

7.5. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ ЭЛЕМЕНТОВ МЕХАНИЗМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ С ПРИМЕНЕНИЕМ ПЗ-11/2013

Филевская Н.А., аспирант кафедры «Финансы и кредит»

Ульяновский государственный технический университет

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Данная статья позволит повысить практическую значимость применения ПЗ-11/2013 по совершенствованию элементов системы внутреннего контроля компании. Кроме предлагаемых элементов системы внутреннего контроля по ПЗ-11/2013 включена еще и регламентация, представляющая собой совокупность методов и технологий внутреннего контроля (стандартов, методик), а также регламентирующих внутренних документов, порядок внутреннего контроля и предоставления информации.

Организирующим элементом системы внутреннего контроля является механизм контроля, который обеспечивает непосредственное проведение контрольных процедур. Он, в свою очередь, состоит из компонентов, позволяющих реализовать функцию контроля.

ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведение бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» раскрывает пять элементов «внутреннего контроля экономического субъекта»:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;
- оценка внутреннего контроля» [2, 1].

Согласно Положению Банка России №242-П от 16.12.2003 г., механизм внутреннего контроля в коммерческих банках содержит четыре структурные части:

- контрольная среда;
- регламентация;
- контрольные процедуры;
- мониторинг [3, 1].

Интерес представляет методика COSO, разработанная американским Комитетом Спонсорских Организаций Комиссии Трудюэя (The Committee of Sponsoring Organizations) для корпораций, в которых акции котируются на американских биржах. По данной методике система внутреннего контроля интерпретируется как куб.

- Первая ось этого куба – компоненты механизма контроля:
 - контрольная среда;
 - оценка рисков;
 - информационная среда;
 - контрольные процедуры;
 - мониторинг контроля.
- Вторая ось – уровни контроля: корпоративный и уровень процессов. При этом контроль на корпоративном уровне должен содержать все пять перечисленных выше компонентов. Для контроля на уровне бизнес-процессов, согласно методике, достаточно двух компонентов: информационной среды и контрольных процедур.
- Третья ось – цели внутреннего контроля:
 - эффективность и экономичность операций;
 - достоверность финансовой отчетности;

□ соответствие действующему законодательству [1, 1].
На наш взгляд, механизм системы внутреннего контроля должен включать, кроме пяти выше предлагаемых элементов методики COSO, еще и регламентацию, итого – шесть следующих элементов (рис. 1):

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- контрольные процедуры;
- информационная среда;
- регламентация;
- мониторинг [5, с. 405].

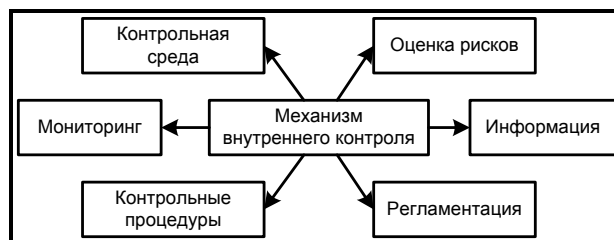


Рис. 1. Система элементов механизма внутреннего контроля

Рассмотрим подробнее элементы механизма контроля.

Контрольная среда – это практические действия собственников и руководства компании, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля. Она отражает культуру управления экономическим субъектом и создает надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля [2, 1].

Элементами контрольной среды являются:

- стиль и основные принципы управления компанией;
- организационная структура;
- распределение ответственности и полномочий;
- кадровая политика;
- внутренний управленческий учет;
- подготовка бухгалтерской отчетности для внешних пользователей и подготовка отчетности для внутренних целей.

Стиль работы руководства компании проявляется в создании атмосферы всеобъемлющего контроля, добросовестного и честного отношения к делу. Руководители должны демонстрировать профессиональную компетентность и разрабатывать фирменные «кодексы чести».

Организационная структура компании – это определенная система власти и подчиненности; однозначная регламентация ответственности сотрудников; четкая система внутренней отчетности, имеющая целью точный учет затраченных ресурсов и полученных результатов.

