

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ

УДК 657.63

ОЦЕНКА НАДЕЖНОСТИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

С.Н. Петренко,
д-р экон. наук, проф.,
И.А. Федоркина,
к.э.н., доцент

ГО ВПО «Донецкий национальный университет
экономики и торговли имени Михаила Туган-
Барановского», г.Донецк, ДНР,
e-mail: Petrenko777@yandex.ru

ASSESSMENT OF RELIABILITY OF ACCOUNTING SYSTEM AS A COMPONENT OF INFORMATION SUPPORT OF INTERNAL CONTROL

S.N. Petrenko,
Doctor of Economics,
Professor
I.A. Fedorkina,
Candidate of Economic
Sciences, Associate
Professor

SO HPE «Donetsk National University of Economics
and Trade named after Mikhail Tugan-Baranovsky»,
Donetsk, DPR, e-mail: Petrenko777@yandex.ru

Реферат

Цель. Совершенствование процесса оценки надежности информации бухгалтерского учета с помощью формирования направлений оценки и изучения факторов, оказывающих на нее влияние.

Методы. В ходе исследования были применены следующие методы: наблюдения, теоретического обобщения, сравнения - для изучения процесса оценки надежности информации бухгалтерского учета; логического анализа и моделирования - для формирования направлений оценки надежности информации бухгалтерского учета.

Результаты. Сформированы и определены объективные и субъективные факторы, которые влияют на надежность системы бухгалтерского учета. Дана оценка их надежности и определена степень влияния на аудиторский риск.

Научная новизна. Сформированы направления оценки надежности информации бухгалтерского учета, учитывающие влияние современных групп факторов недостоверности показателей финансовой отчетности.

Практическая значимость. Полученные результаты направлены на развитие теории и методологии внутреннего финансового контроля.

Ключевые слова: *надежность информации, бухгалтерский учет, внутренний аудит, внутренний контроль.*

Постановка проблемы и ее связь с важными научными и практическими задачами. Владение достоверной и актуальной информацией вместе с умением эффективно использовать адекватные методы ее сбора, обработки и представления способствуют успешной деятельности предприятий.

Важным критерием совершенствования учетно-экономической информации является ее информативность для целей управления. Полнота, своевременность, качество и надежность учетно-экономической информации стали основными требованиями экономики как хозяйственных систем, так и демократического общества рыночного типа в целом.

Одним из самых важных условий совершенствования внутреннего контроля является улучшение его информационного обеспечения. Основным источником экономической информации служат данные бухгалтерского учета. На этот счет ряд специалистов отмечают, что информация, полученная по каналам бухгалтерского учета, составляет 80 процентов экономической информации [1; 2].

Система бухгалтерского учета предназначена для осуществления своевременного учета всех операций на соответствующих счетах; обеспечения санкционированного доступа к активам и др.

При осуществлении аудита весьма важным является понимание аудитором системы бухгалтерского учета, которая является основой составления финансовой отчетности, подлежащей проверке. К системе бухгалтерского учета и понимания ее сути принадлежат основные классы операций и способ их инициации; значимость бухгалтерских записей и первичные документы, и счета; процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Анализ научных исследований и публикаций. Проблемы формирования экономической информации на основании совершенствования учетной информации, изучались такими учеными как: Д.Д. Батуева, Ф.Ф. Бутынец, Ю.А. Верига, Н.М. Малюга, Я.В. Мех, В.В. Сопко [3-7] и др. Однако ряд вопросов, связанных с формированием и проработкой информации, требуют последующего изучения и совершенствования.

Изложение основного материала исследования. Для совершенствования управления на микроуровне и повышения конкурентоспособности бизнеса очень большое значение имеет качество информации, которая предоставляется бухгалтерским учетом.

Важным фактором повышения качества финансовой, управленческой и другой информации является совершенствование учетного процесса на предприятии. Вопросы организации учета на предприятиях частично решаются владельцами и руководством, а частично государством (план счетов, требования к регистрам и первичным документам, требования к ведению счетов и отображению конкретных операций).

