

ДИСЦИПЛИНА
ВНУТРЕННИЙ АУДИТ
(6 курс)

Тема 1. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ как ФОРМА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

П Л А Н

1. Место внутреннего аудита в системе внутреннего контроля. Понятие внутреннего контроля, его цели, задачи, методы и объекты исследования.
2. Цель, задачи, функции и принципы внутреннего аудита. Виды внутреннего аудита
3. Причины и проявления неэффективности (ограничения) внутреннего аудита.

Тема 1. Место внутреннего аудита в системе внутреннего контроля. Понятие внутреннего контроля, его цели, задачи,

- Представление о сущности и предмете внутреннего аудита менялись по мере его развития.
- Еще в 16 веке в Великобритании существовал порядок проведения детальной проверки расчетов управляющих финансами крупных поместий.
- В летописи того времени имеются свидетельства о том, что аудитор, являясь членом так называемого совета управляющих крупного поместья, осуществлял соответствующие проверки доходной и расходной частей управляющего финансами, а затем отчитывался перед советом и владельцем поместья.
- Несмотря на бурное экономическое развитие, профессия внутреннего аудитора стала считаться одной из важнейших только в конце 19 века.
- Внутренний аудит в Западной Европе зародился в начале 20 века, а дальнейшее развитие получил после Второй мировой войны.
- В 1941 г. в США был создан **Институт внутренних аудиторов**, представляющий собой профессиональную организацию аудиторов (в настоящее время имеет отделения и филиалы в 150 странах мира, в том числе и в России).

- **Внутренний аудит в России** является частью системы внутреннего контроля и представляет собой совокупность взаимосвязанных действующих элементов (цель, предмет, объект, субъект, механизм), позволяющий объективно оценить эффективность и результативность фактов хозяйственной деятельности, достоверность учетной информации и бухгалтерской отчетности, их соответствие законодательству РФ и внутренним документам организации.
- **Понятие внутреннего контроля** появилось в начале 18 века и со временем получило дальнейшее развитие.
- **Как система контроля** деятельности организации это понятие сформировалось к началу 20 век, а к концу 20 в., развиваясь и расширяя сферу своего приложения, внутренний контроль становится инструментом контроля за рисками, где его функции переплетаются с функциями управления рисками.

- *Определение внутреннего контроля с позиции его бухгалтерского понимания звучит так: внутренний контроль представляет собой структуру, политику, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов и обязательств организации, надежности бухгалтерских записей и направлен на достижение конкретных целей.*
- *Существует 5 основных целей внутреннего контроля:*
 - надежность и политика информации;
 - соответствие внутреннего контроля политике, планам, процедурам, законодательству;
 - обеспечение сохранности активов и обязательств;
 - рациональное и эффективное использование всех видов ресурсов;
 - достижение структурными подразделениями организации поставленных целей и задач.

- **Внутренний контроль - это система мер, организованных руководством организации и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций.**
- **Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия.**

ЦЕЛЯМИ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ ЯВЛЯЮТСЯ:

осуществление
упорядоченной
и эффективной
деятельности

обеспечение
соблюдения
политики
руководства каждым
работником

обеспечение
сохранности
имущества
предприятия

При формировании эффективной системы внутреннего контроля руководство предприятия должно обеспечить:

- 1. надежную информацию, необходимую для успешного руководства деятельностью предприятия;**
- 2. сохранность активов и документов, т.е. предотвращение фактов хищения, порчи и нецелевого использования имущества, уничтожения или разглашения информации (в том числе содержащейся в учетных регистрах, компьютерных базах данных);**
- 3. эффективность хозяйственной деятельности, т.е. исключение посредством контрольных процедур дублирования, непроизводительных затрат, нерационального использования всех видов ресурсов, оптимизации налоговых платежей, укрепление расчетной дисциплины;**
- 4. соответствие учетным принципам, т.е. обязательное использование сотрудниками установленных на предприятии инструкций и правил, а также требований нормативных актов;**
- 5. обеспечение надежной системы бухгалтерского учета.**