Кадровая политика проводится руководством с целью создания коллектива из необходимого числа сотрудников, обладающих нужной квалификацией, опытом, потенциалом, лояльностью, честностью и другими важными личностными качествами. В качестве составляющих кадровой политики можно отметить следующие:

- источники набора кадров;
- параметры набора кадров;
- оценка кандидатов;
- адаптация нового сотрудника;
- назначение испытательного срока;
- управление кадрами;
- консультирование;
- обучение;
- повышение квалификации и переподготовка персонала;
- оценка деятельности сотрудников;
- установка дисциплинарной системы;
- продвижение по службе;

- увольнение сотрудников.

Правильное ведение хозяйственных операций и осуществление превентивной функции бухгалтерского учета должно обеспечиваться распределением ответственности и полномочий, для чего разрабатываются должностные инструкции. Они определяют для каждого сотрудника его место в иерархии подчинения и руководство организации, должностные обязанности, полномочия на принятие решений, несение ответственности за выполнение обязанностей.

В целях выполнения законодательства и нормативных актов, предотвращения попыток нарушения их отдельными лицами следует обеспечивать разделение несовместимых функций. К примеру, в случае управления активами должны быть разграничены следующие функции:

- разрешение на осуществление операций с активами;
- проведение хозяйственных операций;
- отражение активов в бухгалтерском учете.

Цель управленческого учета состоит в обеспечении информацией процессов планирования, управления и контроля. В управленческом учете основное внимание обращается на центры ответственности — структурные подразделения, возглавляемые руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы. В сферу ответственности руководителя подразделения включаются лишь такие показатели издержек и выручки, на которые он реально может оказывать воздействие [4, с. 239]. В компании должны быть установлены жесткие сроки подготовки отчетности внешним пользователям.

Контрольная среда базируется также на этических и моральных принципах. Так, например, сегодня сайты большинства крупных корпораций подчеркивают приверженность их развитию неэкономических социальных ценностей (например, кодексы этики, уставы социальной ответственности). Для оценки рисков проводятся мероприятия по их выявлению и анализу, на их основании которых компания принимает решения по снижению их, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля [2].

Руководство компанией определяет уровень допустимого риска. Полное устранение риска нецелесообразно и практически невозможно из-за неоправданности понесенных затрат. Именно уровень допустимого риска определяет вид контрольных мероприятий.

Контрольные процедуры (средства контроля) – представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей [2, 1]. Компания может осуществлять следующие процедуры внутреннего контроля:

- документальное оформление;
- подтверждение соответствия между объектами или их соответствия установленным требованиям;
- санкционирование сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их;
- сверка данных;
- разграничение полномочий и ротация обязанностей;
- процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов;
- надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей и показателей;
- процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами [2].

С помощью контрольных процедур, путем взаимодействия, функционируют отдельные элементы си-

стемы внутреннего контроля, которые направлены на предотвращение, выявление, исправление ошибок и искажений, возникающих при процессе проведения процесса контроля.

Одним из основных элементов механизма внутреннего контроля является информация, которая должна быть своевременной, достоверной, доступной для субъектов корпоративных отношений. Полнота раскрытия информации и ее достоверность позволяет результативно функционировать системе внутреннего контроля и позволяет компании достигать поставленных целей.

Для эффективного управления внутренним контролем необходимо создание единого информационного поля, в том числе внутреннего документооборота, обеспечивающего своевременный сбор, обработку и передачу достоверной информации для анализа, контроля и принятия управленческих решений. Однако, во многих компаниях этот элемент контрольного механизма еще далек от завершенности. Например, общие форматы сбора оперативной информации от бизнес-единиц, передача ее «наверх», обработка и обратное движение ее «вниз» недостаточно отработаны.

