

Регламентация и документирование внутреннего аудита

Regulation and Documentation Internal Audit

УДК 657

DOI: 10.12737/article_5d661460d8a326.92065242

Н.Н. Бондина, д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ФГБОУ ВО «Пензенский государственный аграрный университет»

e-mail: natalya_bondina@mail.ru

И.А. Бондин, д-р экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ФГБОУ ВО «Пензенский государственный аграрный университет»

e-mail: igor_bondin@mail.ru

Ю.А. Егорова, канд. экон. наук, начальник группы внутреннего аудита АО «Научно-исследовательский институт физических измерений»

e-mail: julie80_80@mail.ru

N.N. Bondina, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of Department "Accounting, Analysis and Audit", Penza State Agrarian University

e-mail: natalya_bondina@mail.ru

I.A. Bondin, Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Department "Accounting, Analysis and Audit", Penza State Agrarian University

e-mail: igor_bondin@mail.ru

Yu.A. Egorova, Candidate of Economic Sciences, Head of the Internal Audit Group, Research Institute for Physical Measurements JSC

e-mail: julie80_80@mail.ru

Аннотация. В статье представлены результаты анализа практических вопросов регламентации деятельности службы внутреннего аудита и повышения значимости использования для оформления внутренних аудиторских процедур рабочих документов, разработанных в соответствии с требованиями международных стандартов аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, контроль, рабочие документы аудитора, аудиторские процедуры, международные стандарты аудита.

Abstract. The article presents the results of the analysis of practical issues of regulation of the activities of the internal audit service and increasing the importance of using for drafting internal audit procedures working documents developed in accordance with the requirements of the International Standards on Auditing.

Keywords: internal audit, control, auditor's working papers, audit procedures, International Standards on Auditing (ISA).

В современных условиях хозяйствования все большую актуальность в рамках отдельно взятых экономических субъектов приобретает такая форма контроля, как внутренний аудит. Это связано и с популяризацией функции, и с возрастающими требованиями регулятора в части организации системы внутреннего контроля в соответствии с лучшими международными практиками.

Служба внутреннего аудита является неотъемлемой частью системы управления организацией, призванной содействовать достижению целей деятельности, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности систем управления рисками, внутреннего контроля и высшего менеджмента.

Очевидно, что для обеспечения эффективной деятельности службы внутреннего аудита важное значение имеет ее регламентация, ориентированная на Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП ВА), включающие в себя, в том числе, и международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты).

Соответствие требованиям Стандартов играет ключевую роль для выполнения внутренними аудиторами своих функций. Целями Стандартов являются:

- предоставление руководства по соблюдению обязательных для применения элементов МОПП ВА;
- предоставление методической основы для выполнения и продвижения широкого

спектра услуг внутреннего аудита, способствующих достижению целей деятельности организации;

- формирование базовых критериев для оценки деятельности внутреннего аудита;

- создание условий, способствующих совершенствованию организационных процессов.

Стандарты вместе с Кодексом этики¹ охватывают все обязательные для практического применения элементы МОПП ВА, в связи с чем соответствие внутреннего аудита требованиям Кодекса этики и Стандартов демонстрирует соответствие всем обязательным для применения элементам МОПП ВА [4].

Дальнейшая конкретизация деятельности внутреннего аудита предполагает определение целей, полномочий и ответственности службы посредством утверждения локального нормативного акта — Положения о внутреннем аудите. При этом в Положении целесообразно описать верхнеуровневые задачи, такие как: анализ финансового состояния организации и оценка эффективности систем внутреннего контроля и управления рисками в целом; применение риск-ориентированного подхода при планировании контрольных мероприятий внутреннего аудита; подтверждение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Следует также предусмотреть возможность внесения изменений в Положение на периодической основе в связи с меняющимся риск-профилем экономического субъекта [6].

Функциональную и административную подчиненность службы внутреннего аудита, обеспечивающую соблюдение принципа независимости, можно зафиксировать в учредительных документах компании, в которых также должно быть определено, каким органом управления утверждается Положение о внутреннем аудите, являющееся фактически основополагающим регламентирующим доку-

ментом для реализации в организации направления внутреннего аудита [7].

Аудиторский контроль широко применяется в мировой практике. В рамках аудита, соответствующего международным стандартам, все большее значение приобретает фиксация аудитором полученных в ходе выполнения контрольных мероприятий доказательств. Чем подробнее и качественнее обобщена информация, тем точнее будут выводы аудитора в отношении установления достоверности аудируемых данных и их соответствия требованиям действующего законодательства и международных стандартов аудита.