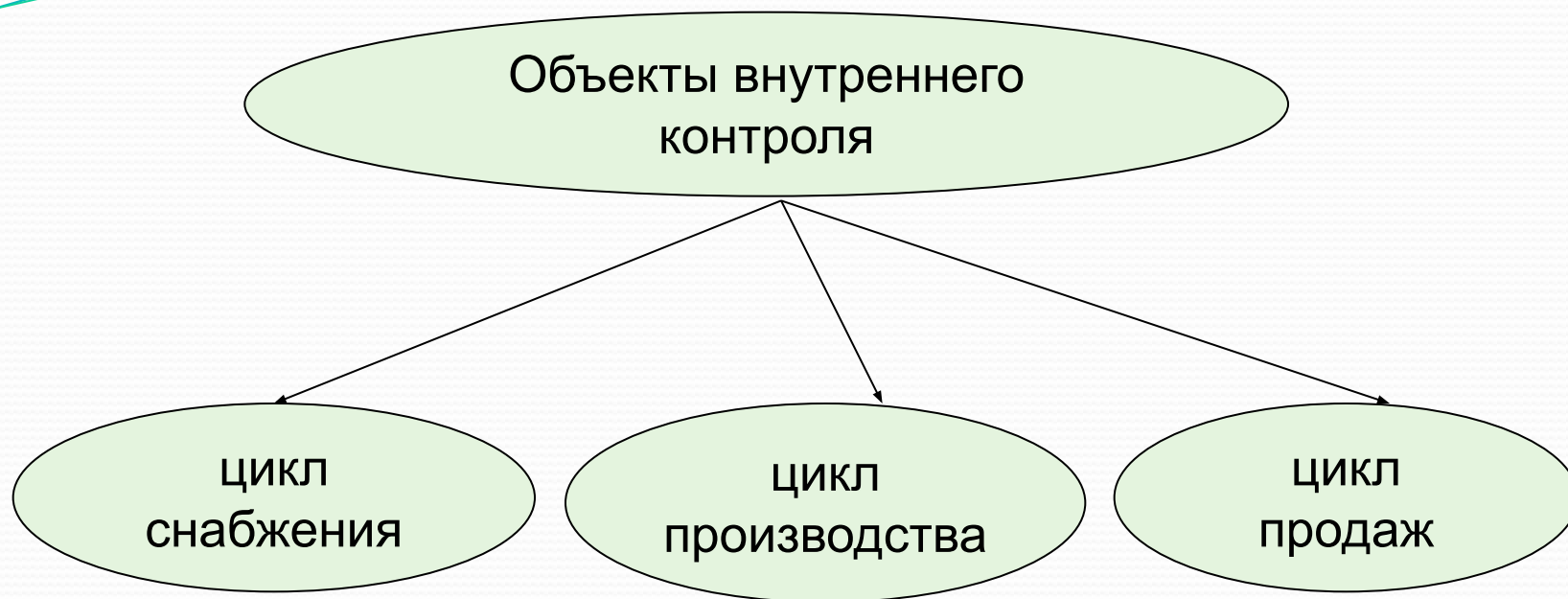


Рис. 1. Объекты внутреннего контроля

Методы, используемые при проведении внутреннего контроля разнообразны и включают элементы таких методов, как:

- **элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение);**
- **элементы метода бухгалтерского управленческого учета (выделение центров ответственности, нормирование издержек);**
- **элементы метода теории управления;**
- **элементы метода ревизии, контроля, аудита (проверка документов, проверка арифметических расчетов, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, инвентаризация, устный опрос персонала, подтверждение и прослеживание).**

Существует внешний и внутренний контроль, которые представляют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единой системы контроля.

- **Внутренний и внешний контроль имеют как общие признаки, так и существенные различия.**
- **Признаки, характеризующие внешний и внутренний контроль с одинаковой стороны:**
 - это организация контрольно-ревизионной работы, которая включает следующие этапы: планирование работ, проведение проверки, составление итоговых документов по проведенным работам;
 - использование одинаковых методических приемов: а) общенаучных (индукция, дедукция, анализ, синтез и др.); б) собственные эмпирические приемы (инвентаризация, контрольные замеры и т.д.); в) специфические приемы смежных экономических наук (экономико-математические методы, методы математической статистики и др.);
 - использование одинаковых источников контрольных данных.

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ РАЗЛИЧИЯ между ВНУТРЕННИМ и ВНЕШНИМ КОНТРОЛЕМ

Основные различия	Внутренний контроль	Внешний контроль
Обязательность контроля	Обязателен для каждого предприятия	Обязателен для организаций, подлежащих обязательному аудиту
Цели организации контроля	Обеспечение соблюдения сотрудниками своих обязанностей	Подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности
Пользователи информации	Внутренние	Внешние
Используемые измерители	Денежные, натуральные, трудовые	Денежный (рубль)

Свобода выбора	Исходит из целей и задач управления	Централизован и регламентирован
Объекты изучения	Цикл снабжения, производства и продаж	Разделы и участки бухгалтер. учета (ОС, НА, МПЗ и др.)
Интеграция объектов изучения	Центры ответственности	Предприятие как единое целое
Периодичность контроля	Осуществляется непрерывно	Не чаще 1 раза в год (обязательный аудит)
Степень открытости информации	Конфиденциальность	Открытая информация (аудит)
Степень надежности информации	Приблизительные, но оперативные оценки	Оценки аудитора не могут быть абсолютно точными (принцип существенности)
Функция управления	Предварительный, текущий, последующий	Один из видов последующего контроля

2. Цель, задачи, функции и принципы внутреннего аудита. Виды внутреннего аудита

- Целью любой компании является не только создание системы контроля, которая бы полностью гарантировала отсутствие отклонений, ошибок и неэффективности в работе, а системы, которая помогла бы их своевременно выявлять и устранять, способствуя повышению эффективности работы.
- Этой цели служит **ВНУТРЕННИЙ АУДИТ**.
- Внутренний аудит – организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

- Внутренний аудит является одной из составных частей внутреннего контроля, одним из наиболее эффективных, но и наиболее дорогостоящих средств внутреннего контроля.
- Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, прежде всего, **собственниками** – в зависимости от:
 - *содержания и объемов экономической деятельности субъекта;*
 - *системы управления экономическим субъектом;*
 - *состояния внутреннего контроля.*

Внешний аудит при проведении аудита также использует результаты проверок, выполненных внутренними аудиторами.

- Существует два основных отличия аудита внутреннего от внешнего:
- 1) **внешний аудит традиционно ориентируется на подтверждение достоверности финансовой отчетности компании и фокусируется на операциях и событиях, которые могут оказать материальное воздействие на отчетность компании. Внутренний аудит направлен на оценку существующей системы внутреннего контроля компании и эффективности ее различных подразделений (производство, маркетинг, продажи, финансы и т.д.);**
 - 2) **внешний аудит служит, в первую очередь, интересам клиентов компании – поставщикам, потребителям, кредиторам, налоговым органам.**

- **Внутренний аудит** служит, в первую очередь, интересам менеджеров компании. **Эффективная система внутреннего аудита может снизить затраты компании на аудит внешний, хотя и не может полностью его заменить.**

Обобщение отличительных особенностей видов аудита (внутреннего и внешнего) представлено в таблице.