Информационную базу контроля составляют:

- внутренняя корпоративная нормативная база:
 - устав компании;
 - положения о субъектах и структурных подразделениях и пр.;
- нормативные документы по регламентации деятельности органов контроля:
 - устав внутреннего контроля,
 - внутренние положения (стандарты),
 - должностные инструкции,
 - нормативные критерии,
 - оценочные показатели и др.);
- бухгалтерские отчетность;
- финансовые (прогнозный баланс, бюджеты, сметы, планы, программы и др.) и бухгалтерские документы и регистры учета;
- прочие источники.

Информационные системы должны быть рационально размещены, охватывать все значительные виды деятельности корпорации, быть надежными. Каналы коммуникаций должны функционировать так, чтобы сотрудники полностью понимали и поддерживали проводимые мероприятия внутреннего контроля и применяемые при этом процедуры, касающиеся их служебной ответственности и обязанностей. Доведение до них всей необходимой информации является одним из условий эффективной системы внутреннего контроля. Создание информационной базы документов необходимо для дальнейшего ее использования при выполнении контрольных процедур.

В надежной, регулярной и сопоставимой информации нуждаются также акционеры и потенциальные инвесторы, которым она необходима для оценки качества управления, осуществляемого администрацией, принятия обоснованных решений по вопросам собственности, оценки и голосования акциями. Отсутствие четкой и полной информации может повысить стоимость капитала и привести к неэффективному распределению ресурсов. Регламентация включает систему нормативных документов, регулирующих деятельность компании, стандарты деятельности контрольных органов и нормативы, критерии и их показатели по предмету, объекту контроля.

В уставе контрольных органов необходимо закрепить статус и полномочия службы внутреннего контроля:

- уровень независимости контрольных органов (подотчетность общему собранию или аудиторскому комитету);
- сегрегацию функций контроля (разделение функций контроля между субъектами);
- санкционирование полномочий субъектов, в том числе контролеров и аудиторов.

Регламентацию деятельности органов контроля предпочтительно раскрыть отдельно во внутренних стандартах (положениях) и их приложениях, рабочей документации контролера (график проведения проверок, задание на проведение проверки, общий план проверок, программа проверки и т.д.).

Форма № ____

УТВЕРЖДАЮ

« ____ » _____ 20__ г.

ГРАФИК ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК НА 20__ г.

Проверяемый объект	Проверочное задание	Сроки проведения проверки	Примечание
...

Руководитель службы внутреннего контроля

Подпись _____ ФИО _____

Рис. 2. График проведения проверок

Форма № ____

ЗАДАНИЕ НА КОНТРОЛЬНУЮ ПРОВЕРКУ

Объект проверки _____

Период проверки _____

Запланировано человеко-часов _____

Руководитель проверки _____

Состав группы _____

Планируемый риск контроля _____

№	Цели	Процесс	Сроки и объемы
1	Обоснование проверки	...	...
2	Оценка целей	...	...
3	Описание	...	...
4	Оценка	...	...
5	Мнение представителей субъекта	...	...

Руководитель проверки _____

Рис. 3. Задание на контрольную проверку

Форма № ____

ОБЩИЙ ПЛАН ПРОВЕРКИ

Объект проверки _____

Период проверки _____

Запланировано человеко-часов _____

Руководитель проверки _____

Состав группы _____

Планируемый риск контроля _____

№	Разделы проверки	Период проведения	Ведущий контролер	Контроль качества
...

Руководитель проверки _____

Рис. 4. Общий план проверки

Форма № ____

ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ

Объект проверки _____

Период проверки _____

Запланировано человеко-часов _____

Руководитель проверки _____

Состав группы _____

Планируемый риск контроля _____

№	Виды работ по разделу	Период проведения	Примечание
...

Руководитель проверки _____

Рис. 5. Программа проверки

В данных документах определяется круг первичной документации или других носителей информации, порядок их оформления, заполнения по всем этапам выполнения контрольных мероприятий, а также методика расчета уровня существенности, оценка контролируемых параметров предмета проверки, расчет «критических» точек контроля, оценочные показатели или нормативные критерии, а также размеры допустимых отклонений.

