

СООБЩЕНИЕ О НЕДОСТАТКАХ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Хамад Али Кадим Хамад

ФГБОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов

Рецензент д-р экон. наук, профессор Н. И. Куликов

Ключевые слова и фразы: аудит; внутренний контроль; существенные недостатки внутреннего контроля.

Аннотация: Рассмотрены недостатки системы внутреннего контроля, повышающие риск существенных искажений финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля (СВК) экономического субъекта представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством и другими сотрудниками, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций, а также соответствия деятельности действующим нормативным правовым актам. Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, угрожающих достижению любой из этих целей. Элементы СВК показаны на рис. 1.

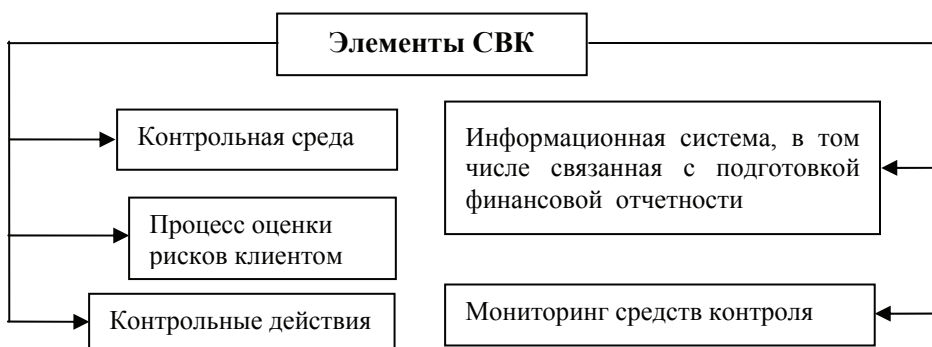


Рис. 1. Элементы системы внутреннего контроля

Хамад Али Кадим Хамад – магистрант, e-mail: Kiriya.elena@gmail.com, ТамбГТУ, г. Тамбов.

Система внутреннего контроля, как бы хорошо она ни была организована и функционировала, может только в разумных пределах обеспечить экономическому субъекту уверенность в достижении им целей при составлении отчетности в силу ограничений, присущих этой системе. Ограничения системы внутреннего контроля показаны на рис. 2.

Основная ответственность в деле предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок лежит на представителях собственника и руководстве экономического субъекта.

В Правиле (стандарте) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [1] указано, что аудитор должен своевременно сообщить руководству и представителям собственника полученную по результатам аудита информацию

