудита и ее оценка внешним аудитором регламентируются международным стандартом, который предпосылает изучать на стадии предварительного планирования аудита систему не только бух-галтерского учета экономического субъекта, но и внутреннего контроля. Система внутреннего контроля либо ее элементы существуют в каждой организации.

При планировании проверки внешний аудитор полагается на эффективность средств контроля клиента. Внешний аудитор обычно проводит оценку и тестирование работы внутреннего аудита для того, чтобы убедиться в ее адекватности в целях использования результатов внешнего аудита.

В разделе МСА 610 «Место внутреннего аудита в управлении экономическим субъектом» определяется организованная экономическим субъектом или собственником, регламентированная внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для внутреннего аудита сторонние организации.

На объем и цели внутреннего аудита влияют размеры, структура субъекта и требования его руководства. В состав внутреннего аудита входит один или несколько элементов (рис. 1).

Все этапы оценки надежности системы внутреннего контроля или отдельных ее средств должны надлежащим образом документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовались аудиторы, давая такую оценку или принимая на ее основании решение о планировании аудиторских процедур.

Существуют различные критерии оценки системы внутреннего аудита (рис. 2).

Внешний аудитор должен составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего контроля, которая была протестирована, изучена и оценена.

Вопросы при рассмотрении оценок могут быть следующие:

- выполняется ли работа лицами, имеющими образование и профессиональные навыки в качестве внутренних аудиторов;
- надлежащим ли образом контролируется, проверяется и документально оформляется работа ассистентов;
- получены ли аудиторские доказательства, обеспечивающие основу для сделанных выводов;
- являются ли выводы уместными в данных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы;
- рассмотрены ли любые исключения или необычные вопросы, выявленные при внутреннем аудите.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторские организации рассматривают план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и обсуждают этот план на возможно более ранней стадии аудита;

определяют порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;

договариваются о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы внутренними аудиторами.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

подотчетность внутреннего аудитора финансовому директору;

внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;

проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

контроль над прикладными программами и компьютерными информационными системами;

анализ и сравнение финансовых результатов с плановыми показателями.



Рис. 1

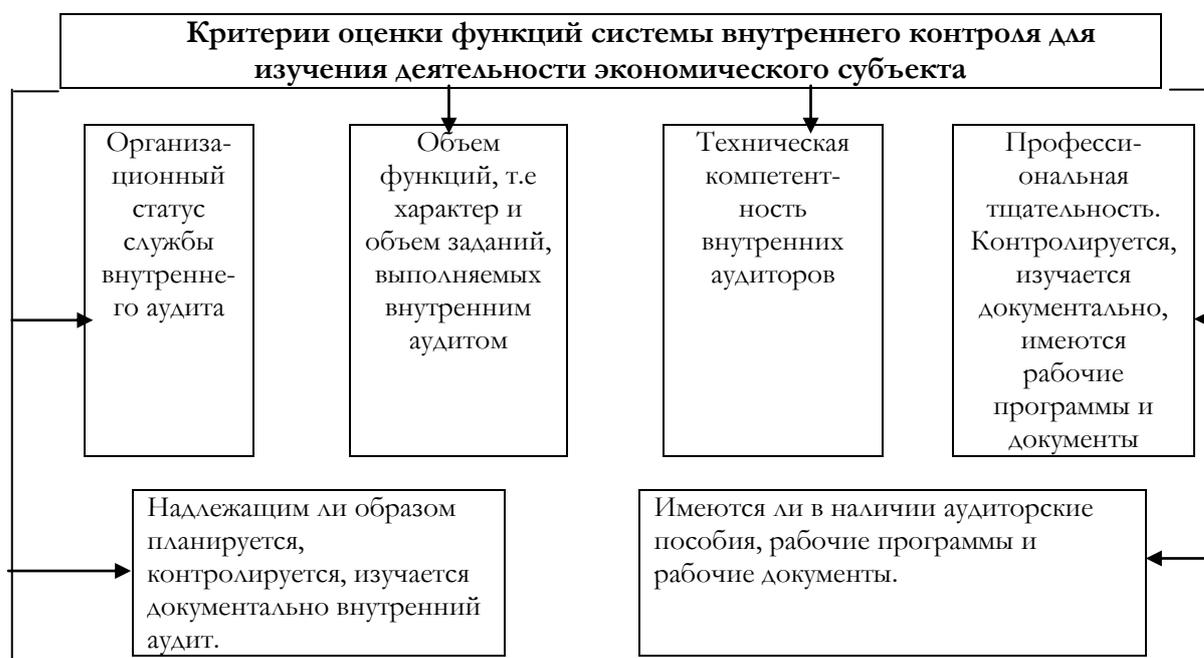


Рис. 2

По причине неотъемлемых ограничений системы внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения

поставленных перед такими системами целей. К указанным ограничениям относятся следующие:

- требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

- ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;

- потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора (небрежность, рассеянность, ошибки в суждении и неправильное понимание инструкций);

- возможность обойти процедуру внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешни-

ми либо внутренними по отношению к аудируемому лицу субъектами;

- возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;

- возможность того, что процедуры внутреннего контроля могут стать неадекватными вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности и соответствующего снижения эффективности указанных процедур.

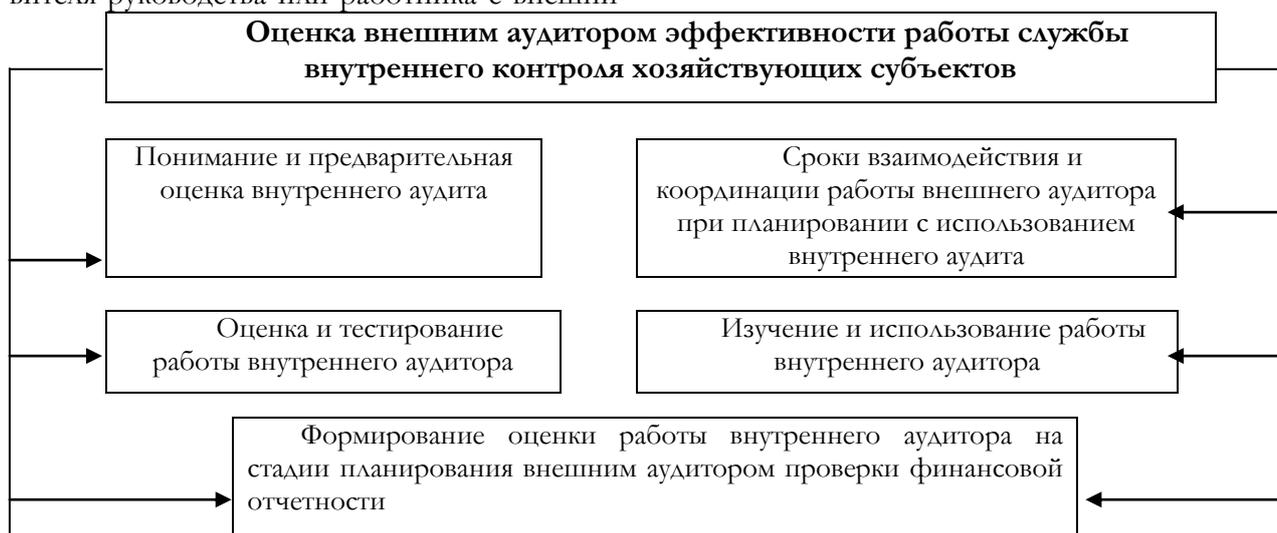


Рис. 3

Аудиторская организация не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов: необходимо проводить контроль-ные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если результаты сходны (сопоставимы), корректив в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений нужно принять адекватные меры, например, изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудиторская организация несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита, а также за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Эта ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые в отдельности или в сочетании друг с другом, подразумевают использование повествовательного (текстового) описания, вопросников, контрольных перечней и блок-схем. Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее эти системы и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше объем документации аудитора.

Перед окончанием аудиторской проверки, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

Международный стандарт аудиторской деятельности обязывает аудитора составлять программу оценки внутреннего аудита и отражать в своей рабочей документации не только все этапы оценки надежности системы внутреннего контроля или отдельных ее средств, но и выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора, которая была протестирована, изучена и оценена.

Таким образом, деятельность системы внутреннего контроля необходима для эффективного использования разнообразных активов производственно-коммерческой деятельности хозяйствующего субъекта, обеспечения ее рационального функционирования, что является основой снижения рисков внешнего аудитора при оценке информации по финансовой отчетности организации и определении перспектив предприятия.

Март 2011 г.