

*Штиллер М.В.*

## ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*M.V. Shiller*

### INTERNAL CONTROL IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING ACCOUNTING

УДК:628.54/8

*Система внутреннего контроля представляет собой совокупность процедур, используемых для эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации в финансовой отчетности. При изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля необходимо учитывать их взаимосвязь с компонентами аудиторского риска.*

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, внутренний контроль, риск, система бухгалтерского учета, контрольная среда

*The internal control system is a set of procedures used for the efficient conduct of financial and economic activity, detect, correct, and prevent errors and distortion of information in the financial statements. When examining and evaluating accounting systems and internal controls necessary to consider their relationship with the components of audit risk.*

**Key words:** financial reporting, internal control, risk, the system of accounting, control environment

Для проведения аудита финансовой отчетности и выражения профессионального мнения ее достоверности аудитор необходимо оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в объеме, достаточном для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. В процессе аудита финансовой отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой отчетности.

Понимание системы внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

- определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой отчетности;

- учитывать факторы, влияющие на риск появления существенных искажений;

- разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

Система бухгалтерского учета – это упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Система внутреннего контроля – это совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности.

При изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля необходимо учитывать их взаимосвязь с компонентами аудиторского риска. В системе бухгалтерского учета элементами системы выступают средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета. При этом возникает риск необнаружения. В системе внутреннего контроля элементом системы выступают контрольная среда и процедуры контроля, в данном случае возникает риск средств контроля.

Аудитор изучает и оценивает систему бухгалтерского учета. При этом ему необходимо рассмотреть средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, которые содействуют достижению следующих целей:

- осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства аудируемого лица;
- своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах на надлежащих счетах бухгалтерского учета и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой отчетности в соответствии с установленным порядком;
- возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства аудируемого лица;
- регулярное сопоставление учетных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.
- Аудитору необходимо получить понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:
- основные группы и типы операций, осуществляемые аудируемым
- лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных учетных

документов, счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой и иной отчетности;

- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности от момента инициирования важных операций до момента их включения в отчетность.

Система внутреннего контроля включает в себя контрольную среду и процедуры контроля.

Контрольная среда – понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства проверяемой организации, направленные на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля в организации.

Она влияет на эффективность конкретных средств контроля и имеет следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- организационная структура аудируемого лица;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемая кадровая политика;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям действующего законодательства;
- наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

При рассмотрении организационной структуры необходимо учитывать, что она является эффективной, если предполагает оправданное распределение несовместимых функций между сотрудниками экономического субъекта. Функции данного сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять их обнаружение. Подлежат распределению между различными сотрудниками следующие функции:

- непосредственный доступ к активам экономического субъекта;
- разрешение на осуществление операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Процедуры контроля – это составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством организации на отдельных направлениях и участках хозяйст-

венной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчетность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- «сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (т.е. проведение инвентаризации);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами;
- ограничение доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля присущи ограничения по следующим причинам:

- затраты на функционирование системы внутреннего контроля не должны быть выше ожидаемых выгод;
- ориентация большей части средств внутреннего контроля направлена на текущие, а не на редкие операции;
- существует возможность наличия ошибок вследствие человеческого фактора;
- имеется возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора работников;
- существует возможность злоупотребления полномочиями лицами, на которых возложены обязанности по осуществлению внутреннего контроля;
- процедуры контроля могут быть неадекватными, так как изменились условия деятельности экономического субъекта.

Эффективность системы внутреннего контроля может быть сведена к нулю, если имеются в наличии следующие факты: неправильное понимание инструкций; ошибки в суждениях; халатность персонала; рассеянность или усталость со стороны лица, несущего ответственность за процедуры контроля; столкновение между отдельными лицами; неправильный выбор процедур контроля.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля состоит из следующих этапов:

- 1) общее знакомство с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 2) предварительная оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

3) подтверждение предварительной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Аудитор должен в разумные сроки информировать руководство аудируемого лица о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При этом необходимо отметить, что представлены только недостатки, которые стали известны аудитору в ходе проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

#### Литература

1. Кочинев Ю., Каменецкий С. Оценка аудиторского риска. Аудит и налогообложение, 2010, N 6.
2. Жарылгасова, Б. Т. Оценка аудиторского риска / Б. Т. Жарылгасова // Аудитор. 2006. -№ 12. - С. 25-30.
3. Чопчиян Н.С. Изменения в концепции риска в международных стандартах аудита (МСА) Сборник трудов региональной научно-практической конференции. «Молодые ученые производству». Т. 5 Старый Оскол: СТИ МИСиС, 2006, с. 163-166.
4. Русецкая В.П., Абдикеева М.А., Парфенова Н.Г. Определение существенности в аудите Аудит и налогообложение: ЗАО «Аудит-Центр», 2005, №7, с. 30-37.
5. Русецкая В.П., Абдикеева М.А., Парфенова Н.Г. Определение существенности в аудите Аудит и налогообложение: ЗАО «Аудит-Центр», 2005, №6, с. 28-38.

Рецензент: д.э.н. Азисбаев Р.Э.