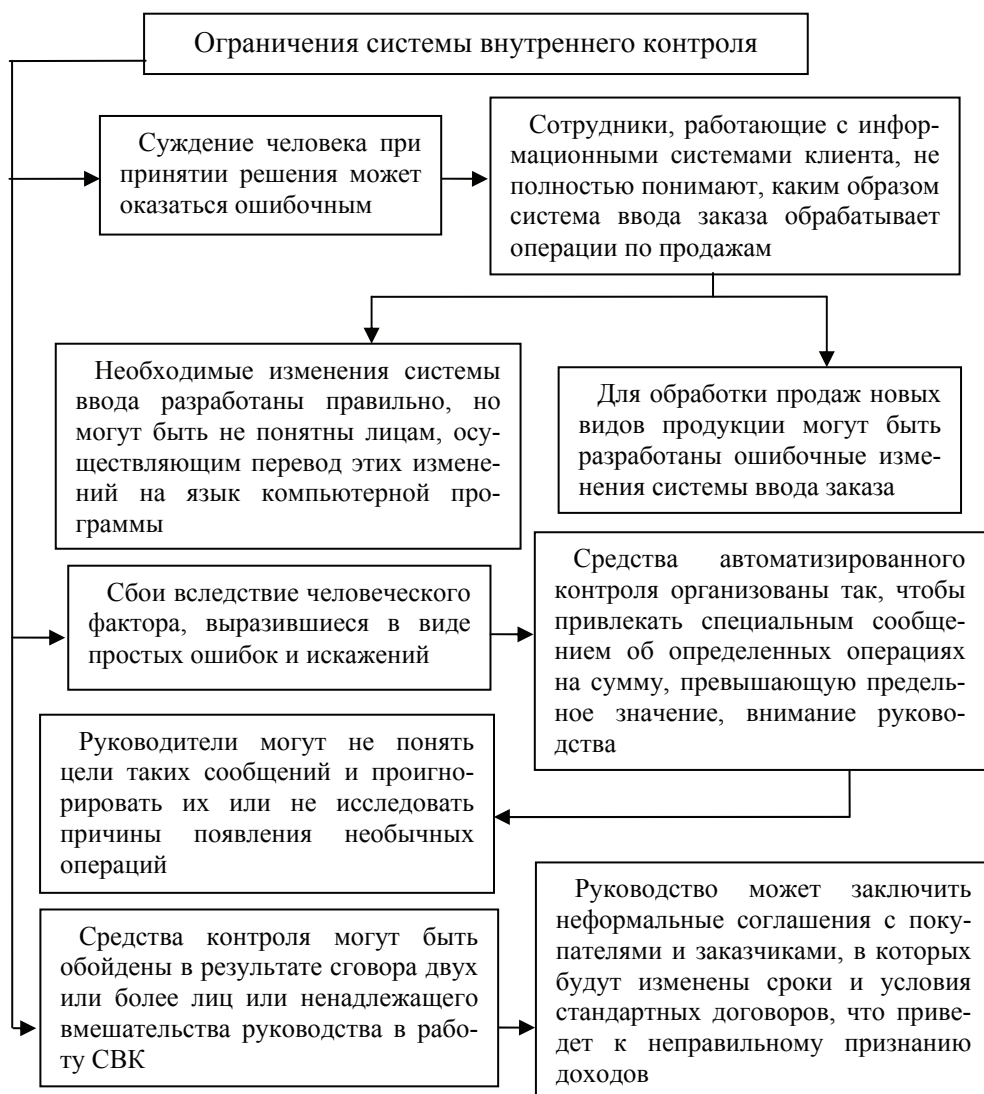


Рис. 2. Ограничения системы внутреннего контроля

о существенных недостатках в организации и применении системы внутреннего контроля, ставших известными аудитору в ходе проверки.

Аудитор включает сведения о выявленных недостатках системы внутреннего контроля в информацию, полученную по результатам аудита, которую сообщает руководству и представителям собственника проверяемого предприятия в соответствии с правилом (стандартом) № 22 [2]. В этом сообщении аудитор указывает все факты и обстоятельства, на которые он хотел бы обратить внимание лиц, отвечающих за подготовку и представление финансовой отчетности. Этот стандарт рассматривает ответственность аудитора, связанную с сообщением руководству и представителям собственника информации о недостатках в СВК. Он не устанавливает каких-либо дополнительных обязанностей в отношении получения понимания внутреннего контроля, разработки и выполнения тестов контроля сверх того, что требуют международные стандарты аудита МСА 315 «Оценка системы внутреннего контроля компании» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» [3].

Недостатки в системе внутреннего контроля имеют место, если:

- контроль разработан, но применяется и действует таким образом, что не способен предотвратить или своевременно выявить и исправить искажения в финансовой отчетности;

- контроль, необходимый для предотвращения или своевременного обнаружения и исправления искажений в финансовой отчетности, отсутствует.

Существенные недостатки во внутреннем контроле – недостаток или комбинация недостатков внутреннего контроля, которые, по профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными, чтобы обратиться на них внимание руководства экономического субъекта.

Аудитор может обсудить имеющиеся факты и условия с руководством соответствующего уровня. Такое обсуждение дает аудитору возможность своевременно привлечь внимание руководства к существованию недостатков, о которых руководству не было известно.

В ходе обсуждения аудитор может получить полезную информацию:

- в какой степени руководство понимает действительные или подозреваемые случаи недостатков;

- какие исключения (искажения) возникли из-за недостатков, не замеченных руководством;

- признает ли руководство свою ответственность в отношении фактов обнаруженных недостатков.

Некоторые выявленные недостатки внутреннего контроля могут поставить под сомнение честность или компетентность руководства. Например, могут существовать доказательства мошенничества или намеренного несоблюдения законов и нормативных актов руководством, или руководство может продемонстрировать неспособность осуществлять надзор за подготовкой адекватной финансовой отчетности, что вызывает сомнения в его компетентности. Неприемлемо сообщать о таких недостатках самому руководству.