Факторы	Внешний аудит	Внутренний аудит
Постановка задач	Определяется договором между независимыми сторонами: организацией и аудиторской фирмой	Определяется высшим руководством исходя из потребностей управления
Объект	Система учета и отчетности организации	Решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем организации
Цель	Определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдения действующего законодательства	Определяется руководством организации

Факторы	Внешний аудит	Внутренний аудит
Вид деятельности	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него
Субъекты	Независимые эксперты, имеющие аттестат и лицензию	Сотрудники, находящиеся в штате организации
Квалификация	Регламентируется государством и саморегулируемой организацией	Определяется по усмотрению руководства

Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию
Ответственность	Перед клиентом и перед третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами	Перед руководством и собственниками за выполнение обязанностей
Отчетность	Аудиторское заключение, которое может быть опубликовано, отчет передается клиенту	Перед руководством и собственниками организации

- **Целью внутреннего аудита** является оказание помощи органам управления в осуществлении эффективного контроля как за деятельностью организации, так и ее структурных подразделений, обеспечение соблюдения требований действующего законодательства, предъявляемых к ведению финансового, управленческого и налогового учета.
- **Для достижения цели внутреннего аудита** необходимо учитывать его особенности:
 - отсутствие нормативного регулирования внутреннего аудита российским законодательством;
 - непонимание собственниками и руководителями хозяйствующих субъектов значимости внутреннего аудита, его целей и задач;
 - восприятие внутреннего аудита как продолжения или дополнения внешнего аудита и др.

- Важнейшими аспектами деятельности **внутреннего аудита** является определение и анализ возможных внешних и внутренних рисков при разработке и внедрении новых проектов, а также выработка рекомендаций, позволяющих снизить уровень риска или минимизировать возможные потери.
- В задачи **внутреннего аудита** входит осуществление мониторинга расходования различных фондов, формируемых организациями, анализа финансовой и управленческой отчетности, ее достоверности, своевременности, существенности, оценки контрактов и выполнения сторонами своих обязательств.

□ Исходя из содержания решаемых задач, **внутренний аудит** выполняет следующие **функции**:

- координационную;
- консультационную;
- контролирующую;
- оценивающую;
- аналитическую;
- предупреждающую;
- информационную.

□ Любая наука, и *внутренний аудит* в том числе, должна иметь свои *принципы*.

□ Под принципами внутреннего аудита надо понимать те основные условия, положения его организации и производства, которые определяют направленность внутренних аудиторских проверок, рассматривая при этом последние как разновидности единого процесса аудита (таблица 2).

□ *Выработка и соблюдение принципов функционирования внутреннего аудита – основное условие реализации целей и задач, стоящих перед ним.*

Сущность и содержание базовых принципов и требований внутреннего аудита

Базовые принципы и требования внутреннего аудита	Сущность и содержание принципа или требования
ПРИНЦИПЫ	
Объективность	Выражением принципа является высокая требовательность к практической стороне научного исследования
Системность науки	Подход к предмету внутреннего аудита рассматривается как совокупность его взаимосвязанных и взаимообусловленных элементов
Независимость внутреннего аудита	Внутренний аудит подотчетен высшему руководству организации. Он независим от должностных и материально ответственных лиц, чья деятельность подвергается проверкам
Полнота	Внутренний аудит осуществляется в соответствии с требованиями действующего законодательства, которым определено, что внутренний аудитор должен всесторонне, полно и объективно проверить материалы, относящиеся к предмету внутреннего аудита
Законность	Внутренний аудит осуществляется в строгом соответствии с требованиями нормативных правовых актов. В то же время внутренний аудитор должен действовать в пределах определенных ему задач, функций, полномочий

<p>Профессионализм и компетентность внутреннего аудита</p>	<p>Содержание принципа предполагает знание законодательных основ текущей, финансовой и инвестиционной деятельности, бухгалтерского и налогового учета, экономического анализа, особенностей деятельности хозяйствующего субъекта, умение практически анализировать и оценивать правильность документального оформления учетных документов и регистров, составления финансовой отчетности</p>
<p>Соблюдение конфиденциальности программ проверок, утвержденных руководством хозяйствующего субъекта</p>	<p>При реализации принципа от внутреннего аудитора требуется обеспечение сохранности документов, получаемых или составляемых в процессе проверки, и выполнение требования о запрете передачи этих документов или их копий каким бы то ни было третьим лицам либо устного разглашения содержащихся в них сведений</p>
<p>Ответственность</p>	<p>Реализация принципа вытекает из принципа законности и предполагает предусмотренную законодательством ответственность внутренних аудиторов, проводящих проверки, за соблюдение законов и правовых актов, регламентирующих их деятельность, а также ответственность за достоверность информации, представленной в заключении внутреннего аудитора</p>
<p>Информационная обеспеченность внутреннего аудита</p>	<p>Внутреннему аудиту предоставляется право доступа к любой необходимой для проверки информации независимо от этапа ее формирования и времени включения в финансовую (внутреннюю и внешнюю) отчетность с соблюдением принципа конфиденциальности</p>

