

## 4.6. ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В ОЦЕНКЕ СИСТЕМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Филобокова Л.Ю., д.э.н., профессор, аттестованный аудитор

Московский государственный технический университет им. Н.Э. Баумана

Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации ввело в практику деятельности коммерческих организаций обязанность организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, что является предметом аудиторских экспертиз по отношению к тем хозяйствующим субъектам, финансовая (бухгалтерская) отчетность которых подлежит обязательному аудиту. Изменения в регулировании аудиторской деятельности, согласно Федеральному закону от 1 декабря 2014 г. №402-ФЗ, закрепили обязанность применения на территории РФ международных стандартов аудита (МСА), и это требует осмысления, понимания методики и последующего применения в профессиональной деятельности. В данной статье представлены методические подходы к оценке систем внутреннего контроля организаций в соответствии с методическими требованиями МСА, регулирующих контроль и качество аудиторской деятельности.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ ст. 19 закрепил обязанность экономических субъектов организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [2]. Данный закон определяет обязанность организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности тех хозяйствующих субъектов, чья финансовая (бухгалтерская) отчетность подлежит обязательному аудиту.

Министерство финансов РФ своим положением ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности» определило внутренний контроль как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- соблюдение законодательства при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [12].

Внутренний контроль направлен на достижение (реализацию) заявленной стратегической цели развития (соответственно выступает инструментарием управления, обеспечивающим реализацию функции «контроль») того или иного хозяйствующего субъекта, рассматриваемого с позиции теории систем управления в качестве открытой социо-эколого-экономической системы. Глобальная цель внутреннего контроля должна соответствовать глобальным целевым установкам развития материальных систем (на макро-, мезо и микроуровне) (рис. 1) [1].



Рис. 1 Алгоритм системного участия внутреннего контроля в управлении развитием материальных систем

Система внутреннего контроля экономического субъекта должна быть представлена следующими элементами:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- оценка внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля является предметом аудиторских экспертиз бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, подлежащих обязательному аудиту. Качество аудиторских услуг обеспечивается, прежде всего, соблюдением требований стандартов аудиторской деятельности и кодекса профессиональной этики [3].

Статьей 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (в редакции от 1 декабря 2014 г. № 403-ФЗ) установлено, что на территории РФ применяются международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством РФ. До перехода отечественного рынка аудиторских услуг на МСА аудиторы вправе руководствоваться существующей нормативно-правовой базой, регулирующей аудиторскую деятельность [3].

В 2004 г. была пересмотрена концепция корпоративного внутреннего контроля, что сопровождалось внесением существенных изменений в МСА. Особое внимание в стандартах новой концепции уделяется выявлению аудиторских рисков на основе анализа систем внутреннего контроля хозяйствующих субъектов, подвергающихся аудиторским экспертизам. Также были разработаны и новые стандарты МСА, затрагивающие систему внутреннего контроля.

На сегодняшний день при оценке систем внутреннего контроля инструментарием аудита целесообразно руководствоваться следующими МСА:

- «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (МСА 200);
- «Условия аудиторского соглашения» (МСА 210);

- «Контроль качества аудита финансовой отчетности» (МСА 220);
- «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» (МСА 240);
- «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» (МСА 315);
- «Существенность в планировании и проведении аудита» (МСА 320);
- «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» (МСА 330);
- «Использование внутренних аудиторов» (МСА 610, новая редакция).

С аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся не ранее 15 декабря 2009 г., в аудиторской практике используется новая редакция МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности коммерческого окружения организации» (хотя стандарт начал применяться в аудиторской практике с 15 декабря 2004 г. и с его вступлением были отменены стандарты: МСА 310 «Знание бизнеса», МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль», МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»).

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности коммерческого окружения организации» необходимо руководствоваться в совокупности с МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».

МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» закрепляет в качестве общей цели проведения аудита финансовой отчетности – получение разумной уверенности в том, содержит ли отчетность в целом существенные искажения, являющиеся результатом мошенничества или ошибок для выражения мнения о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с принятой концепцией подготовки финансовой отчетности. Для повышения степени доверия к аудиту и обеспечения высокого качества оказания аудиторских услуг, в стандарте закреплена ряд требований, предъявляемых к аудиторам, к числу которых относятся:

- независимость;
- конфиденциальность;
- профессиональная компетентность;
- следование стандартам;
- честность;
- объективность;
- тщательность (добросовестность);
- профессионализм поведения [4].

Основополагающим в деятельности аудитора является его независимость [5]. В соответствии со стандартом МСА 200, обязательным для аудитора при формировании мнения является отсутствие заинтересованности как в делах аудируемого экономического субъекта, так и к системе его управления. Стандарт также запрещает материальную заинтересованность и зависимость аудиторов от результатов их работы.

1. Принцип конфиденциальности предопределяет обязанность аудитора сознавать последствия несанкционированного разглашения какой-либо информации, связанной с деятельностью аудируемого экономического субъекта.
2. Принцип профессиональной компетентности предопределяет необходимость постоянного повышения профессионализма, что обусловлено высокой степенью изменчивости нормативно-правовой базы аудита и непрерывным изменением условий хозяйственной деятельности аудируемых лиц.
3. Принцип объективности исключает возможность умышленного искажения существенных фактов и формирование аудитором мнения, основанного на мнении других лиц.
4. Принцип добросовестности обязывает выполнение аудита на основе ответственного отношения аудитора к профессиональным обязанностям и выполнение их с внимательностью, оперативностью и должной тщательностью.
5. Принцип профессионализма поведения обязывает аудитора поддерживать высокую репутацию профессии, воздерживаться от совершения поступков, способных подорвать доверие и уважение к аудиторской профессии.

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности через изучение деятельности и коммерческого окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля. Цель аудитора заключается в выявлении и оценке рисков существенного искажения как в результате ошибки, так и в результате мошенничества [8].

Выполняя процедуры по оценке рисков, аудитор формирует основу для идентификации и оценки рисков существенного искажения на уровнях утверждений и финансовой отчетности и такие процедуры должны включать:

- направление запросов лицам, владеющим информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения;
- выполнение аналитических процедур;
- наблюдение и проверка.

Для изучения деятельности и коммерческого окружения организации аудитору необходимо изучить ряд вопросов:

- по отраслевым, нормативным и другим внешним факторам;
- по характеру деятельности организации (осуществляемые операции, структура собственности, управление, виды инвестиций, способы финансирования, выбор и применение учетной политики, цели и стратегии организации, коммерческие риски, анализ финансовых результатов).

Данный стандарт обязывает аудитора изучить систему внутреннего контроля с точки зрения значимых для аудита вопросов, при этом элементами системы внутреннего контроля являются:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков организации;
- связанная с финансовой отчетностью информационная система;
- контрольные мероприятия;
- мониторинг средств контроля [8].

Следует заметить, что состав элементов системы внутреннего контроля, согласно требованиям МСА 315 и требований Методических рекомендаций Министерства финансов РФ ПЗ-11/2013 по своему концептуальному пониманию идентичен. Тем самым, по мне-

нию автора, обеспечивается унификация подходов как организации и осуществления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, так и аудирования такого контроля. Контрольная среда является основой обеспечения и поддержания дисциплины и порядка в организации, эффективности системы ее внутреннего контроля, она формирует атмосферу уважения к самой системе контроля.

Для понимания контрольной среды аудиторю предстоит оценить такие факторы:

- организационная культура и этическое поведение, сформированные и поддерживаемые руководством;
- соответствие совокупности элементов контрольной среды возложенной на нее функциональной нагрузке.

При изучении контрольной среды исследованию подлежат ее основные элементы (табл. 1).