Документами, регламентирующими профессиональную деятельность контролеров, являются должностные инструкции, которые закрепляют права и функциональные обязанности, профессиональность и компетентность, полномочия, а также принципы поведения контролера.

Внутренние стандарты должны включать следующие разделы:

- общие положения;
- определение целей и задач;
- описание формы и организационной структуры (с определением места);
- описание порядка осуществления контроля (перечень объектов контроля, периодичность плановых проверок и порядок их планирования, порядок осуществления внеплановых мероприятий);
- формализация и порядок предоставления результатов;
- оценка качества контрольных мероприятий;
- описание порядок принятия решений по результатам проверок и ответственность за нарушение требований регламента (к контролерам, осуществляемым процессный контроль, и к субъектам всех уровней надпроцессного контроля).

Регламентация компании представляет собой систему нормативных документов, регулирующих ее деятельность. Она включает разработку, принятие и соблюдение нормативных документов. Институциональную основу управления составляют определенные правила, нормы и стандарты, произведенные государственными регулирующими органами, судебными органами и самими компаниями.

Можно выделить следующие уровни регламентации управления компании:

- первый уровень – государственные нормативно-законодательные нормы (кодексы, законы о компаниях, инвестиционное законодательство, судебная практика);
- второй уровень – стандарты отраслевых объединений, ассоциации;
- третий уровень – внутренние нормы и стандарты, регулирующие порядок деятельности конкретной компании.

Данный уровень подразделяется на четыре нормативно-правовых блока. Первый представлен двумя документами корпорации: уставом компании и кодексом корпоративного управления — основным документом, формирующим правила и поведение в корпорации.

Мониторинг означает проведение постоянного наблюдения за функционированием системы внутрен-

него контроля в целях выявления сбоев в работе и оценки степени ее соответствия целям и задачам компании. Оценка внутреннего контроля производится в отношении всех элементов внутреннего контроля с целью определения их эффективности. Такая оценка должна постоянно проводиться руководителями внутреннего контроля не только в процессе проведения контрольных проверок, но и в рамках мониторинга качества проведенных работ. Для построения полноценной системы отслеживания системы внутреннего контроля необходимо проводить независимую оценку эффективности внутреннего контроля в компании.

Совет директоров устанавливает общие принципы и требования к формированию системы внутреннего контроля; утверждает регламенты по его осуществлению; определяет направления его совершенствования. Комитет по аудиту совета директоров контролирует соблюдение законодательства и кодекса корпоративной этики, соблюдение независимости службы внутреннего контроля и аудита, эффективность его функционирования; процесс проведения руководством процедур по совершенствованию системы внутреннего контроля и анализирует отчеты контролеров о состоянии и надежности данной системы; проводит регулярно мониторинг существующих рисков, адекватность предупреждающих мер воздействия на лиц, допустивших данные злоупотребления. Исполнительное руководство отвечает за организацию внутреннего контроля в компании. Руководители подразделений и сотрудники при выполнении своих функциональных обязанностей в соответствии со своими полномочиями оценивают риски и осуществляют контроль в соответствии с установленными регламентами и принятыми в компании порядками. Контролеры, осуществляя оценку внутреннего контроля, подготавливают информацию о степени надежности системы внутреннего контроля и направлениях по его совершенствованию.

Очень важно осуществлять мониторинг квалификации и профессионализма контролеров, производивших контрольную проверку. Специалисты, проводящие внутренний контроль, должны иметь ежегодную переподготовку и переаттестацию. Результаты верификация корпоративной отчетности должны быть публичными для широкого круга пользователей.

При отсутствии эффективной системы контроля невозможно вовремя выявить и предпринять необходимые меры по нейтрализации рисков, угрожающих эффективной деятельности компании.

Таким образом, можно предложить следующие направления совершенствования элементов механизма внутреннего контроля.

