

УДК 657.6, 657.633

Абади Муртада Таха Иса,

аспирант,

кафедры «финансов, денежного обращения и кредита»,

Институт экономики и управления

ФГАОУ ВО «Уральский федеральный университет имени первого президента России Б. Н. Ельцина»,

г. Екатеринбург, Российская Федерация

РОЛЬ ВНЕШНЕГО АУДИТОРА В ПРОЦЕССЕ ПРОВЕРКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ОЦЕНКИ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Аннотация:

Проблема исследования заключается в выявлении слабых мест и недостатков в системе внутреннего контроля (далее СВК) субъекта, влияющих на определение объема доказательств для аудита. Актуальность исследования заключается в рассмотрении СВК как отправной точки, на которую опирается внешний аудитор. В методы исследования: статистический метод, интервью и анализ литературных источников. В результате исследования мы пришли к следующему: внешний аудитор должен получить и оценить достаточные и надлежащие доказательственные материалы, чтобы прийти к соответствующему мнению, а также исследование доказало, что внимание внутреннего аудитора к уровню качества аудита и его усердие в получении достаточных и надлежащих доказательств характеризует его отчет достоверностью и прозрачностью.

Ключевые слова:

Внешний аудит, доказательная база, система внутреннего контроля, Agile-методы.

Введение. Внутренний контроль является одной из наиболее важных мер, принимаемых экономическим подразделением для выявления и снижения рисков и базой, на которой основывается руководство путем:

- изучения степени соответствия внутреннего контроля установленным требованиям,
- защиты активов экономической организации,
- точности финансовой отчетности и степени надежности работы по повышению эффективности производительности труда,
- степени соблюдения установленной административной политики.

Внешний аудитор выражает профессиональное мнение о достоверности и объективности СВК аудируемого лица. Фактор времени и затрат заставляет внешнего аудитора выбирать качественные доказательства таким образом, чтобы они были достаточными и соответствовали стандартам аудита и, хотя выбор доказательств зависит от личного суждения внешнего аудитора, но это суждение в значительной степени влияет на изучение эффективности внутреннего контроля. Поскольку от того на сколько эффективен был внутренний контроль в субъекте, зависит уверенность внешнего аудитора в имеющихся доказательствах для обоснования своего мнения о достоверности финансовой отчетности. Для получения достаточных и надлежащих доказательств внешний аудитор изучает СВК и выявляет слабые и сильные стороны, используя метод статистической и не статистической выборки полагаясь на свой личный опыт.

1. Теоретическая часть.

Концептуальные основы внутреннего контроля и их важность для оценки адекватности и уместности доказательств при внешнем аудите. Развитие концепции диктовало необходимость адаптации и модификации внутреннего контроля к меняющимся формам экономических субъектов. Новые функции контроля и требования времени стимулировали необходимость развития его концепций от так называемого «подтверждающего» к системно- и риск-ориентированному, с укреплением тесных взаимосвязей с управленческим учетом [4]. Именно от качества и эффективности внутреннего контроля напрямую зависит, в первую очередь, эффективность функционирования и успешность данного субъекта, и, как следствие эффективность и успешность общественного производства [5]. Согласно первому официальному определению по модели COSO (Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея), внутренний контроль — это процесс, который осуществляется под влиянием совета директоров, руководства и других лиц и предназначен для обеспечения разумной, но не абсолютной уверенности в достижении целей, связанных с эффективностью и результативностью операций, достоверностью финансовой отчетности и соблюдением применимых законов и

нормативных актов [1]. Согласно определению международного стандарта МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля», внутренний контроль — это все стратегии и процедуры, принятые руководством экономической единицы, чтобы обеспечить в надлежащей практической степени осуществление бизнеса с высокой эффективностью [8].

Средства проверки и оценки системы внутреннего контроля.

