

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ОТКРЫТЫХ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ

Арабян К.К., к.э.н., доцент кафедры
финансового контроля;
Исмаилова Д.Ф., аспирант кафедры
финансового контроля

Московский государственный университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)

Система внутреннего контроля (СВК) представляет собой инструмент, позволяющий своевременно оценивать различные хозяйственные риски. Однако во многих организациях внутренний контроль носит формальный характер и не соответствует масштабу и специфике ее деятельности. Вместе с тем конкретные требования к порядку формирования СВК законодательно не установлены, в связи с чем в данной статье мы рассмотрим некоторые проблемы организации СВК в акционерных обществах.

Внутренний контроль в системе управления

Контроль является неотъемлемой функцией управления и напрямую влияет на эффективность любого процесса. В западной практике организация финансового контроля регламентируется национальным законодательством. Например, в США в 2002 г. после банкротства одной из крупнейших корпораций «Энрон» среди прочих нормативных актов был принят Закон Сарбейнса-Оксли. Одной из причин краха «Энрон» эксперты считали отсутствие надлежащей системы внутреннего контроля (СВК), в связи с чем целью Закона Сарбейнса-Оксли являлось регулирование финансовой деятельности и усиление контроля в части представления данных финансовой отчетности не только публичных компаний, но также тех компании, у которых есть акции или иные долговые ценные бумаги, зарегистрированные в Комиссии США по ценным бумагам и биржам [3].

После банкротства компании «Энрон» у заинтересованных пользователей возникли претензии и к аудиторам. Так, инвесторы и кредиторы поставили под сомнение возможность независимой формы финансового контроля предоставлять разумные гарантии в отношении достоверности аудируемой финансовой отчетности заинтересованным пользователям. Это привело к формированию нового системно-ориентированного этапа в аудите, в рамках которого аудиторские процедуры были направлены на получение доказательств в отношении надежности и эффективности СВК аудируемых лиц. В США была создана добровольная организация The committee of sponsoring organizations of the treadway commission (COSO), основной целью которой является разработка рекомендаций по ключевым вопросам управления. В рамках деятельности COSO сформирована модель внутреннего контроля, позволяющая компаниям самостоятельно оценить эффективность своей системы управления.

В последние годы понятие внутреннего контроля широко используется в Российской Федерации, но тем

не менее, результаты аудита позволяют сделать вывод о том, что руководство и представители большинства российских компаний недооценивают роль и значение СВК.

С принятием Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2012 г. №402-ФЗ (далее Закон №402-ФЗ) вводится императивная норма в части организации системы внутреннего контроля (СВК) в отношении совершаемых фактов хозяйственной жизни, к которым относятся сделка, событие, операция, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. При этом, согласно ст. 19 Закона №402-ФЗ, если бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта подлежит обязательному аудиту, должен быть осуществлен внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

В Законе №402-ФЗ не приведено определение СВК, а также конкретные требования и рекомендации по ее формированию. На сайте Министерства финансов РФ опубликован только проект рекомендаций в области бухгалтерского учета «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [5].

В связи с этим следует руководствоваться положениями Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ (Закон №208-ФЗ), Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ, Гражданского кодекса РФ и иных нормативных актов [8, с. 5].

Многие организации при формировании СВК используют подход, изложенный в стандартах аудиторской деятельности. Так, определение СВК приведено в п. 41 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (ФСАД 8). Согласно ФСАД 8, СВК 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.

Основной целью формирования СВК является предотвращение и устранение рисков хозяйственной деятельности. В п. 4 Информации Министерства финансов РФ «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» от 14 сентября 2012 г. №ПЗ-9/2012 (Информация №ПЗ-9/2012) указано, что при раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации целесообразно учитывать требования Международных стандартов финансовой отчетности, в

частности МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», введенного в действие для применения на территории РФ приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. №160н.

Согласно п. 9 Информации №ПЗ-9/2012, среди прочего, следует раскрыть правовые риски связанные с изменением валютного и таможенного регулирования, налогового законодательства отдельно для внутреннего и внешнего рынков.

Элементы внутреннего контроля. Классификация элементов СВК является предметом многочисленных дискуссий. Согласно п. 42 ФСАД 8, СВК включает элементы, представленные на рис. 1.

