

2.2. ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ: НОВЫЙ ВЗГЛЯД НА УПРАВЛЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ

Долматова В.Ю., к.э.н. доцент кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»;
Зыбинская О.А., старший преподаватель кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Донской государственный технический университет»

В данной статье рассмотрены основные критерии внутреннего контроля, который необходим для управления экономическим субъектом, нормативные документы, которые регламентируют внедрение и осуществление данного вида деятельности в организациях. Раскрыты основные риски внутреннего контроля и аудиторской деятельности, документы, подтверждающие осуществление проверки, действия, обстоятельства и их особенности, которые могут возникать в ходе процедуры; способы, функции, элементы контроля, а также объем и цели проведения аудиторских процедур (внутреннего контроля).

В качестве основной базы для осуществления финансового контроля и обеспечения интересов собственника или руководителя организации является защитная функция бухгалтерского учета. Однако реализация данной функции требует наличия средств по осуществлению финансового контроля, и в первую очередь это внутренний контроль.

Под внутренним контролем принято понимать систему автономных и объективных мер, организованных собственником или руководителем организации и осуществляемых с целью наиболее эффективного изучения финансовой и операционной информации. При этом подразумевается не только и не столько функционирование службы внутреннего аудита экономического субъекта, а создание системы всеобъемлющего контроля, который становится делом не только внутреннего аудитора, а всего аппарата управления экономического субъекта. Кроме этого, служба внутреннего аудита может играть значительную роль при внешней аудиторской проверке, если обязанность и деятельность внутренних аудиторов по своему характеру связаны с финансовой отчетностью, и аудитор предполагает использование работы внутренних аудиторов с целью сокращения сроков и объемов планируемых аудиторских процедур.

В настоящее время проблема организации эффективно функционирующего внутреннего контроля в организации, несмотря на всю ее актуальность и значимость, не только далека от окончательного решения, но и остается пока еще недостаточно осмысленной как в научном отношении, так и в плане практической реализации.

Объем проделанной работы за последние несколько лет – значительный, а надзорные государственные органы до сих пор не располагают четко сформулированной концепцией внутреннего контроля. Изданные нормативные акты носят фрагментарный или рекомендательный характер и далеко не в полной мере учитывают ситуацию, которая сложилась в финансово-

хозяйственной деятельности организаций различных сфер деятельности.

Понятие «внутренний аудит» и «внутренний контроль» нередко используются как синонимы, хотя понятие контроля является более общим понятием. Так, задачей внутреннего аудита является деятельность по оценке работы, проводимой самой организацией или оказываемой ей в качестве услуги, а внутренний контроль включает также и мероприятия по оценке финансовых рисков. Иначе говоря, оценка рациональности и эффективности деятельности организации, являющаяся основной задачей внутреннего контроля, может иметь второстепенное значение в рамках внутреннего аудита, в задачи которого входит, среди прочего, изучение, оценка и мониторинг достаточности и эффективности системы внутреннего контроля.

Важную роль в правовом регулировании играет вступивший в силу с 1 января 2013 г. новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402, который заменил ранее действующий №129-ФЗ [10]. Согласно данному закону, все организации вне зависимости от того, подлежит ли ее бухгалтерская отчетность обязательному аудиту или нет, обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль [1]. Исключением являются случаи, когда руководитель организации принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя. Напомним, что решение о ведении бухгалтерского учета им самим может принять руководитель субъекта малого предпринимательства, а критерии организаций, подлежащих обязательному аудиту, приведены в п. 1 ст. 5 «Обязательный аудит» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307 [2], а также в утвержденном Перечне случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2013 г. [11; 12].

Тем не менее, для большинства экономических субъектов организация внутреннего контроля носила рекомендательный характер, и только с вступлением в силу Закона №402-ФЗ обрела обязательный. Вместе с тем то, каким образом должен быть организован такой контроль в организации, данный законодательный акт не регламентирует. Согласно первоначальной редакции Плана на 2012-2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе международных стандартов финансовой отчетности (МФСО), утвержденного приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 30 ноября 2011 г. №440, соответствующие рекомендации Минфин РФ должен был разработать сразу после принятия Закона №402-ФЗ. Однако срок его исполнения в конце прошлого года был перенесен на 2014 г.

