

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. ВЫБОРОЧНЫЕ МЕТОДЫ В ТЕСТИРОВАНИИ КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР ПРИ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Леонов П.Ю., ассистент аудитора

ООО фирма «АУДИТ-УНИВЕРСАЛ»

Практическая сторона реализации контрольных процедур в рамках системы внутреннего контроля организации рассматривается как составная часть технологии производственной деятельности применительно к процессам учета. Показано, что в этом случае к тестированию контрольных процедур можно подходить с позиций выборочных методов контроля качества продукции, применение которых регламентировано стандартами менеджмента качества и соответствующими государственными стандартами (ГОСТами). Представлены элементы методики качественного анализа эффективности контрольных процедур.

Согласно современным представлениям [1, с. 4], система внутреннего контроля (СВК) включает в себя:

- контрольную среду;
- оценку риска;
- мониторинг;
- информацию и коммуникации;
- контрольные процедуры.

Роль и значение контрольных процедур [2, с. 3] в достижении целей и решении задач внутреннего контроля не нуждаются в комментариях. Вместе с тем, оценка качества процедур, оценка их эффективности вырастает в отдельную задачу системы управления учетом и контролем со всеми присущими ей технологическими и методологическими сложностями.

Между тем, темп развития систем учета и контроля увеличивающаяся роль машинной обработки данных предъявляет все более высокие требования к качеству контрольных процедур. Более того, если рассматривать контрольные процедуры как элементы технологии деятельности предприятия, то возникает естественная возможность применить к анализу эффективности и контролю ранее разработанные и широко используемые в настоящее время методы [3, с. 4] статистического контроля качества.

Так, основной процедурой, позволяющей максимально точно и в кратчайшие сроки проанализировать эффективность контрольных процедур, является их тестирование.

Процесс тестирования СВК начинается с того, что определяются границы тестирования, утверждается требуемый минимальный уровень покрытия СВК статей отчетности в диапазоне между 80% и 100%. Минимальный уровень покрытия СВК утверждается в соответствии с требованиями стандартов.

Контрольные процедуры, которые должны быть включены в границы тестирования, выбираются таким образом, чтобы выполнялись следующие условия:

- все финансово значимые показатели, определенные отделом внутреннего контроля, будут подтверждены;
- достигнут минимальный уровень покрытия СВК;

- оценка потенциального искажения статей финансовой отчетности, контрольные процедуры процессов формирования которых, не включены в границы тестирования, ниже уровня существенности, установленного в организации, с учетом влияния количественных и качественных факторов.

Далее для каждой статьи отчетности определяются существенные счета таким образом, чтобы выполнялись следующие условия:

- достигнут минимальный уровень покрытия СВК;
- оценка потенциального искажения статей финансовой отчетности, контрольные процедуры процессов формирования которых, не включены в границы тестирования, ниже уровня существенности, установленного в организации, с учетом влияния количественных и качественных факторов;
- наличие одного из качественных факторов, учитываемых при оценке потенциального искажения финансовой отчетности:
 - сложный состав (структура) счета;
 - вероятность убытков в результате ошибок или мошенничества;
 - оборот, сложность и однородность отдельных операций по счету;
 - характер счета (например, промежуточный счет требует более пристального внимания);
 - сложность в учете и в формировании отчетности, связанные с этим счетом;
 - вероятность значительных непредвиденных убытков от деятельности, отражающейся на счете;
 - наличие операций с аффилированными лицами по счету;
 - изменения в характеристиках счета в текущем периоде (например, появление более сложных операций, а также операций, требующих субъективной оценки).

Кроме того, для каждой существенной статьи отчетности определяются процессы, при которых формируются обороты и остатки по счетам.

После того, для каждого существенного счета определяются утверждения, которые косвенно выражаются руководством в отношении данного счета при публикации финансовой отчетности. Такими утверждениями могут быть:

- существование (для балансовых счетов) или возникновение (для счетов отчета о прибылях и убытках) – активы и обязательства организации фактически существуют, транзакции и события, отраженные в финансовой отчетности, фактически произошли и имеют отношение к организации;
- полнота – все транзакции и события, все активы и обязательства, которые должны быть отражены в финансовой отчетности, отражены в ней; все расшифровки строк финансовой отчетности, которые должны быть включены в состав финансовой отчетности, включены в нее;
- оценка и классификация – элементы финансовой отчетности отражены в правильном стоимостном и количественном выражении на правильных счетах и соответствующий период времени;
- права и обязательства – компания имеет права на отраженные в финансовой отчетности активы и несет обязательства по отраженным в отчетности заемным средствам;
- представление и раскрытие – информация в финансовой отчетности раскрыта и представлена в соответствии с применяемыми стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Несоответствие действительности определяемых таким образом утверждений руководства относительно существенных счетов определяет риски верхнего уровня с точки зрения СВК.