Обособленность внутреннего аудита	Внутренние аудиторы не обладают правом требования исполнения своих рекомендаций и не могут быть ответственны за устранение выявленных противоречий в осуществлении прочей и обычной деятельности. Неисполнение данного принципа нарушает реализацию принципов объективности и независимости внутреннего аудита
Регламентация деятельности внутреннего аудита	Деятельность службы внутреннего аудита регламентируется внутренними локальными актами и осуществляется на основе разработанных методик проверки различных участков учета, учитывающих отраслевые и технологические особенности производства. Кроме того, разрабатывается перечень действий внутреннего аудитора при обнаружении типовых ошибок, нестандартных ситуаций, фактов коррупции и мошенничества
Соответствие	Принцип означает, что содержание и организация внутреннего аудита, его цели и задачи должны соответствовать задачам, стоящим в целом перед хозяйствующим субъектом
Эффективность (действенность)	Реализация принципа проявляется в полноте выявления отклонений от заданных параметров, их причин и лиц, ответственных за них. На эффективность внутреннего аудита существенное влияние оказывают качество самой проверки и квалификация лиц, осуществляющих ее
Системность и комплексность	Внутренний аудит обеспечивается комбинированным использованием различных способов логического и математического, документального и фактического контроля. Их применение позволяет всесторонне анализировать и синтезировать фактический материал, определять последовательность действий внутреннего аудитора в сложных хозяйственных операциях, устанавливать достоверность привлекаемых источников информации

Документирование внутреннего аудита	Рабочие документы внутреннего аудита являются внутренними регламентами, разрабатываются службой внутреннего аудита и сохраняются в сроки, устанавливаемые для хранения первичных бухгалтерских документов и учетных регистров. Доступ к рабочим документам посторонним лицам запрещен
Принцип сбалансированности	Принцип означает, что аудитору нельзя предписывать контрольные функции, не обеспеченные средствами для их выполнения; не должно быть средств, не связанных той или иной функцией. При определении обязанностей субъекта контроля должен быть предписан соответствующий объем прав и возможностей, и наоборот
Принцип своевременного сообщения об отклонениях	Информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, нежелательные последствия отклонений усугубляются; объект переходит уже в другое состояние (действие), что лишает смысла сам проведенный контроль. При предварительном контроле несвоевременное сообщение о возможности возникновения отклонений также лишает смысла проведенный контроль
Принцип соответствия контролирующей и контролируемой систем	Степень сложности системы внутреннего аудита должна соответствовать степени сложности подконтрольной системы. Успешно справиться с разнообразием в подконтрольной системе может только такое контролирующее устройство, которое само достаточно разнообразно. Необходимо, чтобы адекватность достигалась в главном, в принципиальном, чтобы звенья системы внутреннего контроля могли гибко настраиваться на изменения соответствующих звеньев системы объектов внутреннего аудита фирмы

<p>Принцип разделения обязанностей</p>	<p>Функции между служащими распределяются таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены одновременно следующие функции: санкционирование операций с определенными активами, регистрация данных операций, обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризации. Во избежание злоупотреблений и для эффективности аудита эти функции должны быть распределены между несколькими лицами</p>
<p>Принцип разрешения и одобрения</p>	<p>Должно быть обеспечено формальное разрешение и одобрение всех финансово – хозяйственных операций ответственными официальными лицами в пределах их полномочий. Формальное разрешение – это формальное решение или относительно общего типа хозяйственных операций, или относительно какой – либо конкретной операции. Формальное одобрение – это конкретный случай использования общего разрешения, выданного администрацией. Без наличия формально установленных процедур санкционирования невозможно считать систему внутреннего контроля организации эффективной</p>

ТРЕБОВАНИЯ

Требование ущемления интересов	Необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят какого – либо работника или подразделение организации в невыгодное положение и побуждают их к регулированию «узких мест». Необходимость таких условий обуславливается возможностью появления отклонений, в которых определенные работники или коллектив заинтересованы
Недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица	Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к недостоверному учету в интересах данного лица
Требование заинтересованности администрации	Функционирование системы внутреннего аудита не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления
Требование приемлемости (пригодности) методологии внутреннего контроля	Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Необходимо целесообразное распределение контрольных функций. Программы внутреннего аудита и применяемые методы должны быть целесообразными.
Требование непрерывности развития и совершенствования	Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. Система внутреннего контроля должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее «настраивать» на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования организации, и обеспечить возможность ее расширения и модернизации.

<p>Требование приоритетности</p>	<p>Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкими расходами) не имеет смысла и только отвлекает силы от более важных задач. Но если высшее руководство считает, что какие – либо области деятельности организации имеют стратегическое значение, то в каждой такой области обязательно должен быть налажен контроль, даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу «затраты – эффект».</p>
<p>Исключение ненужных этапов шагов процедур в проведении контроля</p>	<p>Контроль необходимо организовать рационально, так как это часто связано с дополнительными затратами труда и средств</p>
<p>Требование единичной ответственности</p>	<p>Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами ответственности. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо. Например, отдельной контрольной функцией главного бухгалтера является контроль осуществляемых хозяйственных операций на предмет их соответствия законодательству Российской Федерации. Он же должен нести ответственность за недоведение до руководства информации о нарушениях. Контрольная функция внутреннего аудитора в этом случае – осуществление проверки на предмет качества исполнения бухгалтером своей контрольной функции. Аудитор оценивает и законность отраженных операций, но ответственность он должен нести за обнаружение негативных операций, отраженных бухгалтером. Требование не распространяется на ситуации, когда во избежание ошибок и/или злоупотреблений отдельных должностных лиц (центров ответственности) принимается коллегиальное решение</p>

<p>Требование потенциального функционального замещения</p>	<p>Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры. Для этого каждый внутренний контролер должен уметь выполнять контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного – двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля за время их выбытия. Принцип распространяется и на центры ответственности</p>
<p>Требование регламентации</p>	<p>Эффективность функционирования системы внутреннего аудита прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации. Насколько деятельность подчинена четкому регламенту - настолько можно ожидать от нее успеха. Конечно, все предусмотреть невозможно; приходится принимать решения в условиях неопределенности, но там, где это возможно, необходимо формально установить правила, регулирующие порядок деятельности</p>

Выделяют следующие *классификационные признаки (критерии)* и соответствующие им **виды внутреннего аудита** (таблица).