Таблица 1

**ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ ОРГАНИЗАЦИИ**

№ п/п	Элемент	Объект аудиторских экспертиз
1	Информационный обмен и воспитание добросовестности этических ценностей	Элементы, влияющие на эффективность разработки, применения и мониторинга средств контроля
2	Стремление к компетентности	Установленные руководством квалификационные требования по конкретным работам и работникам
3	Участие представителей собственника	Опыт и положение, независимость от руководства, адекватность действий в том числе по разрешению сложных вопросов и по взаимодействию с внутренними и внешними аудиторами, степень и характер участия в жизнедеятельности организации
4	Основные принципы и стиль руководства	Отношение к принятию коммерческих рисков и управлению ими (система риск-менеджмента); отношение к подготовке финансовой отчетности и связанные с этим действия; отношение к подготовке информации, функциям бухгалтерского учета и сотрудникам бухгалтерской службы
5	Организационная структура	Структура, в рамках которой осуществляется планирование, выполнение, анализ деятельности организации в направлении поставленной цели (стратегические ориентиры)
6	Распределение полномочий и обязанностей	Порядок распределения полномочий и обязанностей, подчиненность и подотчетность сотрудников
7	Кадровая политика и практика	Принципы и правила, регулирующие подбор кадров, обучение, повышение квалификации; профессиональная ориентация; условия продвижения по службе; организация и оплата труда; реакция на недостатки в работе

Процесс оценки рисков – выявление и возможное устранение рисков ведения хозяйственной жизни и их возможных последствий. Выполняя такие процедуры, аудитор должен произвести следующие действия:

- выявить коммерческие риски, являющиеся значимыми для целей финансовой отчетности;
- оценить значимость рисков;
- оценить вероятность возникновения рисков;
- выработать и принять решение о мерах по борьбе с последствиями рисков.

По взаимосвязи с бизнес-средой все риски целесообразно классифицировать на внешние и внутренние (табл. 2).

Таблица 2

**ОСНОВНЫЕ ФАКТОРЫ, РАССМАТРИВАЕМЫЕ АУДИТОРОМ В ПРОЦЕССЕ ОЦЕНКИ РИСКОВ**

Факторы внешней среды	Факторы внутренней среды
Макроэкономические изменения, в т.ч. связанные с изменением нормативно-правовой базы	Позиция персонала службы внутреннего контроля и аудита по вопросам организации и функционирования системы внутреннего контроля организации
Развитие макросреды и императивы выхода на мировой рынок, что сопряжено с изменением правового регулирования, учета и налогообложения	Изменения в информационных системах
Ввод в действие новых регулятивов в области аудита, учета и налогообложения	Рост и развитие хозяйствующего субъекта и соответствие системы внутреннего контроля таким изменениям
Современные требования к аудиту, учету и контролю, возложенная на них целевая нагрузка по достижению заявленной цели социально-экономического развития и повышения конкурентоспособности систем макро-, мезо-, и микроуровня	Подходы к организации и ведению хозяйственной деятельности, их инновационный характер и соответствие системы внутреннего контроля таким изменениям

Выявлению и оценке подлежат риски существенного искажения как на уровне финансовой отчетности, так и уровне утверждений в отношении класса операций, сальдо счетов и раскрытия информации.

Специального аудиторского анализа требуют риски, имеющие значительный уровень, исходя из профессионального суждения аудитора.

Для понимания значительности уровня риска аудиторю предстоит изучить ряд вопросов (табл. 3).

Таблица 3

**ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ИЗУЧЕНИЮ АУДИТОРОМ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ О ЗНАЧИТЕЛЬНОСТИ УРОВНЯ РИСКА**

№ п/п	Исследуемые вопросы
1	Возможность мошенничества
2	Существенные события в сфере экономики, бухгалтерского учета и других областях, что требует особого внимания
3	Сложность выполняемых операций
4	Наличие крупных сделок с участием связанных сторон

№ п/п	Исследуемые вопросы
5	Степень субъективности при оценке финансовых показателей
6	Наличие операций по крупным сделкам, выходящим за пределы обычной хозяйственной деятельности организации

Информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, направлена на обеспечение понимания сотрудниками ответственности и обязанности, обусловленных организацией и использованием системы внутреннего контроля. Основопологающим такой системы является функция информирования персонала о значимости его участия в информационной системе и с работой других сотрудников, понимание способов доведения информации об исключительных ситуациях до руководителей соответствующего уровня. Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой отчетности обеспечивается такими средствами:

- база данных;
- программное обеспечение;
- персонал;
- технические средства;
- процедуры.

