

УДК 336
УДК 657

АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ КАК ЭЛЕМЕНТА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

И.А. Брюханенко¹, Л.В. Завьялова²

¹Финансовый университет при Правительстве РФ, Омский филиал, г. Омск, Россия

²Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, г. Омск, Россия

Аннотация. Статья посвящена важному в современной экономической ситуации вопросу, связанному с оценкой надежности контрольной среды как одного из наиболее значимых элементов системы внутреннего контроля экономического субъекта. Авторами предпринята попытка на основе исследования и обобщения положений различных нормативно-правовых актов, в том числе международного уровня, соответствующей научной литературы и личной точки зрения структурировать элементы контрольной среды и определить подходы к аудиторской оценке их надежности. Статья имеет междисциплинарный характер, написана на стыке финансового контроля и аудита.

Ключевые слова: аудит, система внутреннего контроля, контрольная среда, элементы контрольной среды.

Введение

В настоящее время наблюдается значительный интерес к вопросам оценки системы внутреннего контроля, осуществляемого в интересах собственников, а также самого экономического субъекта не только собственными силами, но и с позиции внешнего аудита.

Как правило, основная цель внешнего аудита заключается в выражении мнения о том, насколько достоверно в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрыты финансовое положение, финансовые результаты деятельности, движение денежных потоков экономического субъекта [1]. Отсутствие ошибок в финансовой

отчетности определяется в конечном итоге качеством системы внутреннего контроля. Следовательно, при проведении внешнего аудита одним из основных этапов проверки является понимание и оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Элементы системы внутреннего контроля

Внутренний контроль, как и любая другая система, представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов. Перечень элементов системы внутреннего контроля определяется законодательно-нормативными документами бухгалтерского учета и внешнего аудита (см. табл. 1).

Таблица 1 – Элементы системы внутреннего контроля в стандартах бухгалтерского учета и внешнего аудита

Информация Минфина России от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [2]	ПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [1]	МСА 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация» [3]
Контрольная среда	Контрольная среда	Контрольная среда
Оценка рисков	Процесс оценки рисков аудируемым лицом	Процесс оценки рисков внутри организации
Информация и коммуникация	Информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Информационные системы, включая связанные бизнес-процессы, актуальные для финансовой (бухгалтерской) отчетности, и коммуникации
Процедуры внутреннего контроля	Контрольные действия	Контрольные действия
Оценка внутреннего контроля	Мониторинг средств контроля	Мониторинг средств контроля

Как свидетельствуют данные таблицы 1, перечень элементов внутреннего контроля в целом в международных и российских официальных документах совпадает.

Исследование элементов контрольной среды

Одним из базовых элементов системы внутреннего контроля является *контрольная среда*.

Контрольная среда является довольно устойчивой компонентой, которая имеет объективную основу для выделения ее как таковой. Контрольная среда – это абстрактное понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства проверяемой организации, направленные на установление, поддержание и развитие СВК в организации. Контрольная среда является основой эффективного функционирования СВК экономического субъекта в целом.

Согласно п. 6 рекомендаций Минфина России по организации и осуществлению экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013

«Контрольная среда представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом. Контрольная среда отражает культуру управления экономическим субъектом и создает надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля» [2].

Рекомендации Минфина России построены на основе «интегрированной концепции внутреннего контроля» (кратко называемой *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commition – COSO*). Одним из элементов модели COSO является контрольная среда. Контрольная среда, в свою очередь, включает ряд элементов. Однако в законодательных актах и специальной литературе до сих пор не сформировано единого мнения относительно перечня элементов контрольной среды [4]. В таблице 2 наглядно представлен обзор различных точек зрения относительно исследуемого вопроса.