В Информации «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» №ПЗ-10/2012 эксперты Минфина РФ отметили лишь, что законодательством о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы и процедуры осуществления внутреннего контроля [10]. Однако теперь в распоряжении экономических субъектов имеется проект рекомендаций по организации и осуществлению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Каждая организация, где есть что контролировать, не

откажется от действенного внутреннего контроля в том или ином виде. У экономических субъектов различных областей деятельности предостаточно материальных ценностей, где организация учета и порядок формирования отчетности имеют свою специфику, манипулирование которой может привести к недостоверной информации для руководства и собственников бизнеса. Кроме этого, если компания выходит на рынок IPO (initial public offering)¹ (размещает свои акции на бирже), то ей нужно быть готовой к представлению отчетности по МСФО, что в свою очередь обязывает позаботиться о совершенствовании системы подготовки отчетности.

Хотя в самих международных стандартах не акцентировано внимание на организации службы внутреннего контроля (СВК), для подготовки качественной финансовой отчетности он просто необходим, поэтому неспроста в рамках концепции перехода российского бухучета на МСФО чиновники ввели обязательность внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Поэтому для практического применения Закона №402 финансисты и подготовили ПЗ 11/2013, содержащий рекомендации по организации и осуществлению экономическим субъектом (за исключением организаций сектора государственного управления) внутреннего контроля, предусмотренного ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1].

Но есть и исключения, например, это касается СВК, предусмотренной Законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 7 августа 2001 г. №115-ФЗ (ПОД/ФТ) [3].

В табл. 1 авторами проведена сравнительная характеристика сходства и различия организации СВК, обязательной при составлении финансовой отчетности, и СВК в ряде компаний, проводимого в рамках ПОД/ФТ.

Далее в статье будут более подробно рассмотрены основные аспекты, необходимые для организации рационального и эффективного внутреннего контроля в экономических субъектах.

В трактовке финансового ведомства внутренний контроль – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что организация обеспечивает:

- результативность и эффективность своей деятельности с целью получения достоверной финансовой и операционной информации;
- своевременность и достоверность показателей финансовой и иной отчетности;
- при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета соблюдение действующего законодательства.

Таблица 1

ОРГАНИЗАЦИЯ СВК ПО РАЗЛИЧНЫМ ПРИНЦИПАМ

Характеристика	Организация СВК, обязательной при составлении финансовой отчетности	Организация СВК в рамках ПОД/ФТ
Цель	Исследование, мониторинг и контроль внутренней и внешней среды, выявление, анализ и контроль рисков экономического субъекта, а также искажения в финансовой отчетности	Направлен в первую очередь на соблюдение требований законодательства в сфере ПОД/ФТ

¹ IPO (initial public offering) – публичное размещение ценных бумаг.

Характеристика	Организация СВК, обязательной при составлении финансовой отчетности	Организация СВК в рамках ПОД/ФТ
Субъект	Высший орган руководства экономического субъекта; главный бухгалтер или иное лицо, отвечающее за организацию СВК; специальное должностное лицо, отвечающее за осуществление правил СВК	Совет директоров; комитет по аудиту совета директоров; генеральный директор; главный бухгалтер; руководитель подразделения; СВК; служба внутреннего аудита
Квалификационные требования, предъявляемые к субъекту	Законодательством РФ не установлены	Закреплены в постановлении Правительства РФ от 29 мая 2014 г. №492, Центральным банком РФ (ЦБ РФ) по согласованию с уполномоченным органом и приказом Федеральной службы по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг) от 3 августа 2010 г. №203
Средства регулирования	Внутренние стандарты или документы экономического субъекта (например, приказы, распоряжения, регламенты, положения, должностные инструкции и т.д.)	Нормативные регуляторы (правилы внутреннего контроля разрабатываются с учетом требований, утвержденных постановлением Правительства РФ от 30 июля 2012 г. №667, а для кредитных организаций ЦБ РФ по согласованию с уполномоченным органом и утверждается руководителем)
Ответственность	Законодательством не установлена	Административная; гражданская; уголовная
Использование результатов при осуществление аудиторских процедур внешними аудиторами	Отражено в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ПСАД) №8 [4], ПСАД №29 [5]	Отражено в Федеральном стандарте аудиторской деятельности (ФСАД) 6/2010, ФСАД 5/2010, приложении к письму Минфина РФ от 29 января 2014 г. №07-04-18/01