Информационные системы внутреннего контроля несут определенную функциональную нагрузку (табл. 4).

Таблица 4

**ОСНОВНЫЕ ФУНКЦИИ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**

№ п/п	Функциональная нагрузка
1	Идентификация и регистрация всех правомерных операций
2	Своевременная и добросовестная фиксация фактов хозяйственной жизни организации
3	Оценка объектов учета
4	Установление периода времени, в котором имел место факт совершения хозяйственной операции
5	Отражение надлежащим образом операций и их представление в финансовой отчетности

Для понимания информационных систем по подготовке финансовой отчетности, аудитор изучает ряд вопросов, позволяющих сформировать свое профессиональное суждение (табл.5).

Таблица 5

**ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ИЗУЧЕНИЮ АУДИТОРОМ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ ОБ ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ**

№ п/п	Исследуемые вопросы
1.	Наличие существенных для финансовой отчетности классов операций
2.	Какие процедуры (с применением информационных и ручных систем) используются для учета, обработки, корректировки информации и переноса в главную книгу, отображения в финансовой отчетности
3.	Каким образом заносятся в информационную систему данные о существенных для финансовой отчетности событиях и обстоятельствах (кроме операций)

№ п/п	Исследуемые вопросы
4	Как производится процесс составления финансовой отчетности, включая значимые расчетные оценки и раскрытие информации
5	Какие средства контроля применяются за журнальными проводками, включая нестандартные, разовые, нетипичные или операции по корректировке

Контрольные мероприятия представляют собой правила и процедуры, помогающие обеспечить выполнение распоряжений руководства. К контрольным мероприятиям, значимым для аудита, относят:

- мероприятия, связанные со значительными рисками или с такими рисками, в отношении которых процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- мероприятия, которые по профессиональному суждению аудитора признаны значимыми для аудита.

Суждение аудитора о значимости контрольных мероприятий зависит от выявленного риска, который может привести к существенному искажению.

Методы и процедуры контрольных мероприятий представлены контрольными действиями, общими средствами контроля, прикладными средствами контроля, контрольными действиями в отношении наличия и состояния активов (табл. 6).

Таблица 6

**МЕТОДЫ И ПРОЦЕДУРЫ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ**

Метод и процедура	Содержание
Контрольные действия	1. Обзорная проверка результатов деятельности. 2. Обработка информации. 3. Фактические средства контроля. 4. Разделение обязанностей.
Общие средства контроля в отношении:	1. Операций информационного центра и компьютерной сети. 2. Программного обеспечения, его обслуживания и изменения. 3. Защиты от несанкционированного доступа.
Прикладные средства контроля	1. Проверка арифметической точности бухгалтерских записей. 2. Ведения учета, обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей.
Контрольные действия в отношении активов	1. Меры предосторожности, обеспечивающие ограниченный доступ к бухгалтерским записям и активам. 2. Санкционирование допуска к компьютерным программам. 3. Проведение инвентаризаций. 4. Распределение обязанностей.

Мониторинг средств контроля – процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля за период времени. Предназначение данного элемента – своевременная оценка эффективности средств контроля и выполнение необходимых корректирующих действий. Повседневный мониторинг часто является неотъемлемой частью повседневной деятельности организации и включает в себя систематические управленческие и надзорные действия.