В национальном законодательстве ни одной страны не предусмотрена унификация форм рабочих документов внутреннего аудитора, в следствие чего специалистам приходится самостоятельно определять и утверждать перечень аудиторской документации [1]. В качестве основы для документирования процедур внутреннего аудита, возможно использование международной практики, реализующейся посредством международных стандартов аудита (МСА), следование которым позволяет унифицировать подход компании к внутреннему аудиту и, соответственно, к структуризации аудиторского файла документов.

Так, Международным стандартом аудита МСА 230 «Аудиторская документация» установлена обязанность по подготовке рабочих документов при проведении контрольных мероприятий. В стандарте определяются характер и назначение аудиторской документации, ее форма, содержание и объем. В стандарте также перечислены прочие МСА, в которых содержатся те или иные требования и рекомендации по вопросам документации аудита, в частности:

- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности»;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»;
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» и др.

Аудиторская документация, отвечающая требованиям МСА, призвана обеспечить до-

¹ Кодекс этики международного Института внутренних аудиторов, определение которого дано в Международных основах профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП ВА). Официальный статус данный документ не носит, на основе МОПП ВА формируются соответствующие рекомендации отраслевых регуляторов многих стран мира. Владелец авторских прав Кодекса этики — The Institute of Internal Auditor (The IIA, международный Институт внутренних аудиторов — США). Перевод на русский язык текста Кодекса этики выполнен и публикуется Некоммерческим партнерством «Институт внутренних аудиторов».



казательства, обосновывающие сделанные аудитором выводы о достижении основных целей внутренних контрольных мероприятий.

В соответствии с МСА 230 *аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы* — это записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах [2].

Форма, содержание и объем внутренней аудиторской документации зависят от таких факторов, как:

- характер выполняемых аудиторских процедур;
- выявленные риски существенного иска^{жения};
- значительность собранных аудиторских доказательств;
- характер и объем выявленных расхождений;
- необходимость документирования того или иного вывода или обоснования вывода, которые не очевидны из выполненных работ или собранных аудиторских доказательств;
- применявшаяся методология и инструментарий проведения внутреннего аудита.

Среди документов, формирующих аудиторский файл, можно выделить особо значимые, которые содержат ключевую информацию на каждом этапе аудита. Так, например, важный этап аудита с формированием соответствующего рабочего документа — это *выборка*. Цель аудитора при документировании аудиторской выборки заключается в формировании, исходя из существа проверки, разумной основы для того, чтобы сделать выводы, экстраполируемые на всю генеральную совокупность, из которой произведена выборка.

Согласно МСА 530 «Аудиторская выборка» выборка подразумевает применение аудиторских процедур менее чем к 100% статей в пределах сальдо счета или класса операций таким образом, чтобы все элементы выборки имели возможность быть выбранными. Это дает возможность внутреннему аудитору получить и оценить аудиторские доказательства относительно некоторых характеристик статей учета, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь в формировании выводов, касающихся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. В аудиторской

выборке можно применять либо статистический, либо нестатистический подходы — все это должно быть отражено в рабочем документе по выборке [3].

В целом можно сказать, что перечень рабочей документации, составляющей файл внутренней аудиторской проверки, определяет непосредственно аудитор, осуществляющий проверку. Главное требование к этой документации — ее убедительность и весомость при доказательстве выводов и положений, основанных на материалах проверки. Ограничений по подбору доказательств законодательством не установлено.

Наиболее ценными при этом считаются аудиторские доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Аудитор обобщает доказательства в собственных первичных документах (таблицах, расчетах, описаниях и др.). Это способствует пониманию собранной информации представителями менеджмента, учредителями и иными пользователями, не имеющими соответствующей квалификации.

Так, например, при обнаружении аудитором иска^{жения} сводных бухгалтерских документов или внутренней отчетности он должен описать в соответствующем рабочем документе вид иска^{жения} и определить фактор риска выявленного иска^{жения}, в частности:

- 1) какие последствия с налоговой точки зрения возможны в случае невыявления этого иска^{жения};
- 2) причину иска^{жения} — нарушение установленных правил организации и ведения бухгалтерского учета; изменение договорных отношений и недоведение их до подразделений; арифметические и логические ошибки, недосмотр в полноте учета; нетипичные сделки и операции, которые могут быть преднамеренными и непреднамеренными.

Можно выделить различные методы документирования информации, анализируемой в процессе процедур внутреннего аудита. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. К таким методам, в частности, относятся: текстовое описание, опросные листы, тесты, контрольные списки, блок-схемы и др.