Внутренний контроль способствует достижению целей деятельности экономического субъекта. Он должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эффективность внутреннего контроля может быть ограничена:

- изменением законодательства или экономической конъюнктуры, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния представителя собственника или руководства экономического субъекта;
- превышением должностных полномочий персоналом экономического субъекта или его руководством, включая сговор;
- в процессе принятия решений возникновением ошибок при осуществлении фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы, которые можно условно разделить на две группы в зависимости от назначения:

- функциональные: контрольная среда, информационная система и система бухгалтерского учета, контрольные действия (текущий контроль);
- инструментальные: процесс оценки рисков, мониторинг средств контроля.

Т.е. оценка вышеперечисленных элементов заключается в выявлении «рисковых» операций и их неблагоприятных последствий. В специальной литературе представлено несколько методик оценки надежности системы внутреннего контроля. Так, оценку можно осуществлять на базе тестирования СВК, а также при помощи многокритериальных приемов оценки. Так, для оценки СВК с помощью тестирования можно использовать разработанные аудиторами модели тестов, на основе которых можно дать качественную характеристику СВК организации.

Риски возникают как при приобретении и использовании активов, так и при совершении фактов хозяйственной деятельности. Но есть и другие области рисков, которые могут привести к фальсификации данных учета и отчетности. Их нужно выявить и оценить, чтобы применить процедуры СВК, снижающие негативные последствия для предприятия в целом.

Одна из составляющих СВК компании – это раскрытие информации о рисках. Следовательно, в пояснениях к балансу и к отчету о финансовых результатах организация должна привести информацию о потенциально существующих рисках. Риски могут быть представлены в том числе в виде численных показателей (п. 6 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 4/99, п. 7 информации №ПЗ-9/2012, рекомендации аудиторам) [7, 8, 9].

Раскрывать риски организация имеет право либо в отдельном отчете, либо в виде пояснений к отдельным показателям финансовой отчетности. Примерная классификация рисков приведена в информации №ПЗ-9/2012, но организация имеет право использовать собственную классификацию [9]. Все риски экономического субъекта делятся на правовые, финансовые, страновые и региональные, репутационные и др.

В годовой финансовой отчетности по каждому виду рисков описываются и оцениваются:

- концентрация рисков организации, их подверженность к ним;
- причины возникновения рисков;
- процедуры, механизм и цели управления рисками;
- изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

Финансовые риски представлены:

- рыночными рисками;
- кредитными рисками;
- рисками ликвидности.

Правовые риски связаны с изменением законодательства:

- валютные;
- таможенные;
- налоговые и другие правовые риски.

Раскрытие информации об этих рисках показывается отдельно для внешнего и внутреннего рынков.

Региональные и страновые риски можно разделить на следующие группы: правовые, политические и другие риски. Рассмотрим каждый из этих рисков и их влияние на результаты деятельности любой организации. Так, политическая и государственная нестабильность может отрицательно повлиять на стоимость ценных бумаг компании. Экономическая нестабильность в Российской Федерации может неблагоприятно отразиться на потребительском спросе, особенно на продукцию высокого качества. Объек-

ты инфраструктуры в РФ находятся в плачевном состоянии, что может привести к срыву нормальной экономической деятельности компании.

Преступность, коррупция и неблагоприятный информационный фон могут повредить любой организации способности осуществлять коммерческие операции, а также могут весьма неблагоприятно воздействовать на их бизнес, финансовое положение, результаты деятельности или перспективы.