При проверке системы внутреннего контроля внешний аудитор обязан, во-первых, описать действующую систему внутреннего контроля, во-вторых, оценить адекватность механизмов контроля и, в-третьих, проверить эффективность системы внутреннего контроля [2]. Для оценки СВК внешний аудитор использует различные методы, внешний аудитор должен сочетать два или более методов оценки СВК, поскольку целью любого метода является достижение суждения о степени эффективности и результативности внутреннего контроля, используемого в экономическом субъекте. Также одним из новых методов который может использовать аудитор для сокращения трудозатрат и времени проведения проверок в СВК является принятие Agile-методов (гибких методов), Agile изменил методы работы внутреннего аудита и сделал аудиторскую работу более прозрачной и эффективной [7].

Характер взаимосвязи между внешним аудитом и внутренним контролем.

Для того чтобы внешний аудитор мог понять и осознать степень влияния внутреннего контроля на процесс внешнего аудита, необходимо провести первоначальные процедуры проверки, включая фрагментацию внутреннего контроля на ряд компонентов, а затем детально изучить и оценить каждый из них, с тем чтобы иметь возможность разработать полный набор аудиторских процедур. Во-первых аудитор должен найти риск существенного искажения, чтобы понять на сколько финансовый отчет может быть подвергнут искажению. Во-вторых он должен предполагать, что в СВК имеется риск «захвата», пока не будет доказано, что надежность внутреннего контроля доказана путем защиты данных от физических ошибок с целью обеспечения их целостности. В-третьих внешний аудитор должен отслеживать некоторые процессы в системе бухгалтерского учета, чтобы идентифицировать ее и процедуры внутреннего контроля в ней, и чтобы эти операции соответствовали стандартам и требованиям. Кроме того, он должен провести опрос сотрудников, работающих на разных должностных уровнях в экономическом субъекте, сослаться на доказательства целостности процедур, и что эти процедуры существуют для периода, на который внешний аудитор планирует опираться [10]. И в-пятых он должен оформить свои рабочие документы, касающиеся его представлений о системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля в субъекте, при этом он может использовать несколько методов и способов документирования и оценки, включая описательный отчет, опросный лист, блок-схемы, сводку напоминаний [9].

Достоверность и целесообразность доказательств в работе внешнего аудитора. Доказательства представляют собой все то, на что опирается человек, чтобы вынести определенный вердикт по спорному вопросу, доказательства способствуют формированию обоснованного убеждения. Международный стандарт МСА 500, определяет доказательства как информацию, полученную внешним аудитором для того, чтобы прийти к заключению, основанному на его профессиональном мнении, а доказательства включает в себя источники документов, бухгалтерские записи, содержащие финансовую отчетность, и подтверждающую информацию из других источников [3]. Согласно другому определению это информация, которую аудитор использует для определения соответствия проверяемой информации установленным стандартам. Доказательства включают убедительную для аудитора информацию, такую как количество обращающихся ценных бумаг, и менее убедительную информацию, такую как ответы сотрудников клиента на вопросы аудитора [6]. Валидность доказательства — это степень его обоснованности и способность сделать так, чтобы внешний аудитор мог решить полагаться на него или нет. Таким образом достаточность доказательств означает получение такого объема доказательств, при котором достигается необходимая поддержка и соответствие мнению профессионального внешнего аудитора без чрезмерных затрат или возникновения юридических проблем, являющихся следствием небрежности аудитора при выполнении своей задачи, повлекшей к получению недостаточных доказательств. Существуют процедуры, которые внешний аудитор выполняет с целью получения доказательств, а именно: экспертиза, наблюдение, запрос и проверка подлинности, бухгалтерский учет, аналитические процедуры [3].

2. Практическая часть.

Исследовательская выборка. Для того чтобы выявить слабые места и недостатки в системе внутреннего контроля, влияющие на определение объема, достаточности и пригодности доказательств, мы использовали метод статистической выборки. Для определения ответственности внешнего аудитора в оценке эффективности и пригодности доказательств с целью улучшения внутреннего контроля и определения объема его работы, нам пришлось провести выборочный опрос аудиторов, чтобы узнать их мнение. Выборка исследования состояла из сотрудников «Федерального бюро финансового контроля», работающих в филиале в г. Багдад, где был распространен 35 бланков анкет, мы получили только 22 анкеты, все полученные бланки были подвергнуты изучению и анализу. Исходя из характеристики исследуемой выборки можно сказать что: 36,4% исследовательской выборки имеют степень магистра, 68,2% исследуемой выборки составляют специалисты в области бухгалтерского учета, 45,5% участников исследования имеют стаж работы 16 и более лет, и 36,4% находились в возрасте 41–50 лет.