В рамках контроля качества СВК менеджментом организации перманентно должны быть протестированы все контрольные процедуры, относящиеся к счетам и процессам учета и формирования отчетности. По сути, при этом, про-

исходит тестирование контрольных процедур, что является основной процедурой контроля качества СВК.

Объем тестирования процедур зависит от «степени зрелости» СВК и, всякий раз, должен являться предметом обсуждения заинтересованных участников процесса. На стадии создания, формирования СВК тестирование должно быть практически стопроцентным и должно включать:

- анкетирование и опрос владельцев процессов и исполнителей контролей с целью подтверждения выполнения контрольной процедуры и отсутствия в процессе изменений, влияющих на эффективность контрольной процедуры;
- детальный анализ каждой процедуры на предмет «технологичности» и результативности процедуры.

По мере «взросления» СВК объем тестирования может быть уменьшен. Но в любом случае объем выборки для тестирования должен обеспечить уверенность в репрезентативности результатов.

Особенно тщательно следует подходить к тестированию контрольных процедур процессов формирования итоговой отчетности. Тестирование контролей должно проводиться специалистами, обладающими соответствующими знаниями и практическими навыками, компетенциями. Кроме того, при организации тестирования необходимо создать условия объективного сбора, предоставления и обработки информации.

В ходе подготовки тестирования следует принять во внимание особенности контрольных процедур, выполняемых в ручном режиме, процедур смешанного характера и полностью автоматизированных. Процесс тестирования должен быть задокументирован обязательным образом.

Процесс тестирования эффективности оформления контрольных процедур представляет собой определение способности контроля, при его исполнении в соответствии с описанием, обеспечить своевременное предотвращение или обнаружение и исправление существенного / значительного искажения соответствующих счетов финансовой отчетности и предполагает исполнение следующих этапов:

- изучение документов;
- интервьюирование владельцев процессов и исполнителей контролей;

анализ опыта предыдущих проверок.

В процессе проведения оценки эффективности контрольных процедур анализируются следующие позиции:

- соответствие контрольных процедур и выявленных рисков;
- соответствие контролей критериям обработки информации и утверждениям руководства;
- периодичность осуществления контроля – способность контроля своевременно предотвращать или обнаруживать искажения финансовой информации;
- знания и опыт сотрудников, осуществляющих контроль;
- разграничение обязанностей работников, участвующих в исполнении контрольной процедуры;
- своевременность решения вопросов и устранения несоответствий, которые выявляются в результате проведения контрольных процедур;
- надежность информации, используемой при осуществлении контроля;
- период времени, охватываемый контролем.

По результатам проведения анализа эффективности внутреннего контроля, были систематизированы факторы, влияющие на степень уверенности в отношении эффективности внутреннего контроля. В табл. 1 представлены данные факторы.

Наиболее качественной является такая оценка оформления контрольной процедуры, которая может быть исполнена после проведения сквозного тестирования, предусматривающего запрос информации и наблюдение исполнения контрольной процедуры на примере одной транзакции.

Таблица 1

ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА СТЕПЕНЬ УВЕРЕННОСТИ

Относительно низкая степень уверенности	Относительно высокая степень уверенности
Ручной контроль	Автоматизированный контроль
Контроль со сложной структурой (требующий нескольких этапов, многочисленных расчетов и т.д.)	Контроль с простой структурой (один этап, один расчет и т.д.)
Выявляющий контроль (выявляет риск после произведения операции)	Предотвращающий контроль (предотвращает ошибку)
Единичный контроль	Многократный контроль
Контроль на уровне организации (аналитический)	Детальный контроль на уровне операций
Выборочный контроль	Сплошной контроль
Контроль осуществляется недостаточно опытным сотрудником	Контроль осуществляется опытным сотрудником
Контроль осуществляется после проведения операции	Контроль в режиме реального времени (в процессе осуществления операции)

Если на основании проведенной оценки оформление контроля признано неэффективным, тестирование операционной эффективности не проводится, контроль признается неэффективным.

В случае признания оформления контроля эффективным производится оценка операционной эффективности контрольных процедур.

Тестирование операционной эффективности контрольной процедуры – оценка того, насколько фактическое выполнение контрольной процедуры исполнителями соответствует регламентам и обеспечивает достижение целей контроля.