Критерии	Виды
Структура аудируемых объектов	Аудит отдельного подразделения Аудит отдельного юридического лица с простой организационной структурой. Аудит отдельного юридического лица со сложной организационной структурой. Аудит консолидируемой группы
Периодичность осуществления	Первоначальный Разовый Оперативный Итоговый

<p>Степень применения МСФО на различных стадиях формирования консолидированной финансовой отчетности</p>	<p>Аудит организаций и холдингов, составляющих финансовую отчетность только по РСБУ.</p> <p>Аудит организаций и холдингов, составляющих финансовую отчетность по МСФО способом трансформации данных.</p> <p>Аудит организаций и холдингов, составляющих финансовую отчетность по МСФО способом конверсии данных</p>
<p>Взаимоотношения со службой внешнего аудита</p>	<p>Предшествующий внешнему аудиту (связанный с внешним аудитом).</p> <p>Не предшествующий внешнему аудиту (не связанный с внешним аудитом)</p>

Критерии	Виды
Функции	<p>Собственно аудит (цель – подтверждение достоверности отчетности).</p> <p>Оценка и контроль эффективности системы управления.</p> <p>Консультирование участников консолидируемой группы.</p> <p>Аудит филиалов, подразделений, дочерних и зависимых обществ.</p>

Тема 2. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

ПЛАН

- 1. Система внутреннего контроля.**
- 2. Оценка существующей в организации контрольной среды.**
- 3. Учетная система и процедуры контроля как элементы системы внутреннего контроля.**
- 4. Оценка системы бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета.**
- 5. Внутренняя отчетность организации как элемент внутреннего контроля (аудита).**
- 6. Организация документооборота как элемент внутреннего контроля.**

1. Система внутреннего контроля

- ❖ **Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».**
- ❖ **В соответствии со стандартом № 8 система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того, чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.**

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- 1) контрольная среда или среда контроля (управленческий контроль и культура контроля);**
- 2) процесс оценки рисков деятельности (выявление и оценка риска);**
- 3) информационные системы;**
- 4) контрольные действия (или средства контроля);**
- 5) мониторинг эффективности системы контроля (мониторинг средств контроля).**

● Например, функционирование **информационных систем**, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:

- а) *техническими средствами;*
- б) *программным обеспечением;*
- в) *персоналом;*
- г) *соответствующими процедурами;*
- д) *базами данных.*

□ **Функционирование информационных систем** обеспечивается **методами и способами учета**, которые выполняют следующие **функции**:

- 1) **регистрируют** все правомерные операции;
- 2) своевременно и подробно **фиксируют** операции, что позволяет классифицировать их для включения в отчетность;
- 3) **осуществляют оценку** объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в отчетность в суммовом выражении;

- 4) **определяют** период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;
- 5) **представляют** надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

4. Элементом системы внутреннего контроля являются КОНТРОЛЬНЫЕ ДЕЙСТВИЯ (или контрольные средства)

- *Контрольные действия (процедуры) включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются; например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей организации.*
- **Контрольные действия могут быть сгруппированы по следующим категориям **методов и процедур**:**

а) проверка выполнения.

Такие контрольные действия включают:

- обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями; а также с показателями за предыдущие периоды;
- соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия;

- сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации;
- проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.д.

б) обработка информации.

- **Контрольные процедуры** в части обработки информации осуществляются для проверки точности, полноты и санкционирования операций.

- **Элементом системы внутреннего контроля является и стиль и методы руководства предприятием.** Это и подход руководителя:
 - **к выявлению рисков** хозяйственной деятельности и управлению ими;
 - **позиция и действия руководства** в отношении составления бухгалтерской отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей);
 - **подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике.**
 - Руководство должно принимать меры, обеспечивающие выполнение работы по внутреннему контролю высококвалифицированными сотрудниками, обладающими опытом и техническими возможностями.
 - Руководство должно проводить политику поощрения, вознаграждения и продвижения по службе отличившихся сотрудников и т.д.