Мы задали вопросы и хотели узнать согласны ли интервьюеры с нашими утверждениями, которые приведены ниже в Таблице 1, эти вопросы объясняют роль внешнего аудита в проверке СВК экономического субъекта и указывают на взаимосвязь между внешним аудитором и адекватностью и уместностью доказательств.

Таблица 1 – Роль внешнего аудитора в проверке внутреннего контроля и демонстрации точности, адекватности и уместности доказательств

№	Вопросы	Согласен	Нейтральный	Не согласен	Среднеарифметическое	Стандартное отклонение
1	Внешний аудитор оценивает доказательства, полученные методом статистической выборки, на предмет их адекватности и уместности.	95%	5%	-	2,95	0,21
2	Внешний аудитор несет полную ответственность за проверку СВК.	86%	5%	9%	2,77	0,61
3	Внешний аудитор использует относительно небольшой объем выборки, если у него есть убежденность и уверенность в эффективности внутреннего контроля.	86%	14%	-	2,86	0,35
4	Подтверждения от сторон, с которыми имеет дело аудируемая экономическая единица, являются важными доказательствами корректности остатков и показателей в финансовой отчетности.	45%	55%	-	2,45	0,50
5	Внешний аудитор оценивает собранные доказательства, представленные с помощью подтверждений и альтернативных процедур, чтобы определить, были ли получены достаточные и убедительные доказательственные материалы.	41%	59%	-	2,40	0,50
6	Внешний аудитор планирует и определяет характер, сроки и объем аудиторских процедур после понимания процедур и методов, используемых руководством в ходе изучения СВК.	100%	-	-	3	0
7	Оценка внешним аудитором достаточности и уместности доказательств зависит от характера рисков, присущих уровню финансовой отчетности.	91%	9%	-	2,90	0,29
8	Использование экономическим субъектом эффективных систем, которые он создает, является большим основанием для доверия внешнего аудитора к финансовой отчетности.	50%	45%	9%	2,45	0,59
9	Внешний аудитор оценивает заявления руководства экономического субъекта в рамках оценки доказательств.	90%	5%	5%	2,81	0,58
10	Необходимо иметь показатели, на основании которых можно оценить эффективность внутреннего контроля.	95%	5%	-	3	0
11	В некоторых случаях внешнему аудитору не хватает способности и компетентности оценить	41%	50%	9%	2,31	0,64

	обоснованность наличия и оценки некоторых отчетов, поэтому он должен использовать навыки и опыт других специалистов.					
12	Отчет внешнего аудитора о внутреннем контроле повышает эффективность и результативность деятельности экономического субъекта на основе фактических данных.	77%	23%	-	2,77	0,42
13	Информация, полученная в результате изучения, опроса, наблюдения и беседы с руководством и сотрудниками, предоставляет внешнему аудитору решающие, достаточные и беспристрастные доказательства для обеспечения корректности финансовой отчетности.	82%	18%	-	2,81	0,39

Суть аудиторской работы заключается в сборе и оценке доказательств, а качество аудиторского заключения зависит от суждений, сделанных аудитором на основе качества собранных и оцененных доказательств. Причинами заинтересованности в предоставлении доказательств является стремление руководства повысить уровень доверия к финансовой отчетности внешних сторон, обеспечить достоверность финансовой и бухгалтерской информации, прошедшей аудит, а также выявить случаи подлога и мошенничества.

Выводы по исследованию. Наличие эффективного внутреннего контроля в экономической единице позволит минимизировать мошенничество и манипуляции и работать над сохранением активов. Наличие метрик, на основании которых внешний аудитор может оценить эффективность внутреннего контроля, например, международных стандартов. Проведение внешним аудитором тестов на соответствие и тестов, по существу, с целью получения достаточных и надлежащих доказательств и свидетельств, позволяющих ему достичь разумных и надежных результатов при выражении своего профессионального мнения о финансовой отчетности. Внешний аудитор планирует и определяет характер, сроки и объем аудиторских процедур после понимания процедур и методов, используемых руководством в ходе изучения системы внутреннего контроля.