План тестирования формируется для каждой тестируемой контрольной процедуры и должен включать описание:

- методов тестирования – опрос, наблюдение, исследование, или повторное выполнение;
- объема тестирования (размер выборки) – количества объектов, подлежащих тестированию, а также обоснование объема выборки;
- даты выполнения теста – фактической даты проведения тестирования;
- периода тестирования – периода времени действия контроля, охватываемого тестированием;
- процедур и шагов, которые должны быть выполнены и необходимые подтверждения;
- ключевых административных характеристик – кто выполняет тест, с кем проводится тестирование;
- перечень запрашиваемой у исполнителя контроля документации.

При тестировании контролей, покрывающих наиболее существенные риски, необходимо применять несколько методов тестирования, что позволяет повысить степень уверенности в результатах тестирования.

Степень уверенности в результатах тестирования при применении различных методов тестирования [4, с. 6] убывает в следующей последовательности:

- повторное выполнение – выполнение тестирующим сотрудником действий в соответствии с описанием контрольной процедуры;
- исследование – инспектирование / изучение доказательств выполнения контроля;
- наблюдение – непосредственное наблюдение за действиями исполнителя во время выполнения контрольной процедуры;
- опрос – проведение интервью с исполнителем контрольной процедуры с целью выяснения того, как выполняется контроль, возникающие при выполнении контроля исключения, их идентификация и предпринимаемые действия.

Применение для тестирования только метода опроса не обеспечивает доказательства эффективности контроля в связи с недостаточной объективностью интервьюируемого.

Метод наблюдения может быть приемлемым методом оценки программных или ручных контролей.

Метод исследования обеспечивает достаточно высокую степень уверенности и является необходимым для проведения тестирования обнаруживающих контролей.

В качестве дополнительных методов тестирования для повышения степени уверенности в результатах тестирования могут применяться следующие методы:

- оценка знаний / квалификации исполнителя контрольной процедуры – комбинирование опроса, проверки и повторного выполнения позволяет проверить необходимые знания сотрудника, или его компетентность для выполнения контроля;
- подтверждающий опрос – убеждение в надлежащем выполнении контроля путем подтверждения определенной информации другими сотрудниками организации;
- системный запрос – анализ ИТ-систем:
 - конфигурации;
 - справочников системы;
 - правильности исполнения алгоритмов.

При формировании плана тестирования и запроса информации исполнителям контрольных процедур необходимо анализировать возможность тестирования нескольких контролей с использованием одной выборки транзакций, что обеспечивает лучшее понимание тестирующим сотрудником системы внутреннего контроля по процессу в целом.

Особенности тестирования контрольных процедур зависят от степени их автоматизации.

Тестирование ручных контролей предполагает использование опроса, наблюдения, исследования или повторное исполнение.

В большинстве случаев для экономии времени тестирования контрольных процедур и уменьшения трудозатрат, при условии неснижения эффективности данного процесса, целесообразно использовать такие вероятностно-статистические конструкции, как выборочный метод [5, с. 32]. Все результаты проведения качественного выборочного исследования должны быть задокументированы на соответствующем бланке документирования качественной выборочной проверки (далее – бланк документирования проверки).

Цель проведения качественного выборочного исследования должна быть сформулирована специалистом и внесена в блок «Цель проверки» на бланке документирования проверки.

Необходимо четко определить проверяемую совокупность. Особо следует подчеркнуть, что выводы, сделанные в дальнейшем на основе выборочных данных, будут корректны только относительно той совокупности, из которой была сделана выборка.

На бланке документирования проверки следует заполнить блок «Описание объекта проверки» с указанием объекта проверки (т.е. совокупности, проверяемой внутренним контролером), проверяемого периода, общего количества элементов во всей совокупности.

Каждый проверяемый элемент содержит определенный набор параметров проверки, т.е. атрибутов, признаков или свойств, наличие которых исследует внутренний контролер. При проведении качественной выборочной проверки можно исследовать совокупность одновременно по разным направлениям. Если исследуемые элементы содержат не один, а несколько параметров проверки, то можно оценивать не только наличие того или иного параметра во всей совокупности элементов, но и наличие той или иной группы параметров. Каждое из таких возможных направлений в дальнейшем будет называться направлением проверки. Направление проверки может как совпадать с параметром, так и не совпадать в случае, когда проверяется наличие группы параметров. Для каждого направления проверки должен быть четко определен критерий, согласно которому относительно каждого элемента можно сделать однозначный вывод, существует отклонение или нет.

На бланке документирования проверки должен быть заполнен блок «Направления проверки и условия отклонений», где следует указать все направления проверки вместе с условиями отклонений для каждого из них.