Таблица 2 – Элементы контрольной среды экономического субъекта

Информация Минфина России от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 [2]	Н. Д. Бровкина [5]	Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 [1]	А. Р. Лубков [6]	М.В. Ризванова [7]	Э.А. Сиротенко [8]
стратегия, цели и ценности экономического субъекта, его поведение на рынке и методы управления им	философия и стиль работы руководства	компетентность и стиль работы руководства	основные принципы и методы управления	компетентность и стиль работы руководства	стиль и основные принципы управления экономическим субъектом
правила поведения руководства и иного персонала при наступлении различных событий, процедуры рассмотрения жалоб	доведение до всеобщего сведения и поддержание принципов честности и других этических ценностей	доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей	внутренняя отчетность для целей финансового учета и управления	доведение принципа честности до всеобщего сведения, поддержание его и других этических ценностей	
организационная структура	организационная структура	организационная структура	организационная структура	организационная структура	организационная структура
функции подразделений, полномочия и ответственность их руководителей	наделение ответственностью и полномочиями	наделение ответственностью и полномочиями	распределение функциональных обязанностей, ответственности и полномочий	наделение ответственностью и полномочиями	распределение ответственности и полномочий

Продолжение Таблицы 2

правила принятия управленческих решений и осуществления сделок и операций, в том числе учетная политика	профессионализм сотрудников	профессионализм (компетентность сотрудников)	функциональные обязанности всех участников системы контроля	профессионализм (компетентность сотрудников)	порядок ведения управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей
кадровая политика	кадровая политика и практика	кадровая политика и практика	кадровая политика	кадровая политика и практика	кадровая политика
	участие представителей собственника	участие собственника или его представителей		участие собственника или его представителей	
	ревизионная комиссия				порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей
	подразделение внутреннего контроля				соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта требованиям действующего законодательства
	аудиторский комитет				

Опираясь на данные, представленные в таблице 2, авторы считают целесообразным в качестве основных элементов контрольной среды рассматривать: стиль и основные принципы управления организацией; организационную структуру; распределение ответственности и полномочий; кадровую политику и практику; порядок подготовки бухгалтерской отчетности; порядок подготовки внутренней отчетности для целей управления; согласование с требованиями, установленными применимым законодательством и внешними регулирующими органами.

Особенности аудиторской оценки контрольной среды

Оценка надежности контрольной среды является одним из факторов, который внешнему аудитору следует принимать в расчет при определении аудиторского риска. Отдельные аспекты оценки надежности контрольной среды могут оказывать влияние на неотъемлемый риск и риск средств контроля в отношении конкретных областей аудита, а также влиять на стратегию аудита и на особенности применения аудиторских процедур. Для оценки надежности контрольной среды необходимо получить понимание того, каково отношение и поступки руководства аудируемого лица к основным элементам контрольной среды.

Хотя федеральные и международные стандарты аудита содержат пояснения к

элементам системы внутреннего контроля, но касаются пояснения в значительной части того, каким образом соответствующий элемент связан с аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. По мнению авторов, вопрос аудиторской оценки контрольной среды как элемента системы внутреннего контроля должен исходить из того, что контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы для деятельности самого экономического субъекта. Контрольная среда оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля.

Единые методики и общепризнанные обоснованные оценочные критерии и подходы к оценке элементов системы внутреннего контроля, в том числе, контрольной среды ни в стандартах аудиторской деятельности, ни в методических рекомендациях Минфина РФ не разработаны, а потому совершенно очевидно, что для достижения поставленных целей и внутренние и внешние аудиторы преимущественно должны использовать свое профессиональное суждение, принимая во внимание положения международных стандартов аудита [9].

Таблица 3 – Образец теста для оценки степени надежности контрольной среды по элементу «Стиль и основные принципы управления»