5. Элементом СВК является **МОНИТОРИНГ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ**

- **Мониторинг средств контроля** представляет собой *процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени.*
- **Мониторинг средств контроля** включает регулярную оценку организации и применение средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля в связи с изменениями условий деятельности.
- **Мониторинг** осуществляется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля.
- **Мониторинг средств контроля** *осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.*

- *Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности организации и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством.*
- **Мониторинговые мероприятия могут включать использование информации, полученной извне. Эта информация может указывать на проблемы или важные области, требующие улучшения. Клиенты косвенно подтверждают данные счетов, оплачивая их.**
- **Руководство, осуществляя мониторинг, может также учитывать сообщения внешних аудиторов, касающиеся системы внутреннего контроля.**
- **Одной из форм внутреннего контроля является **внутренний аудит.****

Важные классификационные признаки внутреннего контроля представлены в таблице

Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Методические приемы контроля	Общенаучные: анализ, синтез, дедукция и т.д. Собственные эмпирические приемы: инвентаризация, контрольные замеры, формальная и арифметическая проверка, встречная проверка, экспертизы, опросы и т.д.
Стадии проведения контроля	Предварительный контроль. Промежуточный контроль. Конечный контроль.
Временная направленность контроля	Стратегический контроль. Тактический контроль Оперативный контроль

Источники данных	Документальный контроль Фактический контроль Автоматизированный контроль
Характер контрольных мероприятий	Плановый контроль Внезапный контроль
Периодичность проведения контрольных мероприятий	Систематический контроль Периодический контроль Эпизодический контроль
Полнота охвата объекта контроля	Сплошной контроль Выборочный контроль
Время осуществления контрольных действий	Предварительный контроль Текущий контроль Последующий контроль

Требования к системе внутреннего контроля:

подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля, заинтересованность администрации, компетентность, добросовестность, честность субъектов контроля, предотвращение несанкционированного доступа к активам и файлам, внедрение новых информационных технологий в учетную и контрольную деятельность, документальное подтверждение выполнения контрольной работы, понимание взаимосвязи объектов контроля, непрерывность развития и совершенствования и др.

2. ОЦЕНКА СУЩЕСТВУЮЩЕЙ НА ПРЕДПРИЯТИИ КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ

- **Под контрольной средой** понимаются осведомленность и действия представителей собственника и руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы для деятельности организации.
- Если высшее руководство предприятия понимает важность контроля и реализует это понимание в виде конкретных практических действий, то остальные сотрудники будут ответственно выполнять предписанные им правила и инструкции.

Контрольная среда включает следующие элементы:

- 1) **доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей.**
Эффективность средств контроля не может быть обеспечена при отсутствии честности и других этических ценностей у сотрудников, осуществляющих управленческие и контрольные функции.
- 2) **профессионализм (компетентность сотрудников);**
 - Профессионализм – это профессиональные знания и навыки, необходимые для выполнения задач, которые определяют суть деятельности конкретного работника.
- 3) **участие собственника или его представителей;**
 - Представители собственника оказывают значительное влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля.

- Представителям собственника должны быть присущи следующие **характерные особенности:**
- **независимость** от руководства;
 - **их опыт и статус;**
 - **масштабы их вовлечения** в деятельность и **надзор** за ней;
 - **уместность** их действий;
 - **особенности информации**, которую они получают;
 - **уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых** с руководством организации вопросов;
 - **их взаимодействие** с внутренними и внешними аудиторами.

4) компетентность и стиль работы руководства;

- К таким характеристикам относятся:

- а) **подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими;**
- б) **позиция и действия руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей);**
- в) **подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике;**

5) организационная структура;

- Организационная структура представляет собой систему, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность организации для достижения стоящих перед ней целей (зависит от характера масштабов деятельности);

6) наделение ответственностью и полномочиями;

- Элемент предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников;

7) кадровая политика и практика;

- Кадровая политика подразумевает:
 - адаптацию (инструктаж при приеме на работу);
 - подготовку;
 - обучение;
 - оценку;
 - консультирование;
 - продвижение по службе;
 - вознаграждение сотрудников.

✓ Например, при наборе наиболее квалифицированных сотрудников критериями являются базовое образование, предшествующее опыту работы, последние достижения, честность и этическое поведение.

3. Учетная система и процедуры контроля как элементы системы внутреннего контроля

- **УЧЕТНАЯ СИСТЕМА** - представляет собой совокупность процедур по сбору, регистрации, обработке и представлению данных об активах и хозяйственных операциях предприятия.
- Эффективная система б/учета обеспечивает полноту, реальность, своевременность отражения хозяйственных операций, их правильную оценку, классификацию и обобщение.
- Для понимания учетной системы предприятия необходимы сведения: об учетной политике, о принципах ведения б/учета, организационная структура бухгалтерии, распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии, организация подготовки, оборота и хранения документов, порядок отражения хозяйственных операций в учетных регистрах, роль и место вычислительной техники в ведении учета, средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы контроля.

- **Элементом системы внутреннего контроля являются и процедуры контроля, которые представляют собой процедуры, созданные руководством в дополнение к контрольной среде, для достижения конкретных целей (это полнота и точность данных; сохранность активов и записей; внутрихозяйственные проверки и др.).**

Например, процедуры контроля ПОЛНОТЫ ДАННЫХ предназначены для уверенности в том, что данные по всем операциям внесены в учетные регистры и приняты на обработку.

4. Оценка системы бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета

- **При проведении внутреннего контроля используются данные как финансового, так и управленческого учета.**

В системе ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО контроля ведущая роль принадлежит бухгалтерскому финансовому контролю, осуществляемому бухгалтерской службой организации.

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ

осуществляется со стороны бухгалтерской службы на всех стадиях учета:

- 1) на стадии рассмотрения первичных документов, поступивших главному бухгалтеру на подпись, а также при визировании договоров, смет, приказов и других документов, связанных с расходованием денежных и материальных средств;**
- 2) в ходе учетной регистрации хозяйственных операций и инвентаризации ТМЦ и других ценностей;**
- 3) на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации, а также в ходе проводимых совместно с другими службами проверок и ревизий.**

- Такой контроль является непрерывным, сплошным, системным и строго документальным.
- Важным условием повышения эффективности такого контроля является четкое разграничение ответственности гл. бухгалтера, работников бухгалтерских служб и руководителей различных служб предприятия за выполнением функций и задач контроля.
- Информационной базой финансового контроля является **БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ**, который ведется в соответствии с действующим законодательством.