Неспособность государственных и многих частных предприятий регулярно выплачивать заработную плату, несоответствие уровня заработной платы и денежных пособий стремительному росту стоимости жизни могут привести в будущем к беспорядкам в системе трудовых и общественных отношений.

Сокращение потребления или существенное изменение в ценообразовании или условия финансирования программ по приобретению оборудования, сырья и упаковочных материалов могут оказать существенный негативный эффект на бизнес таких компаний, финансовое состояние, результат их операционной деятельности и планы. Инфляция может привести к увеличению затрат любых компании и к снижению рентабельности их основной деятельности. Девальвация рубля и других валют по отношению к доллару США и / или евро может увеличить наши расходы и уменьшить операционную выручку крупных компаний.

Риски, связанные с изменением налогового законодательства, заключаются в увеличении себестоимости производимой продукции в случае увеличения налоговых ставок или введения дополнительного налогообложения.

Риски, связанные с изменением правил таможенного контроля и пошлин, заключаются в вытеснении продукции организаций с занятых рыночных ниш аналогичной импортной продукцией в случае принятия нормативно-правовых актов, облегчающих условия ввоза импортной продукции.

Риски, связанные с изменением требований по лицензированию основной деятельности организации либо лицензированию прав пользования объектов ограниченного гражданского оборота (включая природные ресурсы), заключаются:

- в ухудшении финансового состояния организации в случае увеличения платы за оформление лицензий;
- в появлении затруднений, непосредственно связанных с осуществлением основной деятельности организации в случае введения или увеличения ограничений на пользование природными ресурсами (водоснабжение).

Риски, связанные с изменением судебной практики по вопросам, связанным с деятельностью организации (в том числе по вопросам лицензирования) и способным отрицательно повлиять на результаты его деятельности, а также на результаты текущих споров компании с третьими лицами.

Репутационный риск связан с уменьшением числа потенциальных партнеров вследствие ухудшения имиджа организации на внутреннем и внешнем рынке.

Оценка таких рисков позволит выявлять те из них, которые могут повлиять на достоверность финансовой и иной отчетности применительно к ведению бухгалтерского учета и составления такой отчетности. При такой оценке организация рассматривает вероятность искажения отчетной и учетной информации, исходя из следующих четырех основных допущений:

- возникновение и существование;
- полнота;

- права и обязательства;
- оценка и распределение;
- представление и раскрытие [10].

Одним из важных направлений оценки рисков СВК является оценка риска возникновения злоупотреблений путем превышения своих должностных обязанностей руководством организации или иными должностными лицами, которые непосредственно связаны с приобретением и использованием активов, ведения бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской и налоговой отчетности. При оценке данного риска необходимо выявление определенных участков бухгалтерского учета или процессов ведения финансово-хозяйственной деятельности организации, на которых могут возникнуть злоупотребления должностными лицами, а также вероятность для их совершения в будущем. Поэтому приоритетным направлением в эффективности СВК в организациях являются те процедуры, которые направлены на минимизацию каждого элемента из составляющих рисков.

Таблица 2

ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ИТОГОВ В КАССОВОЙ КНИГЕ

Дата	Итоги по данным учета	По данным учета	По данным проверки	Отклонение
-	Приход Расход Остаток	-	-	-
-	Приход Расход Остаток	-	-	-

Таблица 3

ВЕДОМОСТЬ ВЫЯВЛЕННЫХ ОШИБОК И НАРУШЕНИЙ

Проводки по данным учета организации	Проводки по данным проверки	Корректирующие записи
-	-	-

Таблица 4

ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ СВК

Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы внутреннего аудитора
-	-	-	-

Для эффективности организации СВК в организациях различных организационно-правовых форм собственности и видов деятельности могут применяться следующие процедуры при оценке внутреннего контроля:

- документирование всех совершаемых хозяйственных операций;
- осуществление встречных проверок групп взаимосвязанных элементов;
- авторизация сделок и операций;
- сверка данных бухгалтерского учета с отражением результатов в специально разработанных таблицах (сверки по счетам учета и пр.);
- ротация обязанностей персонала организации с целью минимизации ошибок и злоупотреблений;

- процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов;
- процедуры, связанные с компьютерной обработкой данных (КОД) информации, включая ее архивирование.