№ п/п	Наименование факторов	Оценка влияния факторов на надежность контрольной среды (обведите верный ответ)		
		Низкая	Средняя	Высокая
1.	Разделение обязанностей и полномочий	Единоличное руководство	Умеренное разделение ответственности и полномочий	Широкое разделение ответственности и полномочий
2.	Наличие стратегических целей развития предприятия	Стратегия отсутствует	Стратегические цели установлены частично	Стратегия утверждена в документальном виде
3.	Связь стратегических целей и повседневной деятельности	Не связаны	Связаны частично	Связаны на постоянной основе в рамках текущих планов
4.	Отношение руководства к предпринимательским рискам	Склонность к риску	Умеренная осторожность	Не склонность к риску
5.	Отношение руководства к внутреннему контролю	Руководство не считает необходимым внутренний контроль	Руководство понимает необходимость внутреннего контроля	Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с внутренним контролем
6.	Степень приоритетности системы внутреннего контроля на предприятии	Низкая	Промежуточная	Высокая
7.	Процедуры с целью контроля за бухгалтерскими записями и минимизацией предвзятости, которая может повлиять на достоверность бухгалтерского учета	Отсутствуют	Частичная организация необходимых процедур	Хорошо организованная система процедур и тщательно разработанная стратегия контроля
8.	Понимание руководством клиента значения бухгалтерской отчетности	Недостаточное	Средняя степень понимания	Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с бухгалтерской отчетностью
9.	Обращение к аудиторам за консультациями по вопросам бухгалтерского учета	Случаи обращения отсутствуют	Руководство иногда обращается за консультациями к аудиторам	Широкое использование практики проведения консультаций
10.	Восприятие и выполнение аудиторских рекомендаций	Руководство не принимает никаких действий в направлении выполнения рекомендаций	Частичное выполнение рекомендаций	Руководство понимает необходимость внесения корректировок и совершает необходимые действия в этом направлении

В качестве примеров рассмотрим некоторые подходы, которые могут быть положены в основу тестирования контрольной среды и будут приемлемы с позиции внешнего и внутреннего аудиторов.

Исходя из выделенных выше элементов контрольной среды, рекомендуется разрабатывать оценочные тесты в матричной форме по каждому конкретному элементу.

Например, тест для оценки влияния факторов на надежность контрольной среды по элементу «Стиль и основные принципы управления» может быть выполнен согласно образцу, представленному в таблице 3.

Тест для оценки влияния факторов на надежность контрольной среды по элементу «Кадровая политика и практика» может быть выполнен согласно образцу, представленному в таблице 4.

Таблица 4 – Образец теста для оценки степени надежности контрольной среды по элементу «Кадровая политика и практика»

№ п/п	Наименование факторов	Оценка влияния факторов на надежность контрольной среды (обведите верный ответ)		
		Низкая	Средняя	Высокая
1.	Установление кадровой политики	Не устанавливается	Устанавливается частично	Устанавливается достаточным образом

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

Продолжение Таблицы 4

2.	Наличие тестов/процедур по подбору кадров	Отсутствуют	Имеются частично	Установлены детальным образом
3.	Взаимосвязи ответственности работников	Не взаимосвязаны	Связаны частично или нерегулярно	Связи установлены на постоянной основе в целом по предприятию
4.	Образование, опыт, квалификация и компетенция персонала			
	а) всего персонала	Низкие	Средние	Хорошие
	б) персонала, занятого в учете	Низкие	Средние	Хорошие
5.	Честность персонала клиента			
	а) всего персонала	Плохая	Средняя	Хорошая
	б) персонала, занятого в учете	Плохая	Средняя	Хорошая
6.	Понимание персоналом своих обязанностей и выполняемой работы			
	а) всего персонала	Плохое	Среднее	Хорошее
	б) персонала, занятого в учете	Плохое	Среднее	Хорошее
7.	Наблюдение за персоналом	Плохое	Среднее	Хорошее
8.	Обучение персонала			
	а) всего персонала	Отсутствует	Имеет ограниченный характер	Имеет детальный характер
	б) персонала, занятого в учете	Отсутствует	Имеет ограниченный характер	Имеет детальный характер
9.	Текучесть кадров, занятых в учете	Высокая	Умеренная	Низкая
10.	Загруженность персонала, занятого в учете	Чрезмерная	Средняя	Разумная

Тест для оценки влияния факторов на надежность контрольной среды по элементу «Подготовка бухгалтерской отчетности» может быть выполнен согласно образцу, представленному в таблице 5.