Рекомендации. Подготовить учебную программу путем проведения обучающих программ и курсов, посвященных важности доказательств для внешнего аудита, с целью повышения качества аудита с одной стороны и защиты внешнего аудитора от ошибок в результате небрежности. Внешний аудитор должен обладать своеобразной креативностью и свободой мышления при создании доказательной базы с учетом того, что содержится в принципах и стандартах. Доказательства, обладающие надлежащими и достаточными характеристиками, должны быть доступны с учетом сопутствующих обстоятельств и фактора "затраты-выгоды". Необходимо чтобы отчет аудитора был полным и достоверным с учетом аудиторских рисков, приводящих к формированию ненадлежащего мнения в финансовой отчетности. Для получения убедительных, достаточных и беспристрастных доказательств необходимо использовать информацию, полученную в результате изучения, опроса, наблюдения и беседы с высшим руководством и сотрудниками.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Коростелева М. А. Роль модели «COSO» в построении и оценке системы внутреннего контроля // Вестник науки №10 (19) том 1. С. 90–96. 2019 г. ISSN 2712-8849 // Электронный ресурс: <https://www.vestnik-nauki.rf/article/2122> (дата обращения: 12.03.2024 г.)
2. Морозова Д. А. «Особенности проведения оценки системы внутреннего контроля бухгалтерского учета основных средств» // Экономика и бизнес: теория и практика» №9, 2022 год, стр. 169–171. Doi:10.24412/2411–0450-2022-9-169-171.
3. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 16.10.2023).
4. Ржавина Ю. Б. «Внутренний контроль как неотъемлемая часть системы управления» // Актуальные проблемы экономики современной России: сборник материалов межрегиональной научно-практической конференции / МарГУ. – Йошкар-Ола, 2016. – Вып. 3. – С. 161–166. 4
5. Ржавина Ю.Б. «Система внутреннего контроля: концептуальные основы» // Научное обозрение. Экономические науки. – 2017. – № 4. – С. 78–82.
6. Alvin A. Arens A., Randal J., Elder R., Mark S., et al. «Auditing and Assurance Services», Global Edition (16th Edition), 896 Pages. Published 2017 by Pearson International Edition ISBN-13: 978-1-292-14787-1, ISBN: 1-292-14787-3.

7. Evan Leybourn, Adam Spencer, Phil Wang, «Suncorp - Agile and Internal Audit», February 16, 2019. <https://businessagility.institute/learn/suncorp-agile-and-internal-audit/127>.
8. Madolidi Handoyo, B. R., & Bayunitri, B. I. (2021). The influence of internal audit and internal control toward fraud prevention. International Journal of Financial, Accounting, and Management, 3(1), 45–64. <https://doi.org/10.35912/ijfam.v3i1.181>.
9. Protiviti. The next generation of internal auditing - are you ready? Catch the innovation wave, 2018. <https://dev.knowledgeleader.com/publications/next-generation-internal-auditing-are-you-ready-catch-innovation-wave>.
10. Rusmin R. & Evans J. (2017). Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies. Asian Review of Accounting, 25(2), 191–210. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2015-0062>.

Abadi Murtada Taha,

graduate student,

Department of Finance, Money Circulation and Credit,

Institute of economics and management,

Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "Ural Federal University" name of the first President of Russia B. N. Yeltsin "

Yekaterinburg, Russian Federation

THE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR IN THE PROCESS OF VERIFYING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND EVALUATING EVIDENCE

Abstract:

The research problem is to identify weaknesses and deficiencies in the internal control system (hereinafter ICS) of an entity that affect the determination of the scope of audit evidence. The relevance of the study is to consider ICS as a starting point on which the external auditor relies. In the research methods: statistical method, interviews and analysis of literary sources. As a result of the study, we came to the following: the external auditor must obtain and evaluate sufficient and appropriate evidence to arrive at an appropriate opinion, and the study proved that the internal auditor's attention to the level of audit quality and his diligence in obtaining sufficient and appropriate evidence characterizes his report with credibility and transparency.

Keywords:

external audit, evidence base, internal control system, Agile methods.