Мониторинг средств контроля руководством направлен на получение ответа по двум вопросам:

- функционирует ли система контроля в соответствии с ее целями;

- вносятся ли в систему контроля необходимые корректировки по мере изменения обстоятельств.
- Мероприятия, выполняемые в рамках мониторинга средств контроля, достаточно обширны и представлены в табл. 7.

Таблица 7

**МЕРОПРИЯТИЯ МОНИТОРИНГА СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ**

№ п/п	Вид выполняемых процедур
1	Обзорная проверка своевременной подготовки выверки банковских счетов
2	Оценка соблюдения персоналом службы продаж правил, регулирующих условия договоров купли-продажи
3	Оценка деятельности юридической службы организации по контролю за соблюдением установленных этических принципов и обычаев делового оборота

МСА 315 предлагает аудиторам рассматривать условия и события, которые могут свидетельствовать о рисках существенного искажения, при этом этот перечень не является исчерпывающим (табл. 8).

Таблица 8

**ПЕРЕЧЕНЬ УСЛОВИЙ И СОБЫТИЙ, КОТОРЫЕ МОГУТ СВИДЕТЕЛЬСТВОВАТЬ О РИСКАХ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ**

№ п/п	Условие или событие
1	Деятельность в экономически нестабильном регионе
2	Операции на волатильных рынках
3	Деятельность, подлежащая сложному нормативно-правовому регулированию
4	Проблемы, связанные с непрерывностью деятельности и ликвидностью
5	Ограниченная доступность кредитов и капитала
6	Изменения в цепях поставок
7	Создание и продвижение на рынке новых продуктов
8	Нестандартные события в организации: реорганизация, крупные приобретения и др.
9	Наличие сложных альянсов и совместных предприятий
10	Вероятность продажи организации или ее бизнес-сегментов
11	Крупные сделки со связанными сторонами
12	Использование сложных финансовых механизмов
13	Недостаток персонала надлежащего опыта и квалификации в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности
14	Уход и изменения в составе ключевых работников
15	Недостатки в системе внутреннего контроля, не устраняемые руководством
16	Несоответствие между ИТ-стратегией и бизнес-стратегиями организации
17	Бухгалтерские оценки с использованием сложных методик
18	Незавершенные судебные процессы и условные обязательства (финансовые гарантии, работы по реабилитации окружающей среды и др.)
19	Использование нововведений в сфере бухгалтерского учета
20	Запросы государственных и регулирующих органов о результатах финансово-хозяйственной деятельности
21	Наличие искажений или ошибок в прошлом или существенный объем корректировок в конце отчетного периода

При аудите финансовой отчетности организаций, включающем в том числе и оценку систем внутреннего контроля, основополагающим является определение порога существенности (в российской практике это уровень существенности). МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита» предусматривает определение аудитором существенности на основе профессионального суждения, которое зависит от того, как аудитор понимает потребности в финансовой информации пользователями финансовой отчетности [9]. Но целесообразным предлагается предположение по вопросу существенности относительно пользователей финансовой отчетности:

- они в разумных пределах осведомлены о коммерческой, экономической деятельности и принципах бухгалтерского учета организации и намерены изучить информацию, представленную в финансовой отчетности, с разумной тщательностью;
- они понимают, что финансовая отчетность готовится, представляется и проходит аудиторскую проверку в соответствии с уровнем существенности;
- они признают неотъемлемое наличие неопределенности при измерении величин на основе оценок, суждений и анализа будущих событий;
- они принимают обоснованное экономическое решение на основе информации, представленной в финансовой отчетности.

При планировании аудита аудитор должен определить «порог существенности», под которым МСА предлагает понимать величину (величины), устанавливаемые аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом, с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупность неисправимых и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом [7].

При оценке аудитором систем внутреннего контроля на основе требований МСА, должны быть учтены императивы МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам», который обязывает аудитора выполнять:

- процедуры проверки по существу, которые включают в себя детальные тесты и аналитические процедуры по существу;
- тесты средств контроля [10].