Таблица 5 – Образец теста для оценки степени надежности контрольной среды по элементу «Подготовка бухгалтерской отчетности»

№ п/п	Наименование факторов	Оценка влияния факторов на надежность контрольной среды (обведите верный ответ)		
		Низкая	Средняя	Высокая
1.	Соблюдение графика подготовки отчетности	Отчетность сдается с опозданием	График подготовки отчетности не соблюдается. Отчетность сдается в последний день	График подготовки отчетности соблюдается. Отчетность сдается не менее, чем за 2 дня до установленного срока
2.	Подготовка рабочего плана счетов и инструкций по ведению учета	Рабочий план счетов отсутствует	Рабочий план счетов составлен формально и не соответствует особенностям предприятия	Рабочий план счетов соответствует установленным требованиям и особенностям предприятия
3.	Реакция на изменения в порядке ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности	Плохая	Средняя	Отслеживаются изменения и оперативно принимаются необходимые меры
4.	Сверка внешней бухгалтерской отчетности с данными управленческого учета	Не производится	Производится эпизодически	Сверка производится регулярно. Отклонения оперативно выявляются и объясняются
5.	Установление мероприятий по защите от несанкционированного доступа или уничтожения документов, данных учета, активов	Не установлены	Установлены нерегулярно частично или	Установлены на постоянной основе

Продолжение Таблицы 5

6.	Установление мероприятий по развитию и совершенствованию системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
7.	Установление мероприятий по контролю за доступом к программам обработки данных и файлам	Не установлены	Установлен нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
8.	Контроль за выполнением мероприятий, п.п.5.5.,5.6. и 5.7.	Плохой	Средний	Хороший

Тест для оценки влияния факторов на надежность контрольной среды по элементу «Согласование с требованиями, установленными законодательством и внешними регулирующими органами» представлен в таблице 6.

Таблица 6 – Образец теста для оценки степени надежности контрольной среды по элементу «Согласование с требованиями, установленными применимым законодательством и внешними регулирующими органами»

№ п/п	Наименование факторов	Оценка влияния факторов на надежность контрольной среды (обведите верный ответ)		
		Низкая	Средняя	Высокая
1.	Там, где это возможно, укажите наличие мероприятий, гарантирующих согласованность с:			
	а) требованиями нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	б) требованиями налогового законодательства	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	в) требованиями таможенного законодательства	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	г) требованиями валютного законодательства	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	д) требованиями банков и других кредитных организаций	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	е) правилами фондовых бирж	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	ж) требованиями органов исполнительной власти по контролю за некоторыми видами деятельности	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
	з) другими требованиями законодательства и контролирующих органов	Не установлены	Установлены нерегулярно или частично	Установлены на постоянной основе
2.	Проверка мероприятий, описанных в п. 7.1.	Плохая	Средняя	Хорошая

Заключение

Предлагаемые подходы и представленные рекомендации, касающиеся вопросов оценки элементов контрольной среды, могут быть использованы в практике внешнего и внутреннего аудита. При этом внутренний контроль и внешний аудит, имея различия, во многом дополняют друг друга и направлены на повышение результативности и успешности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом.

Библиографический список

1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. 22.12.2011) [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru/>.
2. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информация Минфина России от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407.

3. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (Volume I), 2014 Edition. ISBN: 978-1-60815-185-1 [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL: <http://www.ifrs.org/ua/wp-content/uploads/2014>.

4. Завьялова Л.В. Внутренний контроль организации и его внешний аудит / Л.В. Завьялова, И.А. Брюханенко // Вестник СибАДИ. – 2016. – № 1(47). – С. 100-109.

5. Бровкина, Н. Д. Контроль и ревизия: Учеб. пособие/ Н.Д. Бровкина – М.: ИНФРА-М, 2009. – 346 с.