Если аудитор выявил один или несколько недостатков внутреннего контроля, он должен определить – являются ли они по отдельности или в совокупности значительными недостатками. Значимость недостатков внутреннего контроля зависит не только от того, что в результате появи-

лось существенное искажение, но и от того, насколько вероятно появление искажения и размера потенциального влияния искажения. Таким образом, существенный недостаток может иметь место, даже если аудитор не обнаружил каких-либо искажений в ходе аудита.

При определении, являются ли недостатки внутреннего контроля существенными, аудитор может рассмотреть следующие вопросы:

- вероятность того, что недостаток приведет к существенному искажению финансовой отчетности в будущем;
- чувствительность к потерям или мошенничеству определенных активов или обязательств;
- степень субъективности и сложности расчетных оценок, таких как оценка по справедливой стоимости;
- показатели финансовой отчетности, на которые может повлиять недостаток;
- объем операций, отражающихся на счете, затронутым недостатками;
- важность контроля процесса составления финансовой отчетности;
- причины и частота исключений, являющихся результатами недостатков внутреннего контроля;
- взаимосвязь недостатка с другими недостатками внутреннего контроля.

Признаки значительных недостатков внутреннего контроля включают свидетельства неэффективности контрольной среды, такие как:

- признаки, что значимые операции, в которых руководство финансово заинтересовано, не были должным образом тщательно исследованы представителями собственника;
- выявление мошенничества руководства, даже несущественного, которое не было предотвращено внутренним контролем;
- неспособность руководства предпринять соответствующие ответные действия для исправления значимых недостатков, о которых было сообщено раньше.

К значительным недостаткам внутреннего контроля также относят:

- отсутствие процесса оценки риска внутри предприятия, в то время, когда можно ожидать, что такой процесс должен осуществляться;
- доказательства неэффективности процесса оценки риска на предприятии, такие как неспособность руководства выявить риск существенного искажения, который, по мнению аудитора, процесс должен выявлять;
- доказательства неэффективности ответных действий, направленных на выявленный значительный риск (например, отсутствие контроля такого риска);
- искажения, выявленные аудиторскими процедурами, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены внутренним контролем предприятия;
- пересмотр ранее выпущенной финансовой отчетности для того, чтобы исправить существенные искажения в результате ошибки или мошенничества;
- доказательства неспособности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности.

Один недостаток внутреннего контроля может быть не настолько серьезным, чтобы стать значительным. Однако комбинация недостатков, влияющих на один тот же счет, раскрытие, предпосылку или элемент

внутреннего контроля, может повысить риск искажения до такой степени, что появится значительный недостаток.

Аудитор должен сообщить в письменной форме о недостатках внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита своевременно представителям собственника. Письменная форма сообщения подчеркивает важность сообщаемой информации и помогает представителям собственника выполнить их обязанности по надзору. Получение такого сообщения позволяет представителям собственника выполнять их обязанности по надзору.

Письменное сообщение о значительных недостатках является частью итогового аудиторского файла, который, как правило, должен быть укомплектован не позднее чем через 60 дней после даты выдачи аудиторского заключения. Вне зависимости от времени письменного сообщения о значительных недостатках, аудитор может сообщить информацию устно, в первую очередь руководству и затем, если приемлемо, представителям собственника, чтобы помочь им предпринять немедленные ответные действия для минимизации риска существенного искажения. Однако устное сообщение не освобождает аудитора от обязанности сообщить о значительных недостатках в письменной форме.

Уровень детализации сообщения о значительных недостатках в конкретных обстоятельствах является вопросом профессионального суждения аудитора. Факторы, которые влияют на уровень детализации:

- характер предприятия. Например, сообщение, требуемое для общественно значимой компании (представляющей общественный интерес), может отличаться от сообщения для некоммерческой организации;

- размер и сложность предприятия. Например, сообщение, требуемое для сложного предприятия, может отличаться от сообщения для предприятия, осуществляющего простой бизнес;

- характер значительных недостатков, которые выявил аудитор;

- состав органов управления предприятия. Например, больше деталей может потребоваться, если в число представителей собственника входят лица, не имеющие значительного опыта в данной отрасли или в области, на которую влияют недостатки.

Руководство и представители собственника, извещенные о значительных недостатках, обнаруженных в ходе аудита, могут принять решение не выполнять ответные действия из-за затрат или других соображений. Ответственность за оценку затрат и выгод от применения исправительных действий лежит на руководстве и представителях собственника.