К наиболее важным объектам информационного обеспечения внутреннего контроля с позиций реализации задач бухгалтерского учета,

следует отнести: нормативно-правовую базу бухгалтерского учета; учетную политику предприятия; данные синтетического и аналитического учета; первичные документы; финансовую отчетность; внутреннюю (управленческую) отчетность.

Оценивая надежность системы бухгалтерского учета, необходимо проверить полноту выполнения ее назначения, и, в зависимости от результата, сделать вывод об эффективности ее функционирования и степени доверия к ней.

Надежная система бухгалтерского учета является совокупностью конкретных форм и методов, которые позволяют предприятию вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в денежном измерении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов. Качество и надежность функционирования системы учета предопределяет целевой характер, объем и продолжительность контрольных процедур. Оценка надежности системы бухгалтерского учета должна осуществляться по следующим направлениям:

- 1) соответствие внешним и внутренним законодательным и нормативным документам, в том числе: проверка наличия и выполнения персоналом учетной службы требований организационных регламентов (Положение о бухгалтерии, Должностные инструкции бухгалтеров); обоснованность учетной политики;
- 2) проверка обеспечения надежности средств защиты информации от несанкционированного доступа;
- 3) определение и оценка «слабых сторон» учета;
- 4) проверка тождественности данных синтетического и аналитического учета, полнота документального подтверждения учетных данных;
- 5) проверка взаимосвязанности и сопоставимости информации в формах финансовой отчетности с данными синтетического и аналитического учета;
- 6) проверка соответствия фактического наличия активов с их документальным подтверждением в учете;
- 7) оценка риска контроля по всем направлениям учета на основе определения его «слабых сторон».

Важной составляющей работы внутреннего аудитора является выявление различного рода искажений в финансовой отчетности, а также адекватная оценка связанного с этим аудиторского риска и принятие необходимых мероприятий по предупреждению нарушений и повышению надежности финансовой отчетности. В Международных стандартах аудита этим вопросам посвящен стандарт МСА 240 «Ответственность аудитора относительно мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» [8].

Определение величины и значимости того или иного риска, а также поиск путей его снижения при осуществлении проверок является самой важной задачей внутреннего контроля. Сложность в определении риска заключается в

том, что его достаточно трудно рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому обычно он определяется как высокий, средний и низкий.

Риски состоят из различных составляющих, которые определяются профессиональной деятельностью предприятия, спецификой осуществляемых операций, системой внутреннего контроля, квалификацией бухгалтерского персонала и др. Отсюда, потенциальными источниками риска могут быть персонал, оборудование, неправильная или плохая организация, низкое качество технического обеспечения, несоблюдение установленных регламентов (низкий уровень исполнительной дисциплины).

Любые достоверные отклонения (внутренние или внешние) должны быть идентифицированы заранее и, в случае их возникновения, применяться мероприятия, смягчающие их воздействие на бизнес. Поэтому необходимо осуществлять мониторинг факторов, свидетельствующих о потенциальных отклонениях.

Традиционно в литературе [9; 10] принято группировать нарушения, которые возникают в процессе формирования финансовой отчетности по организационному, методологическому и другим аспектам. Другие авторы [4; 11; 12] среди ошибок, связанных с формированием финансовой отчетности, выделяют арифметические, формальные и сущностные. Картина группировки нарушений, связанных с формированием финансовой отчетности, и в целом учетной информации, будет более полной, если обратить внимание на человеческий фактор (Human, Н-фактор), как причину возникновения отклонений. Подтверждением этого является одна из предпосылок, которая положена в основу модели COSO о том, что внутренний контроль осуществляется людьми, поэтому для него важны люди на всех уровнях управления.

Следовательно, при установлении причин недостоверности показателей финансовой отчетности, факторы необходимо сгруппировать по четырем направлениям: организационному, методологическому, Н-фактор (Human) и другие.

Поскольку в процессе формирования финансовой отчетности принимает участие персонал бухгалтерии, то дать объективную оценку качества результатов этого процесса целесообразно службе внутреннего аудита. Поэтому субъектом, который формирует контрольную информацию в данном случае, выступает персонал службы внутреннего аудита, а методика формирования контрольной информации в разрезе этапов подготовки финансовой отчетности является методикой внутреннего аудита.