Процедуры проверки по существу предназначены для выявления существенных искажений на уровне утверждений, а тесты средств контроля оценивают эффективность применения средств контроля в целях предотвращения, выявления и устранения существенных искажений на уровне утверждений. Тесты средств разрабатываются для целей получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств их эффективности, при этом чем больше аудитор полагается на эффективность средств контроля при разработке и выполнении тестов средств контроля, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить.

В процессе аудиторских экспертиз систем внутреннего контроля с использованием регулятивов МСА, аудитор руководствуется и МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов», который предусматривает, что если в организации имеется служба внутреннего аудита, которая, по мнению внешнего аудито-

ра, может сыграть значительную роль в проведении аудиторской проверки [11].

Аудитор должен определить:

- следует ли использовать внутренних аудиторов для определенных видов работ и в каком объеме;
- достаточность объема внутренних аудиторов при использовании их для определенных видов работ.

Такой посыл исходит из того, что хотя и цели внутреннего аудита могут быть разными и это зависит от ряда факторов (размера, структуры организации, ее организационной структуры управления, требований руководства и представителей собственника и др.), следующий состав работ, как правило, всегда выполняется:

- мониторинг системы внутреннего контроля;

- изучение финансовой и операционной информации;
- обзорная проверка операционной деятельности и соблюдения нормативно-правовых актов;
- корпоративное управление и управление рисками.

Примерный перечень работ составляет и предмет аудиторских экспертиз внешнего аудитора при оценке систем внутреннего контроля аудируемого лица. Внешний аудитор должен принять решение относительно привлечения внутренних аудиторов и объема выполняемой ими работы. Такое решение формируется аудитором самостоятельно исходя из профессионального суждения, но в основе его суждений лежит оценка и анализ факторов, которые могут повлиять на данное суждение (табл. 9).

Таблица 9

**ФАКТОРЫ, ПОДВЕРГАЕМЫЕ ОЦЕНКЕ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЯ О ПРИВЛЕЧЕНИИ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ**

Фактор	Требования к содержанию	Подлежит оценке и анализу
Достаточность работы внутренних аудиторов для целей аудита	1.Объективность	1. Статус службы внутреннего аудита и ее влияние на способность внутренних аудиторов сохранять объективность. 2. Подотчетна ли служба внутреннего аудита представителям собственника или должностному лицу, обладающему соответствующими полномочиями и есть ли ограничения в ее деятельности. 3. Несут ли внутренние аудиторы какие-либо противоречащие друг другу обязанности. 4. Осуществляют ли представители собственника надзор за кадровыми решениями в службе внутреннего аудита. 5. Принимает ли руководство какие-либо меры и рекомендации службы внутреннего аудита и в каком объеме
	2.Техническая компетентность	1. Состоят ли внутренние аудиторы в профессиональных организациях. 2. Существует ли утвержденная политика найма и обучения внутренних аудиторов. 3. Обладают ли внутренние аудиторы достаточной технической подготовкой и навыками работы
	3.Надлежащая профессиональная остротность	1. Осуществляется ли на должном уровне планирование, надзор, анализ и документирование. 2. Являются ли достаточными инструкции, рабочие программы и документация внутреннего аудита
	4.Информационное взаимодействие	1. Проводятся ли рабочие встречи на протяжении всего периода и с надлежащими интервалами. 2. Имеет ли доступ внешний аудитор в информационному массиву внутренних аудиторов
Ожидаемое влияние работы внутренних аудиторов на характер, сроки и объемом процедур, выполняемых внешним аудитором	1.Срок такой работы. 2.Область охвата аудита. 3.Существенность для финансовой отчетности в целом. 4.Предполагаемые методы отбора статей. 5.Процедуры анализа и отчетности. 6.Документирование выполненной работы.	—

Какой бы степени автономности и объективности не обладала служба внутреннего аудита, она не обладает той степенью независимости от организации, которая требуется от внешнего аудитора при подготовке аудиторского заключения, при этом внешний аудитор несет единоличную ответственность за характер заключения и использование работы внутренних аудиторов не снижает степень его ответственности. В силу этого, внешний аудитор может выполнить такие отдельные процедуры по оценке качества работы службы внутреннего аудита, как:

- проверка статей, ранее проверенных внутренними аудиторами;
- проверка других сходных статей;
- наблюдение за процедурами, выполняемыми внутренними аудиторами [6].