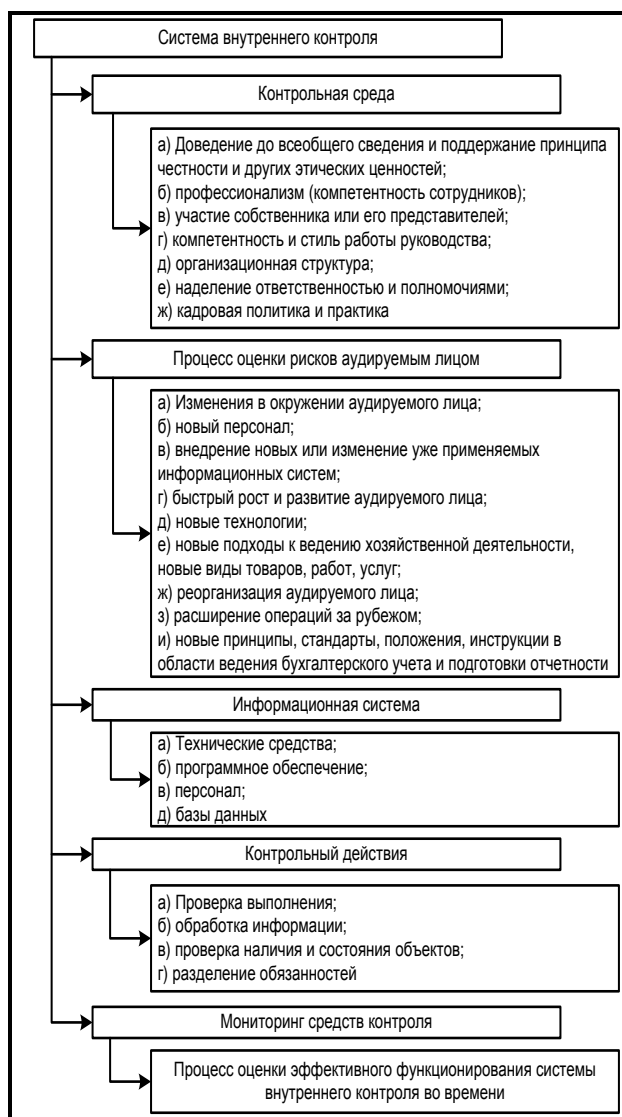


Рис. 1. Элементы СВК

О.Е. Орлова в своих исследованиях выделяет следующие направления внутреннего контроля:

- контроль со стороны органов управления;
- контроль за управлением и оценкой рисков;
- контроль делегирования полномочий при заключении хозяйственных сделок;
- контроль информационных потоков и последующее обеспечение информационной безопасности;
- мониторинг [6].

Мы разделяем мнение о том, что внутренний контроль должен охватывать все уровни управления, которые нами рассмотрены на примере акционерных обществ (далее Общество).

Первый уровень – общее собрание акционеров, представляет собой высший орган управления. Компетентность общего собрания акционеров определена в ст. 48 Закона №208-ФЗ.

- Второй уровень – совет директоров (наблюдательный совет) осуществляет общее руководство деятельностью общества, за исключением решения вопросов, отнесенных Законом №208-ФЗ к компетенции общего собрания акционеров (п. 1 ст. 64).
- Третий уровень – единоличный (коллегиальный) исполнительный орган. Характеризуется руководством текущей деятельностью общества, которое осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором), а также коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией). Исполнительные органы подотчетны совету директоров (наблюдательному совету) общества и общему собранию акционеров.
- Четвертый уровень – руководители структурных подразделений. На данном уровне руководители должны осуществлять непосредственное управление за бизнес-процессами, анализировать и выявлять отклонения от заданных параметров, проводить диагностику с выявлением причин нежелательных отклонений и организовать контроль на всех стадиях производственного цикла.
- Пятый уровень – руководители отделов, реализующие поручения вышестоящих руководителей.
- Шестой уровень – специалисты, выполняющие трудовые функции согласно должностным инструкциям и несущие ответственность в рамках определенных функциональных обязанностей.

СВК должна охватывать все уровни, при этом процедуры контроля не должны носить формальный характер. Для реализации данной цели необходимо соблюдать принципы, на основании которых может быть сформирована эффективная СВК.