Так, авторами предлагается использование следующих разработанных табл. 2 -4.

Наиболее эффективными процедурами внутреннего контроля для целей противодействия злоупотреблениям являются ротация обязанностей, контроль фактического наличия и состояния объектов, а также авторизация сделок. Процедуры СВК основываются на стандартах и принципах, составляющих контрольную среду организации, и применяются с учетом ее особенностей.

В отношении элементов внутреннего контроля его оценка осуществляется с целью определения его эффективности и результативности, а также необходимости изменения. Оценка СВК проводится не реже одного раза в год. Объем оценки внутреннего контроля определяется представителем собственника и / или руководителем организации, а также внутренним аудитором.

Непрерывный мониторинг внутреннего контроля является одним из видов оценки СВК, т.е. оценка внутреннего контроля, осуществляемая организацией на постоянной основе в ходе его повседневной хозяйственной деятельности. Непрерывный мониторинг может осуществляться представителем собственника или руководителем организации в форме регулярного анализа результатов деятельности организации, санкционирования операций, выверки счетов, перекрестных проверок, регулярной оценки и уточнения внутренней организационно-распорядительной документации и других формах.

Порядок организации и осуществления внутреннего контроля раскрываются в отчетной функции, т.е. в финансовой отчетности, подготовленной на бумажном носителе или в электронном виде, либо в общении другой полезной информации, которая может быть использована при оценке финансово-хозяйственной деятельности, в управленческих и иных целях.

Выделяют пять основных элементов, определяющих контрольную среду организации, которые могут являться частью документов, определяющих:

- стратегию и цели экономического субъекта, его поведение на внутреннем и внешнем рынке и методы управления им;
- правила поведения руководства и иного персонала экономического субъекта при наступлении различных событий, а именно осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно СМК;
- организационную структуру организации, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность хозяйствующего субъекта для достижения стоящих перед ним целей;
- функции подразделений организации, разделение ответственности, полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников;
- правила принятия управленческих решений и осуществления сделок и операций, в том числе учетную политику экономического субъекта;
- кадровую политику и практику в отношении сотрудников (набор, адаптацию, подготовку, обучение, консультирование и продвижение по службе, оценку и вознаграждение сотрудников).

По мнению авторов, разделение СВК на пять основных элементов предоставляет внутренним и внешним аудиторам удобный подход для оценки эффективности и рациональности контроля в организации. Таким образом,

не нужно стремиться составить все перечисленные документы, так как в бухгалтерской службе контрольную среду могут описывать положение о бухгалтерской службе, ежегодный приказ об учетной политике, квалификационные требования, предъявляемые к бухгалтерскому персоналу, и другие документы, устанавливающие общие требования к среде, в которой организуется и ведется бухгалтерский учет, а также происходит принятие решений по бухгалтерским вопросам.

Документированию рисков, как правило, предшествует описание бизнес-процессов и процедур работы экономического субъекта. Проектирование, структуризация, регламентация и достоверное описание бизнес-процессов организации способствует идентификации слабых мест, и вместе с этим и потенциала оптимизации, вне зависимости от того, осуществляется ли в настоящее время в отношении них внутренний контроль.

Моделирование бизнес-процессов экономического субъекта может проводиться в разрезе направлений его деятельности, его юридической или организационной структуры и происходить в текстовой и графической форме, что обеспечивает полноту и наглядность представления деятельности экономического субъекта. Таким образом, при анализе показателей внутренних бизнес-процессов может проводиться сравнительная оценка показателей, диагностика их отклонений и прогнозирование этих показателей на перспективу.

Описание риска в матрице включает:

- указание на неблагоприятное обстоятельство, факт, внутреннее или внешнее событие, порождающее потенциальный риск;
- причину возникновения и его вероятность;
- возможные негативные последствия, их количественную или качественную оценку (размер ущерба, его сумма).