То, что аудитор уже сообщал о значительных недостатках внутреннего контроля представителям собственника или руководству в предыдущие аудиты, не отменяет необходимости повторить сообщение, если ответные действия по исправлению не были предприняты. В сообщении текущего года можно повторить описание из предыдущего сообщения или просто сделать ссылку на него. Аудитор может спросить руководство или, если приемлемо, собственников, почему отмеченный значительный недостаток не был исправлен. Неудачное действие в отсутствие рационального объяснения может само по себе быть значительным недостатком.

Аудитор должен также своевременно сообщить руководству на соответствующем уровне ответственности:

– письменно – значительные недостатки внутреннего контроля, о которых он сообщил или собирается сообщить представителям собственника, кроме тех, о которых неуместно сообщать руководству напрямую;

– другие недостатки внутреннего контроля, выявленные в ходе аудита, которые не были сообщены руководству другими лицами, и по профессиональному суждению аудитора являются достаточно важными, чтобы привлечь к ним внимание руководства.

В ходе аудита могут быть выявлены другие недостатки внутреннего контроля, не являющиеся значительными, но достаточно важные, чтобы привлечь внимание руководства. Сообщение о таких недостатках может быть устным.

Если аудитор уже сообщал о недостатках внутреннего контроля, не являющихся значительными в предшествующие периоды, то нет необходимости повторять такое сообщение в текущем периоде. От аудитора также не требуется повторять информацию о таких недостатках, если о них было ранее сообщено руководству третьими лицами, например, внутренними аудиторами или контролирующими органами. Повторить сообщение имеет смысл в том случае, если произошла смена руководства, или аудитору поступила новая информация, которая может изменить изначальное понимание недостатков. Тем не менее неспособность руководства исправить другие недостатки внутреннего контроля, о которых было сообщено ранее, может рассматриваться как существенный недостаток, о котором надо сообщить представителям собственника.

Аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках внутреннего контроля:

– описание недостатков и объяснение их потенциального эффекта;

– значительную информацию, позволяющую представителям собственника и руководству понять смысл сообщения. В особенности аудитор должен объяснить, что:

1) цель аудита – выразить мнение по финансовой отчетности;

2) аудит включает рассмотрение внутреннего контроля, имеющего отношение к подготовке финансовой отчетности для того, чтобы разработать аудиторские процедуры, уместные в данных обстоятельствах, но не для выражения мнения об эффективности внутреннего контроля;

3) вопросы, включенные в отчет, ограничены недостатками, выявленными в ходе аудита, и значительными в такой степени, чтобы привлечь к ним внимание представителя собственника.

При описании потенциального эффекта значительных недостатков аудитор не нуждается в количественной оценке такого эффекта. Значительные недостатки могут быть сгруппированы вместе в отчете, если это приемлемо. Аудитор может включить в письменное сообщение предложения для действий по исправлению недостатков, фактических или предполагаемых ответных мер руководства, и заявление о том, будет или нет аудитор проверять выполнение ответных мер руководства.

Аудитор может посчитать уместным включить дополнительно в сообщение следующую информацию:

– утверждение, что если бы аудитор выполнил расширенные процедуры в отношении внутреннего контроля, то он мог бы выявить больше

недостатков, чтобы сообщить о них, или напротив, пришел бы к выводу, что о некоторых недостатках не было необходимости сообщать;

– заявление, что такие сообщения сделаны для предоставления представителям собственника и не должны использоваться в иных целях.

Список литературы

1. Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://era-audit.com/analytics/standarts/95-fpsad8.html> (дата обращения: 26.02.2014).

2. Правило (стандарт) № 22. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_53116/?frame=6 (дата обращения: 26.02.2014).

3. International Federation of Accountants. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201_0.pdf (дата обращения: 26.02.2014).

References

1. <http://era-audit.com/analytics/standarts/95-fpsad8.html> (accessed 26 February 2014).

2. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_53116/?frame=6 (accessed 26 February 2014).

3. International Federation of Accountants, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, available at: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201_0.pdf (accessed 26 February 2014).

Communicating Deficiencies of Internal Control System in Auditing

Hamad Ali Kadim Hamad

Tambov State Technical University, Tambov

Key words and phrases: audit; essential deficiencies of internal control; internal control.

Abstract: The paper focuses on the deficiencies of the system of internal control that increase the risk of essential distortions of financial statements.

© Хамад Али Кадим Хамад, 2014

Статья поступила в редакцию 20.11.2013 г.