В процессе реализации методики формирования контрольной информации в разрезе этапов подготовки финансовой отчетности целесообразно выделить две стадии:

- 1) локализация рисков (возможностей) процесса формирования финансовой отчетности;
- 2) накопление контрольной информации в разрезе этапов подготовки финансовой отчетности.

Риски можно рассматривать как взаимодействие двух составляющих:

- риск наличия в финансовой отчетности существенных ошибок;
- риск того, что любые из имеющихся в финансовой отчетности существенных ошибок не будут выявлены в ходе проверки.

Это утверждение вытекает из того, что бухгалтерский персонал может допустить некоторые ошибки в своей работе и при подведении общих итогов сформировать недостоверные показатели финансовой отчетности. Однако, с практической точки зрения, этот процесс можно разделить и рассматривать отдельно и как совокупность.

Процесс идентификации рисков тесно связан с оценкой качества информации, предоставляемой финансовой отчетностью. В свою очередь, качество финансовой отчетности предопределяется нижеследующими моментами:

- документальной обоснованностью показателей финансовой отчетности (наличие и надлежащее качество подтверждающих документов, подтверждение учетных записей фактическими данными);
- внимательностью и правильностью перенесения данных из учетных регистров в финансовую отчетность;
- соблюдением методологических требований П(С)БУ относительно формирования показателей отчетности;
- соблюдением требований законодательства по осуществлению хозяйственных операций и отображению их в учете конкретного субъекта хозяйствования;
- арифметической правильностью подсчета итогов соответствующих разделов форм финансовой отчетности;
- правильностью входного сальдо;
- уровнем организации бухгалтерского учета на предприятии (регламенты, соблюдение порядка проведения инвентаризаций, использование технических средств и т. д.).

В процессе реализации методики формирования контрольной информации относительно качества показателей финансовой отчетности следует учитывать несколько уровней потенциально возможных нарушений, связанных с человеческим фактором. К ним можно отнести топ - менеджеров (в том числе главного бухгалтера), рядовой персонал бухгалтерии и низшее звено (заведующие складами, материально - ответственные лица, кладовщики и т.д.). Такое ранжирование необходимо для гипотез относительно возможных нарушений, связанных с ресурсами предприятия, и для формирования оптимальной техники контроля.

Оценка надежности системы бухгалтерского учета позволит внутреннему аудитору повысить эффективность и качество проверки, так как он

концентрируется на группах счетов с наибольшим риском возникновения ошибок, а это, в свою очередь, дает возможность определить время, необходимое для проведения аудиторских процедур, объем аудиторской выборки, выявить нарушения, влекущие за собой финансовые санкции и определить величину аудиторского риска.

Изучение результатов проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий субъектами внутреннего контроля, позволило нам сформировать мысль о том, что надежность системы бухгалтерского учета определяется объективными и субъективными факторами.

Из числа объективных факторов наиболее высокое влияние (40%) на риск появления ошибки в учете имеет изменение законодательства. Разработка и принятие законодательной и нормативной документации отражает растущую потребность к этому инструменту информационного обеспечения эффективного управления предприятием. Однако, частые ее изменения не только не способствуют реформированию бухгалтерского учета в интересах всех пользователей учетно-экономической информации, но и значительно повышают риск возникновения существенных ошибок в учете и отчетности предприятия.

Относительно субъективных признаков надежности учета, следует отметить, что все они взаимоувязаны, и поэтому контролирующий субъект должен установить их влияние на величину аудиторского риска как по отдельности, так и в целом.

Так, при совокупном рассмотрении таких субъективных признаков надежности, как отсутствие первичных документов, неотображение фактов хозяйственной жизни (операций) в учете или несоответствие статей баланса остаткам синтетических и аналитических счетов, внутренний аудитор убеждается в том, что учет ненадежен, вероятность выявления ошибок носит существенный характер, а, соответственно, и аудиторский риск имеет тенденцию к росту.