6. Лубков, А. Р. Контроль и ревизия: конспект лекций [Электронный ресурс]: учеб. пособие / Александр Лубков, 2007.–242с. – Режим доступа: URL:

http://www.gaudeamus.omskcity.com/docs_penza_lubkov.html, <http://economy-ru.com/kontrol-reviziya/elementyi-vnutrennego-kontrolya-23953.html>

7. Ризванова, М.В. Система внутреннего контроля в организации // «Аудитор», №7, 2014 г – Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/risk/internal_control_system.shtml

8. Сиротенко, Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учеб. пособие/ Э. А. Сиротенко. – М.: КНОРУС, 2005. – 224 с.

9. Официальный сайт International Federation of Accountants (IFAC) [Электронный ресурс]: – Режим доступа: URL: <http://www.ifac.org>.

AUDIT EVALUATION OF THE CONTROL ENVIRONMENT AS ELEMENT OF THE INTERNAL CONTROL'S SYSTEM OF THE ECONOMIC SUBJECT

I.A. Bryukhanenko, L.V. Zavyalova

Abstract. The article is devoted to important in the current economic situation, the issue of the assessment of the reliability of the control environment as one of the most significant elements of the internal control system of the business entity. In article attempt on the basis of research and collation of various legal acts, including international level, relevant scientific literature and a personal point of view to structure the elements of the control environment and to identify approaches to audit their reliability. The article has interdisciplinary character, written at the intersection of financial control and audit.

Keywords: audit, internal control, control environment, monitoring of controls, the elements of the control environment.

References

1. *Ob utverzhdenii federal'nyh pravil (standartov) auditor'skoj dejatel'nosti. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 23.09.2002 № 696* [On approval of the federal rules (standards) of audit activity.

Government Decree of 23.09.2002 № 696]. Available at: URL: <http://www.consultant.ru/>.

2. [Organization and implementation of the economic entity's internal control committed to the facts of economic life, accounting and preparation of accounting (financial) statements. Information of the Ministry of Finance of Russia from 25.12.2013 № PZ-11/2013]. Available at: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407.

3. Handbook of International Standards on Auditing and Control, 2009. Available at: URL: http://www.ptc-partner.ru/linkpics/News/resources_IFAC_2009-handbook.pdf.

4. Zavyalova L.V., Bryuhanenko I.A. Vnutrennii kontrol' organizacii i ego vneshnii audit [Internal control of the organization and its external audit]. *Vestnik SibADi*, 2016, no 1 (47). pp. 100-109.

5. Brovkina N.D. *Kontrol' i revizija* [Control and revision]. Moscow, INFRA-M, 2009. 346 p.

6. Lubkov A.R. *Kontrol' i revizija* [Control and revision]. Available at: http://www.gaudeamus.omskcity.com/docs_penza_lubkov.html, <http://economy-ru.com/kontrol-reviziya/elementyi-vnutrennego-kontrolya-23953.html>

7. Rizvanova M.V. *Sistema vnutrennego kontrolja v organizacii* [The system of internal control in the organization]. Auditor, 2014, no 7. Available at: URL: http://www.cfin.ru/finanalysis/risk/internal_control_system.shtml.

8. Sirotenko Je.A. *Vnutrifornennye standarty audita* [Intrafirm standards of audit]. Moscow, KNORUS, 2005. 224 p.

9. Oficialnii sait International Federation of Accountants [International Federation of Accountants (IFAC)]. Available at: URL: <http://www.ifac.org>.

Завьялова Лилия Владимировна (Омск, Россия) – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и финансовая политика» ФГБОУ ВПО «Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского» (644077, г. Омск, пр. Мира, 55А, e-mail: zavlii@yandex.ru).

Брюханенко Ирина Анатольевна (Омск, Россия) – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и статистика» ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» Омский филиал Финуниверситета (г. Омск, ул. Партизанская, д.6, e-mail: bia_ir@mail.ru).

Liliya V. Zavyalova (Omsk, Russian Federation) – candidate economic sciences, Omsk State University named after F.M. Dostoevskiy (644077, Mira, 55A prospect, Omsk, e-mail: zavlii@yandex.ru).

Irina A. Bryukhanenko (Omsk, Russian Federation) – candidate economic sciences, Associate Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation Omsk branch (Partizanskaya, 6 street, Omsk, e-mail: bia_ir@mail.ru).