По результатам оценки рисков организация определяет наиболее существенные риски и принимает решения для минимизации их посредством организации и осуществления внутреннего контроля. С целью систематизации принятых экономическим субъектом процедур внутреннего контроля, относящихся к определенным выявленным рискам и зафиксированных в соответствующих внутренних организационно-распорядительных документах, а также оценки полноты покрытия внутренним контролем выявленных рисков, как правило, составляется матрица рисков и процедур внутреннего контроля. Она может быть представлена следующим образом (табл. 5).

Таблица 5

МАТРИЦА РИСКОВ И ПРОЦЕДУР СВК

Описание риска, на минимизацию последствий которого направлен внутренний контроль						
Название области/процесса, подверженной риску	Процедура СВК для минимизации риска	Входы процесса (регламент) осуществления процедуры СВК	Владелец процесса (исполнитель)	Период / частота процесса	Выходы процесса (исходящие документы)	Критерии результативности (высокий, средний, низкий)
-	-	-	-	-	-	-

Документами, устанавливающими правила коммуникации, могут являться:

- положение об информационной политике (в области внешних и внутренних коммуникаций);
- графики предоставления данных и составления отчетности, должностные инструкции.

Документация, оформляющая организацию внутреннего контроля, регулярно должна обновляться. Экономический субъект не реже одного раза в год обязан проводить оценку необходимости обновления документации. Основанием для него могут являться, например, результаты периодической оценки и непрерывного мониторинга внутреннего контроля, организационные изменения, изменения процессов и процедур работы экономического субъекта.

Кроме этого, организация должна обеспечивать хранение документации, оформляющей организацию и осуществление внутреннего контроля, в течение разумных сроков. А так как срок хранения первичной документации и регистров бухгалтерского в организации – не менее пяти лет, то соответственно и хранение документации, отражающей факт осуществления внутреннего контроля в организации, должен совпадать со сроками хранения бухгалтерской документации согласно номенклатуре дел финансовой службы.

Порядок организации внутреннего контроля, в том числе обязанности и полномочия подразделений и персонала экономического субъекта, определяются в зависимости от характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления.

При организации внутреннего контроля необходимо исходить из следующих положений:

- кадровую политику и практику в отношении сотрудников (набор, адаптацию, подготовку, обучение, консультирование и продвижение по службе, оценку и вознаграждение сотрудников);
 - внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях;
 - в осуществлении внутреннего контроля должен участвовать весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и функциями;
 - полезность внутреннего контроля должна быть сопоставима с затратами на его организацию и осуществление.
- Внутренний контроль, как правило, осуществляют:
- высшие органы управления экономического субъекта;
 - ревизионная комиссия (ревизионный отдел);
 - главный бухгалтер или иное должностное лицо организации, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета (включая договор аутсорсинга);
 - внутренний аудитор (служба внутреннего аудита);
 - специальные должностные лица, специальное подразделение экономического субъекта, ответственные за соблюдение правил внутреннего контроля, предусмотренного иными федеральными законами;
 - другой персонал и подразделения экономического субъекта.

Организация и оценка внутреннего контроля может осуществляться экономическим субъектом самостоятельно или / и внешним консультантом (в том числе аудиторской организацией).

Для организации внутреннего контроля экономический субъект может создать специальную СВК (ревизионный отдел). Данное структурное подразделение внутреннего контроля (СВК или ревизионный отдел) экономического субъекта:

- обеспечивает методическое сопровождение организации и осуществления эффективного внутреннего контроля;

- координирует деятельность всех структурных подразделений экономического субъекта по организации и осуществлению внутреннего контроля с целью минимизации рисков экономического субъекта.

При организации и осуществлении внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни субъект малого предпринимательства должен руководствоваться требованием рациональности. В случае, если какие-либо элементы внутреннего контроля не могут быть применены субъектом малого предпринимательства, его руководитель может организовать внутренний контроль любым другим способом, который обеспечивает достижение целей организации и осуществление внутреннего контроля.