Полагаем, что СВК в акционерных обществах должна быть основана на следующих принципах:

- комплексность;
- непрерывность;
- последовательность;
- системность;
- целостность;
- ориентированность на достижение поставленных целей и задач;
- гибкость;
- персональная ответственность;
- доведение до конечных исполнителей;
- согласованность;
- рациональность;
- взаимосвязанность и взаимозаменяемость.

Финансовый контроль как элемент СВК. М.В. Мельник в своих исследованиях выделяет следующие виды контроля:

- технологический;
- сметный;
- контроль эффективности;
- контроль качества;
- контроль выполнения должностных инструкций;
- контроль фактического наличия активов и обязательств [3, с. 17].

На наш взгляд, одним из ключевых элементов СВК является финансовый контроль. Наиболее часто в литературе встречаются определения, согласно которым финансовый контроль рассматривается как деятельность государственных органов, в частности, такие выводы сформулированы в исследованиях Е.Ю. Грачевой,

Н.И. Химичевой и других ученых [6]. На микроуровне внутренний финансовый контроль является необходимым элементом эффективной системы управления. Например, С.О. Шохин приводит следующее определение финансового контроля: «...это совокупность действий по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением определенных форм и методов его организации» [9, с. 6].

Учитывая роль финансового контроля в функционировании любой организации, мы выделили ряд дополнительных процедур:

- контроль за величиной и динамикой чистых активов;
- контроль операций со связанными сторонами;
- контроль за допущением непрерывности деятельности организации.

Таким образом, основанная функция СВК – это способность выявлять риски, как в системе управления, так и в финансово-хозяйственной деятельности организации. Являясь индикатором «узких мест», эффективная СВК сигнализирует менеджменту о необходимости адекватного реагирования на возникшие проблемы и оказывает существенное влияние на бизнес-процессы организации, в связи с чем вопросы, связанные с оценкой надежности СВК играют важнейшую роль при диагностике возможных причин неблагоприятных явлений, особенно в условиях нестабильной внешней среды.

Литература

1. Бурцев В. Внутренний аудит: от старта к результату [Текст] / В. Бурцев // Консультант. – 2006. – №11.
2. Ершов А.А. Аудит как вид финансового контроля [Текст] / А.А. Ершов // Финансовое право. – 2010. – №10.
3. Васильева А.В. Особенности выявления нецелевого расходования ресурсов при реализации венчурных инновационных проектов // Интеграл, 2012 – №4.
4. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://old.ipbr.org>.
5. Мельник М.В. и др. Ревизия и контроль [Текст] / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004.
6. Министерство финансов РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.
7. Орлова О.Е. Внутренний контроль: организационный аспект [Текст] / О.Е. Орлова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – №21.
8. Семенихин В.В. Новое в годовом отчете [Текст] / В.В. Семенихин // Аудит и налогообложение. – 2013. – №4.
9. Семенихин В.В. Фонды и чистые активы акционерного общества, информирование об их размере [Текст] / В.В. Семенихин // Все для бухгалтера. – 2012. – №4.
10. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации [Текст] / С.О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999.

Ключевые слова

Система внутреннего контроля; финансовый контроль; аудит; акционерное общество.

Арабян Кнарлик Карапетовна

Исмаилова Джамилля Фахрудиновна

РЕЦЕНЗИЯ

Система внутреннего контроля (СВК) является одним из важнейших элементов управления. Несмотря на то, что требования о формировании внутреннего контроля регламентированы целым рядом нормативно-правовых документов, во многих компаниях эти требования выполнялись частично. Руководство и даже представители собственников не в полной мере осознают значимость и необходимость контрольных процедур, в связи с чем многие элементы СВК являются формальными. С принятием нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», который вступил в силу с 1 января 2013 г., экономические субъекты обязаны организовать СВК.

В статье обобщены подходы к формированию СВК в акционерных обществах. Обобщены требования нормативных актов и проблемы, которые влияют на эффективность системы контроля. Интересным представляется подход, в рамках которого, определены контрольные процедуры для каждого уровня управления с учетом организационно-правовой формы и специфики деятельности компании.

При написании статьи использована специальная литература по выбранной тематике исследования. Статья Арабян К.К., Исмаилова Д.Ф. носит научный характер и может быть опубликована в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией РФ.

Кузнецов В.И., д.э.н., проф. кафедры общего менеджмента и предпринимательства Московского государственного университета экономики, статистики и информатики