Между тем, рассмотрение отдельно взятых признаков надежности может и не повлиять на надежность системы учета (например, отсутствие хронологической записи или отсутствие должностных инструкций), однако при этом существует вероятность появления ошибок, то есть риск того, что некоторая информация не будет зафиксирована в учете.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Таким образом, следует отметить, что бухгалтерский учет является одним из важных поставщиков информации о состоянии и направлениях развития предприятия, а поэтому формирует основу информационного обеспечения внутреннего контроля. По результатам исследования сформированы и определены объективные и субъективные факторы, которые влияют на надежность системы

бухгалтерского учета; дана оценка их надежности и определена степень влияния на аудиторский риск.

Список литературы

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: [учеб. пособие] / Андреев В.Д. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 464 с.
2. Подольский В.И. Информационные системы бухгалтерского учета / В.И. Подольский, В.В. Дик, А.И.Уринцов. - М: Аудит, ЮНИТИ, 2003. - 583 с.
3. Батуева Д. Д. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функций системы бухгалтерского учета: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 /. – Батуева Дарима Дашидондоковна. - М., 2003. - 164с.
4. Бутынец Ф.Ф. Аудит: [учебник] / Бутынец Ф.Ф. - 3-е изд., доп. и перераб. - Житомир: ПП «Рута», 2006. - 512 с.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерский учет: теория й методология, перспективы развития: [монография] / Малюга Н.М. - Житомир: ЖДТУ, 2005. - 548 с.
6. Мех Я.В. Учетно-аналитическая информация в управлении внутренними резервами (на примере предприятий промышленности): [монография] / Я.В.Мех. - Тернополь: Економична думка, 2002. - 553 с.
7. Сопко В. Организация и методика проведения аудита: [учебно-практич. пособие] / Сопко В. - К.: ВД «Профессионал», 2006. - 576 с.
8. Международный стандарты аудита. - К.: МФБ та АПУ. - 2011. - 699с.
9. Кучеренко Т.Е. Отчетность предприятия: [учебник] \ Кучеренко Т.Е., Уланчук В.С., Шайко О.Г.; за ред. В.С. Уланчука. - К.: Знання, 2008. - 492 с.
10. Лень В. С. Отчетность предприятий: [учебник] / Лень В.С., Гливенко в. в. - 2-е изд. перераб. и допол. - К.: Центр учебной литературы, 2006. - 612 с.
11. Германчук П.К. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность - объекты финансового контроля [методическое пособие] / П.К. Германчук, И.Б. Стефанюк, С.М. Кируца, М.В. Баринина-Закирова, А.Ф. Пархоменко, Т.М. Яремчук. - К.: Атика, Эльга-Н. - 2003. - 304 с.
12. Кужельный Н.В. Контроль финансовой отчетности и правильности составления: учебно-методическое пособие для студентов экон. специальностей и работников учетно-аналитических и контро-ревиз. служб / Кужельный М. В., Калюга Е. В., Калюга О. В.-К. Ельга, Ника-Центр, 2001. - 240 с.

Научный журнал

ТОРГОВЛЯ И РЫНОК

Выпуск 4'(52), том 2, 2019

Scientific publication

TRADE AND MARKET

Collection of research papers
Edition 4'(52), Volume 2, 2019

Компьютерная верстка: Антошина К.А.

Учредитель: ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского»

Адрес редакции: г. Донецк, ул. Щорса, 31.
тел./факс: (062) 305-06-73, 304-83-16
<http://trade.donnuet.education>
e-mail: periodic.trade@mail.ru

Свидетельство о регистрации средства массовой информации
Серия ААА № 000056 от 28.10.2016 г.

Подписано к печати 25.09.2019 г. Формат 60×84/16. Бумага офсетная.
Гарнитура Times New Roman. Печать – ризография. Усл. печ. л. 15,69 .
Уч. – изд. л. 14,89. Тираж 150 экз.

Отпечатано в Цифровой типографии (ФЛП Артамонов Д.А.)
Свидетельство о регистрации ДНР серия АА02 № 51150 от 09.02.2015 г.
г. Донецк, тел.: (050) 886 – 53 – 63