- В части контрольной среды:
 - создание стиля всеобщего контроля, добросовестного и честного отношения к делу;
 - совершенствование организационной структуры;
 - совершенствование кадровой политики; распределение полномочий и ответственности;
 - своевременная подготовка бухгалтерской отчетности для внешних пользователей.
- В части оценки рисков:
 - определение рейтинга рисков;
 - определение чувствительности к рискам;
 - степень уверенности в результативности руководства компании;
 - определение допустимого риска;
 - проектирование фактической и прогнозной карты рисков.
- В части информационной среды:

- повышение уровня достоверности, своевременности, доступности;
- создание единого информационного поля;
- создание качественных каналов коммуникаций.
- В части регламентации:
 - совершенствование разработки, принятия и соблюдения стандартов и нормативных документов;
 - закрепление в положении о внутреннем контроле статуса и полномочий служб внутреннего контроля, уровня независимости и полномочий контролеров.
- В части контрольных процедур:
 - повышение качества контрольных процедур и совершенствование методов внутреннего контроля;
 - создание новых технологий (методик) внутреннего контроля;
 - автоматизация контрольных процедур.
- В части мониторинга:
 - независимая оценка качества внутреннего контроля в компании;
 - контроль качества проверок;
 - регулярная аттестация внутренних контролеров.

Литература

1. Методика COSO / Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя ; The Committee of sponsoring organization of the treadway commission [Электронный ресурс]. URL: <http://www.coso.org>
2. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведение бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : ПЗ-11/2013. URL: <http://www.minfin.ru>
3. Основные способы (методы) осуществления проверок службой внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах [Электронный ресурс] : положение Центрального банка РФ от 16 дек. 2003 г. №242-П (ред. от 30 нояб. 2004 г.). URL: <http://www.consultant.ru>
4. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит [Текст] / Л.В. Сотникова. – М. : Финстатинформ, 2001. – 239 с.
5. Филевская Н.А. Внутренний контроль и аудит как система [Текст] / Филевская Н.А. // Вестн. ун-та. Сер : Развитие отраслевого и регионального управления (ГОУВПО «ГУУ»). – М. : ГОУВПО «ГУУ», 2008. – №16.

Ключевые слова

Контроль; аудит; внутренний контроль; внутренний контролер; внутренний аудитор; контрольная среда; оценка рисков; контрольные процедуры; информационная среда; регламентация; мониторинг; экономический субъект; компания.

Филевская Наталья Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Понятие внутреннего контроля является относительно новым явлением для российской практики (его относительное развитие наиболее интенсивно в последнее десятилетие).

Министерством финансов РФ (на 26 декабря 2013 г.) впервые предоставлен информационный документ ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведение бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», содержащий рекомендации для выполнения Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (ст. 19).

Данная информация рекомендована экономическим субъектам для осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, а также для компаний, подлежащих обязательному аудиту, для организации внутреннего контроля по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Научная новизна и практическая значимость. Рассмотрены элементы механизма внутреннего контроля, позволяющие повысить практическую значимость применения ПЗ-11/2013. Автор статьи, кроме предлагаемых элементов механизма внутреннего контроля по методике COSO и по ПЗ-11/2013, предлагает включить еще и регламентацию, которая включает систему нормативных документов, регулирующих деятельность компании, стандарты деятельности контрольных органов и нормативы, критерии и их показатели по объекту контроля.

Регламентация включает систему нормативных документов, регулирующих деятельность компании, стандарты аудиторской деятельности и нормативы, критерии и их показатели по предмету и объекту контроля и аудита.

В статье раскрыто содержание основных элементов механизма внутреннего контроля (контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информационная среда, регламентация, мониторинг), что может найти практическое применение при организации и осуществлению внутреннего контроля экономическим субъектом, способствуя его совершенствованию.

Заключение. Материал статьи построен в полном соответствии с требованиями изложения научной проблемы – имеет вводную часть, основную (логически структурированную), снабженную необходимыми пояснениями, заключительную, раскрывающую значимость излагаемой проблемы. Работа заслуживает положительной оценки, тема, затронутая автором, является весьма актуальной. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Соколов А.П., д.э.н., проф. кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Ульяновского государственного технического университета

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)