■ Задачи бухгалтерского финансового учета:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- 2) обеспечение информацией, необходимой пользователям отчетности для контроля за соблюдением законодательства, за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- 3) предотвращение отрицательных результатов деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации.

Эффективная система бухгалтерского (финансового) учета должна обеспечивать:

- **отражение** в учете всех без исключения фактов хозяйственной деятельности;
- однозначную **идентификацию** хозяйственных операций и фактов хозяйственной деятельности в первичных документах таким образом, чтобы не было расхождений в их толковании;
- **правильность оценки** стоимости активов, обязательств и хозяйственных операций в денежном выражении (валюте РФ);
- **отнесение** фактов хозяйственной деятельности к тем периодам, в которых они имели место, и определение точного времени совершения хозяйственных операций;
- своевременное, правильное и оперативное **формирование** внешней и внутренней отчетности.

Отчетная документация – главный источник информации для финансового контроля. Ее основа – бухгалтерская финансовая отчетность.

- **Бухгалтерский финансовый учет обобщает данные производственного или управленческого учета, которые накапливаются и служат для внутреннего пользования.**
- **Управленческий учет предназначен для сбора учетной информации, используемой внутри организации руководителями различных уровней.**

5. ВНУТРЕННЯЯ ОТЧЕТНОСТЬ организации как элемент внутреннего контроля

- **ВНУТРЕННЯЯ ОТЧЕТНОСТЬ** вместе с **Планом счетов управленческого учета** является тем элементом, на котором держится вся управленческая структура.
- В ней даются данные об отклонениях от целей, планов и смет, без чего управленческий учет остается формальным скоплением цифровых данных, непригодных для целей внутреннего управления.
- **Требования к содержанию и построению ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ** могут быть как **формальными**, так и **существенными**.
Например, к **ФОРМАЛЬНЫМ** требованиям можно отнести:
 - **целесообразность** (отчетность должна отвечать цели, ради которой подготовлена);
 - **объективность и точность** (не должно быть субъективного мнения и предвзятых оценок, степень погрешности в отчетах не должна мешать принятию обоснованных решений);

- **оперативность отчетности** (представляется к сроку, когда необходима для принятия решений);
- **краткость** (не должно быть лишней информации);
- **сопоставимость отчетности** (использование отчетной информации для работы разных центров ответственности);
- **адресность** (должна попасть к ответственному руководителю и другим заинтересованным лицам, но при условии соблюдения конфиденциальности);
- **эффективность** (издержки на ее составление должны быть сопоставимы с выгодами от полученной управленческой информации) и т.д.
- Существуют и **специальные требования к внутренней отчетности: это единообразная структура; понятность информации; пригодность для анализа и оперативного контроля и др.**

□ ЦЕЛЮ внутренней отчетности является **обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией.**

□ ТРЕБОВАНИЯ к содержанию информации должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные в такой информации.

Например, менеджеры должны разъяснить бухгалтерам и другим исполнителям, какая информация, в каком виде и объеме, в какие сроки им необходима.

□ Внутренняя отчетность должна **обеспечить быстрый обзор и оценку фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков сегодня и на будущее, выбор оптимальных вариантов управленческих решений.**

- **Управленческая отчетность** представляется по мере надобности: ежедневно, ежемесячно, а иногда и немедленно.
- **Сроки представления** должны быть отражены в учетной политике, а **формы отчетности** оформляются как приложение к учетной политике.

По содержанию отчеты делятся на:

- 1) **комплексные** (содержат информацию о выполнении планов и использовании ресурсов за данный период; представляются регулярно и отражают доходы и расходы по центрам ответственности, исполнение сметы издержек, движение денежных средств и др.);
- 2) **тематические** (по ключевым показателям) – представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным показателям (объем производства, потери от брака, недопоставки по заказам);

- 3) **аналитические** – готовятся по запросам руководителей и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов по отдельным направлениям деятельности (например, причины, влияющие на перерасход ресурсов, анализ рынка и др.);
- 4) **оперативные** (на уровне управления в центрах ответственности, содержат информацию для принятия текущих решений, составляются еженедельно и ежемесячно) – для **нижнего** звена управления;
- 5) **текущие** – информация для **среднего** звена управления в центрах прибыли, центрах инвестиций (составляются ежемесячно или ежеквартально);
- 6) **сводные** – для **высшего** звена, на их основе принимаются стратегические решения и осуществляется общий контроль деятельности (периодичность колеблется от ежемесячных до ежегодных отчетов).

Виды и формы управленческой отчетности, используемой для оценки деятельности внутреннего аудита, многообразны. Рассмотрим примерный перечень форм управленческой отчетности:

- 1) отчетность по результатам проверок, проведенных по заданию высшего руководства компании.** Имеется в виду внеплановые аудиторские проверки, инициированные собственниками или высшим руководством компании.
- 2) отчеты по результатам работы за месяц.** Отчет содержит информацию о выполнении плана работы СВА, количестве проведенных аудиторских проверок, количестве и видах выявленных ошибок и нарушений и т.п.