По каждому направлению проверки должна быть установлена допустимая норма отклонений (в%). Допустимая норма отклонений определяется профессиональным суждением внутреннего контролера на основе известной информации о специфике проверяемого объекта, допустимого риска и прочих факторов.

Также следует заполнить блок «Установление допустимой нормы отклонений» на бланке документирования проверки, где для каждого направления проверки указывается допустимая норма отклонений по этому параметру.

В зависимости от частоты исполнения периодических контрольных процедур, и исходя из соображений обеспечения репрезентативности и экономической целесообразности, определяется объем выборки. Кроме того при определении размера выборки необходимо принимать во внимание следующие факторы:

- сложность контроля;
- изменения в процессе;
- применяется ли профессиональное суждение (и в какой степени) при осуществлении контроля;
- уровень квалификации, необходимой для выполнения контроля;
- частота применения контроля;
- влияние изменений объема или смены персонала, выполняющего контроль;
- важность контроля:
 - относится к нескольким утверждениям;
 - является обнаруживающим контролем на конец периода;
 - является единственным контролем, относящимся к определенному утверждению.

Критериями определения объема выборки являются:

- объем требуемых трудозатрат на проверку отдельного элемента;
- бюджет проекта;
- цель проведения проверки;
- уровень требуемой точности результатов;
- уровень требуемой надежности результатов.

В настоящей работе предполагается, что выборка формируется случайным способом. После того, как объем вы-

борки определен, необходимо внести в блок «Построение выборки» на бланке документирования проверки назначенный размер первоначальной выборки.

На основе внутрифирменных методик проводятся процедуры по анализу отобранных элементов. Каждый элемент рассматривается по всем направлениям проверки и согласно соответствующим условиям отклонений по каждому направлению делается вывод о наличии или отсутствии отклонения. Например, счета-фактуры проверяются на наличие обязательных реквизитов. Параметрами в данном случае будут являться все реквизиты по отдельности, а также факт наличия документа. Направления проверки – это те комбинации параметров, которые позволяют признать счет-фактуру действительной.

Для удобства дальнейшего анализа следует заполнить таблицу следующего вида. Для каждого элемента выборки при проверке по каждому направлению при наличии отклонения ставить в соответствующей ячейке единицу, а при отсутствии – ноль. Тогда, если просуммировать все значения по столбцу, то получится количество отклонений в выборке по данному направлению проверки. Также для элементов, где были обнаружены отклонения, следует указывать суммы ошибки в денежной форме.

Результаты проверки отобранных элементов должны быть представлены на бланке документирования проверки в виде таблицы в блоке «Результаты проверки отобранных элементов».

Далее необходимо сделать качественные выводы на основе проведенного анализа о выполнении цели проверки и указать их в последнем блоке бланка документирования проверки.

Литература

1. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №8 ; утв. пост. Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации [Электронный ресурс] : междунар. стандарт аудита 315. URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf/>.
3. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты [Текст] / Гутцайт Е.М. – М. : Современная экономика и право, 2000. – 80 с.
4. Статистические методы. Приемочный контроль качества. Общие требования [Электронный ресурс] : утв. пост. Госуд. комитета РФ по метрологии и стандартизации от 2 июня 1995 г. №280. URL: http://ohranatruda.ru/ot_biblio/normativ/data_normativ/4/4815/index.php/.
5. Терехов А.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология [Текст] / Терехов А.А., Терехов М.А. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 208 с. : ил.

Ключевые слова

Контрольные процедуры; статистический контроль; выборочные методы; качественный анализ контрольных процедур.

Леонов Павел Юрьевич

РЕЦЕНЗИЯ

Тестирование контрольных процедур в целях анализа их качества и эффективности является актуальной практической задачей. Научно-обоснованное применение выборочных методов в процессе тестирования позволяет снизить затраты на процесс без нанесения ущерба качеству.

Автор дает подробный анализ структуры процесса тестирования контрольных процедур. Кроме того, в статье Леонова П.Ю. показано, что сам процесс тестирования относится к категории основных. Практическая значимость рецензируемой работы заключается в изложении последовательности применения выборочного метода при тестировании контрольных процедур в целях анализа их дизайна, соответствия определенному идентифицированному риску, полноты покрытия данного риска.

Полученные результаты являются фундаментом для разработки методик применения выборочных методов.

Кроме того, в данной статье раскрывается ряд актуальных аспектов практического применения выборочных методов при организации контроля качества системы внутреннего контроля. Рецензируемая работа Леонова П.Ю. отвечает требованиям, предъявляемым к научным статьям, и может быть рекомендована к публикации.

Комиссарова И.П., д.э.н., профессор, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»