Система внутреннего контроля как совокупность организационной структуры, методик и процедур по упорядочению и эффективному ведению хозяйственной деятельности, включает надзор и проверку, организованные внутри хозяйствующего субъекта своими силами. При аудите финансовой отчет-

ности такая система становится предметом аудиторских экспертиз, которые отечественным аудиторам в ближайшем будущем предстоит выполнять с использованием международных стандартов, призванных обеспечить гармонизацию и унификацию независимого финансового контроля в условиях глобализации экономических процессов.

Изложенные автором подходы к оценке систем внутреннего контроля инструментарием аудиторских экспертиз основаны на требованиях российского законодательства, международных стандартов аудита и системном характере управления аудиторской деятельностью.

### Литература

1. Стратегия инновационного развития РФ на период до 2020 г. [Электронный ресурс] : утв. распоряжением Правительства РФ от 8 дек. 2011 г. №2227-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (в ред. ФЗ №403-ФЗ от 1 дек. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами [Электронный ресурс] : МСА 200. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Условия аудиторского соглашения [Электронный ресурс] : МСА 210. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Контроль качества финансовой отчетности [Электронный ресурс] : МСА 220. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности [Электронный ресурс] : МСА 240. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации [Электронный ресурс] : МСА 315. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Существенность в планировании и проведении аудита [Электронный ресурс] : МСА 320. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам [Электронный ресурс] : МСА 330. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Использование внутренних аудиторов [Электронный ресурс] МСА 610. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Организация и осуществление внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности [Электронный ресурс] : ПЗ-11/2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

### Ключевые слова

Аудит; оценка систем внутреннего контроля; МСА.

*Филобокова Людмила Юрьевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Изменения в нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности (Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, Рекомендации Министрства финансов РФ «Организация и осуществление внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности» №ПЗ-11/2013) обусловили реализацию требований по организации и осуществлению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, а те хозяйствующие субъекты, годовая финансовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту, в дополнение обязаны обеспечить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Нормативными актами закреплено, что организация и осуществление внутреннего контроля, представляющего собой процесс, направленный на получение достаточной уверенности:

- об эффективности и результативности деятельности хозяйствующего субъекта, в том числе по достижению финансовых и операционных показателей, сохранности активов;
- о достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- о соблюдении законодательства при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Организация и осуществление внутреннего контроля, рассматриваемого в качестве системы, подлежит оценке в процессе выполнения аудита. Аудиторские экспертизы систем внутреннего контроля стандартизированы и предопределены требованиями Международных стандартов аудита (МСА). Российский рынок аудиторских услуг в настоящее время имеет небольшой опыт применения МСА, в силу чего представленная статья имеет высокую степень актуальности как в методологическом, так и прикладном аспектах.

Статья Филобоковой Л.Ю. посвящена исследованиям по обоснованию методических подходов и техники аудиторских экспертиз с учетом требований МСА по таким элементам системы внутреннего контроля, как: контрольная среда; процесс оценки рисков организации; связанная с финансовой отчетностью информационная система; контрольные мероприятия; мониторинг средств контроля. По каждому из элементов автор дает обоснование по составу и последовательности действий технологически обусловленных аудиторских процедур.

Материал статьи представляет научный интерес как с позиции теории, так и с позиции практики применения МСА в оценках систем внутреннего контроля хозяйственных систем в интересах реализации принятых ими стратегических целевых установок, повышения качества аудиторских услуг и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Александров Д.В., профессор кафедры «Инновационное предпринимательство» (ИБМ-7) ФГБОУ ВПО «Московский государственный технический университет им. Н.Э. Баумана»*