В целом классификацию рабочих документов внутреннего аудитора, охватывающих все стадии проверки, можно представить в виде табл. 1.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации внутреннего аудитора, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению. Срок и порядок хранения данной документации определяются должностным лицом, назначившим проверку, и должны быть закреплены в Положении о внутреннем аудите.

Следует отметить, что внешние аудиторы при осуществлении контрольных мероприятий также используют материалы внутреннего аудита, доказательность которых зависит от эффективности составленной рабочей документации. От качества выполнения задания в рамках внутреннего аудита зависят срок и эффект внешнего аудита.

Компетентность внутренних аудиторов является важным фактором при оценке внешним аудитором аудиторского риска и риска

средств внутреннего контроля, так как внешний аудитор может не использовать отдельные процедуры или значительно сократить их количество, если он уверен в высокой квалификации внутренних аудиторов и считает достаточным объем внутренней рабочей документации, составленной по факту выполнения контрольных тестов.

Вместе с тем, внешний аудитор должен составить свою программу (расширенный план) аудита таким образом, чтобы иметь возможность отразить в своих рабочих документах выводы, которые относятся к конкретной работе внутренних аудиторов, а также которые были сделаны по результатам работы внутреннего аудита. При этом внешний аудитор должен оценивать работу внутренних аудиторов на всех стадиях аудита, а также тщательно проверить всю рабочую документацию внутренних аудиторов. Для подтверждения эффективной работы внутренних аудиторов внешнему аудитору необходимо детально оз-

Таблица 1

Рабочие документы внутреннего аудитора

Документы экономического субъекта, используемые аудитором для получения аудиторских доказательств	Документы, разработанные самим аудитором
	Материалы планирования проверки (определение цели, план, программы, бюджет, оценка риска, исполнители)
Документы, содержащие общую информацию относительно организационно-правовой формы и оргструктуры предприятия, формы собственности	Материалы, которые свидетельствуют о том, что работа, выполненная другими специалистами, контролировалась аудитором
Выдержки (копии) учредительных документов предприятия, другие юридические документы (договоры, контракты и т.д.)	Сведения о том, кем и когда применялись приемы и способы аудита при выявлении недостатков в системе внутреннего контроля экономического субъекта
Письма-подтверждения, полученные аудитором от подразделений предприятия	Копии переписки с аудиторскими фирмами, экспертами и другими лицами по вопросам предыдущих проверок субъекта
Копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта, сравнительные ведомости, результаты инвентаризации	Собственные записи аудитора по изучению и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (опросники, тесты, схемы)
Объяснения, разъяснения и заявления, полученные от подразделений предприятия, ответственных лиц	Анализ основных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта. Анализ хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета
	Отчеты и заключения внутреннего аудитора по результатам проверки



накомиться с их планами работы, определить порядок взаимодействия с ним и привлечения его в процессе аудита, а также выяснить возможности использования рабочих документов внутренних аудиторов [8].

В целом документирование результатов внутреннего аудита способствует формированию более целостных и качественных доказательств, так как заставляет аудитора формировать и проверять причинно-следственные связи в ходе реализации контрольных мероприятий.

Что касается существенных минусов документирования, то по большому счету минус только один — эффективное документирование требует существенных затрат ресурсов. Так, с точки зрения временного ресурса документирование процесса аудита может занять в сред-

нем 60–80% времени, затраченного на выполнение самих аудиторских процедур [5].

В заключение следует отметить, что назначение и содержание рабочей документации внутреннего аудита регламентировано теми же законодательными и нормативными актами, включая международные стандарты, что и при внешнем аудите. Следовательно, с учетом требования правовых норм внутренний аудит также должен сопровождаться обязательным документированием, предусматривающим отражение полученной информации (аудиторских доказательств) в рабочей документации. При этом основная цель документирования внутреннего аудита — обеспечить достаточность доказательной базы по итогам проведения внутренних контрольных мероприятий.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Международный стандарт аудита МСА 230 «Аудиторская документация».
3. Международный стандарт аудита МСА 530 «Аудиторская выборка».
4. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП ВА) // Институт внутренних аудиторов (США) — 2017.
5. Крышкин О.В. Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес-процессы. — М. : Альпина Паблишер, 2019. — 478 с.
6. Велижанская Т. Организация службы внутреннего аудита с нуля. Практический опыт [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/985471.html>.
7. Стандарты внутреннего аудита и методические документы для внутреннего аудитора [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/979299.html> — 2019.
8. Егорова Ю.А. Аудит оценочных значений // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы: сборник статей VI Всероссийской научно-практической конференции МНИЦ ПГАУ. — Пенза : РИО ПГАУ, 2018. — С. 67–71.