- 3) **отчеты по результатам проведения проверок филиалов и структурных подразделений компании.** Отчеты составляются в ходе проведения аудиторских проверок финансов и бизнес-процессов, соблюдения внутренних положений и инструкций и содержат выводы и рекомендации аудиторов.
- 4) **промежуточные отчеты аудиторов.** Составляются в ходе проверок в тех подразделениях, где выявлены нарушения, требующие немедленного принятия мер.
- 5) **отчеты по результатам анализа эффективности деятельности подразделений.** Включают расчеты значений анализируемых показателей, значения нормативов, аналитические расчеты и др.
- 6) **отчеты по результатам проверок финансовой отчетности.** Включают отчеты о проверках квартальной и годовой финансовой отчетности.
- 7) **отчеты по результатам проверок соблюдения внутренних положений и процедур.** В отчете приводятся сведения об инструкциях, положениях или их отдельных пунктах, которые изучались в процессе проверки, а также о выявленных нарушениях и рекомендациях.

8) **Отчеты по итогам проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей.** Отчеты содержат сведения о внеплановых инвентаризациях основных средств, материалов, готовой продукции, незавершенного производства и др.

9) **Книга учета аудиторских проверок.** Книга ведется аудитором и содержит информацию:

- о подразделениях, в которых проводилась проверка;
- о номере и дате приказа о проверке или плана проверок;
- дате приказа по результатам проверки;
- дате представления отчета по результатам проверки;
- сумме материального ущерба;
- сумме восстановленных ценностей;
- сумме взысканного или добровольно погашенного ущерба.

■ **Каждая компания самостоятельно устанавливает перечни и формы управленческой отчетности в зависимости от особенностей ее деятельности, организационной структуры, а также целей, для которых она формируется.**

6. ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТООБОРОТА как элемент внутреннего контроля

- **Необходимым условием успешной работы предприятия является правильная организация документооборота.**
- **Выполнение требований к оформлению документов обеспечивает их юридическую силу.**
- **При проведении внутреннего контроля производится проверка общих документов организации (учредительные документы, учетная политика, документы по всем счетам и разделам бухгалтерского учета и отчетность).**
- **При проведении контроля необходимо руководствоваться соответствующими законами, положениями по бухгалтерскому учету, методическими указаниями и др.**

- Согласно Положению о документах и докумен-тообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983 г. № 105 по согласованию с ЦСУ СССР) под документооборотом понимаются создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка и передача в архив первичных документов.
- *Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота.*
- Согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» все первичные учетные документы разрабатываются организацией самостоятельно, при этом они должны содержать обязательные реквизиты (наименование, дата составления, содержание операции, подписи и т.д.).

- **Формы финансово-учетных документов создаются и утверждаются государственными органами: Минфином России; Центральным банком России; Федеральной службой государственной статистики России; Федеральной налоговой службой России; Федеральным архивным агентством России.**
- **Министерства и ведомства РФ создают и утверждают типовые формы внутриведомственного пользования.**
- **Исправления, внесенные в документы без оговорок, считаются недействительными. Используют три вида оговорок: «исправленному верить», «вписанному верить» и «зачеркнутое не читать». Исправления должны сопровождаться подписями участников хозяйственных операций, которые составляли документ, с указанием даты внесения исправлений.**
- ***Запрещено вносить исправления в кассовые и банковские документы.***

- Документам, перечень которых определен инструкциями министерств и ведомств РФ, законодательством РФ, присваивают регистрационный номер, после чего регистрируют в специальном журнале.
- *Документ подлежит регистрации только один раз.*
- Номера документам присваиваются в порядке возрастания цифр. Нумерацию принято начинать с первого января каждого года.
- Должностные лица, осуществляющие в организации делопроизводство, *составляют номенклатуру дел* по ее структурным подразделениям (таким как юридический отдел, финансовый отдел, бухгалтерия, дирекция, отдел главного инженера и т.д.), по сферам деятельности (торгово-закупочная деятельность, производство, продажа продукции, материально-техническое снабжение и т.д.).

- **График документооборота фиксирует движение документов (поступление от сторонних организаций и лиц, обработка, принятие к учету, сдача в архив).**
- **Существуют два варианта оформления графика документооборота – *в виде схемы и в виде перечня работ по созданию, проверке и обработке документов с указанием ответственных исполнителей и сроков.***
- **График документооборота, должностные инструкции и учетная политика должны взаимодополнять друг друга.**
- **Заключительным этапом движения документов является их **сдача в архив.****

График документооборота

№	Создание документа					Передача документов		Текущее хранение документов		
	Наименование документа	Операция	Ответственные	Подписи	Кол-во экземпляров	Сроки	Ответственные	Местонахождение	Сроки	Ответственные

- В соответствии с ФЗ от 22.10.2004 г. № 125-ФЗ «Об архивном деле РФ» архивные документы включаются в состав Архивного фонда РФ на основании экспертизы ценности документов.
- Государственные органы, органы местного самоуправления и организации **обязаны обеспечить сохранность** архивных документов, в течение сроков их хранения, установленных законодательством. **Уничтожение документов** Архивного фонда РФ **запрещается**.
- Согласно Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете **первичные документы, учетные регистры, бухгалтерская отчетность до передачи их в архив организации хранятся в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах и находятся под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером.**
- **Бланки строгой отчетности хранятся в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, обеспечивающих сохранность, или в кассе организации.**

- **Руководство организации должно соблюдать правила архивного дела. Поэтому документы прошлого года должны храниться в бухгалтерии на протяжении всего текущего года, затем их сдают в архив организации.**
- **Ответственность за организацию хранения учетных документов несет руководитель предприятия.**
- **Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ (можно снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты изъятия).**