Например, поскольку малые предприятия до введения норм о проведении внутреннего контроля в Федеральном законе №402 должны были осуществлять инвентаризацию, которая фактически является частью внутреннего контроля, то целесообразно приурочить мероприятия внутреннего контроля к проведению инвентаризации. Действующими нормативными правовыми актами не предусмотрен срок обязательной инвентаризации. Однако, согласно приказу Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13 июня 1995 г. №49 (в редакции от 8 ноября 2010 г.) сроки инвентаризации должны быть определены в приказе руководителя организации о формировании инвентаризационной комиссии.

Таким образом, сроки инвентаризации и внутреннего контроля необходимо указать в приказе о проведении соответствующих мероприятий. Сроки проведения внутреннего контроля, ответственных лиц следует установить в приказе руководителя. Целесообразно создать комиссию, ответственную за проведение внутреннего контроля, которая будет непосредственно осуществлять проверку хозяйственной деятельности, правильности ведения бухгалтерского учета. Если же ранее малые предприятия не проводили мероприятия внутреннего контроля, то целесообразно применить уже разработанные методики, которые применяются, например, аудиторами. Аналогичный подход может применяться отдельными формами некоммерческих организаций.

Пример распределения полномочий и функций по организации и осуществлению внутреннего контроля экономического субъекта, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам, приведен в приложении №2 к ПЗ 11/2013, которые мы рассмотрим далее в нашей статье. Привлечение внешнего консультанта для организации или оценки внутреннего контроля целесообразно в следующих случаях:

- отсутствие системы внутреннего контроля в организации и собственных ресурсов организации для выполнения задач по организации или оценке внутреннего контроля недостаточны и не укладываются в установленные сроки;
- содержание специального подразделения в виде контрольно-ревизионной службы, внутреннего контроля, внутреннего аудита или департамента по аудиту, а также затраты на его создание превышают стоимость привлечения независимого консультанта (физического или юридического лица);
- представитель собственника или руководитель организации заинтересован в независимости оценки СВК, ее эффективности;
- неадекватный или неэффективный контроль при использовании стандартных и апробированных подходов к организации или оценке системы внутреннего контроля.

В приложении №1 к ПЗ 11/2013 даны рекомендации по оценке внутреннего контроля экономического субъекта [14]. Так, согласно, данным рекомендациям, объем, характер способов и методов оценки внутреннего контроля определяются руководителем соответствующего подразделения или представителем собственника организации. Эффективная СВК представляет собой такую организацию внутреннего контроля, при которой внутренний контроль достигает своей цели. Оценка эффективности СВК позволяет выявить неэффективные, недостающие и дублирующие процедуры. Для проверки описания СВК выполняются следующие действия:

- ознакомление с матрицей рисков и проведение процедур внутреннего контроля, направленных на минимизацию каждого риска;
- выражение мнения о достаточности применяемых процедур внутреннего контроля в целях минимизации риска;
- проверка доступности и понятности описания процедур внутреннего контроля для персонала организации;
- подготовка требуемой информации и списка вопросов для проведения подтверждения дизайна внутреннего контроля.

Подтверждение организации внутреннего контроля представляет собой ознакомление с апробированной системой осуществления внутреннего контроля, которое доказывает наличие внутреннего контроля, подтверждает правильность описания внутреннего контроля и его результативность, а также полноту покрытия внутренним контролем рисков организации.

Выборку операций для тестирования операционной эффективности внутреннего контроля определяют обоснованным методом. Следующие обстоятельства и особенности внутреннего контроля могут повлиять на размер выборки:

- частота выполнения ручного внутреннего контроля – чем больше частота, тем больше хозяйственных операций подлежат тестированию;
- существенность внутреннего контроля. Например, чем больше типов искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности призван предотвратить внутренний контроль, тем более важным он является для тестирования;
- риск сбой тестируемой процедуры внутреннего контроля – изменения в объемах или видах сделок и операций, в дизайне внутреннего контроля, а также численности и квалификации ключевого персонала организации, ответственного за осуществление и оценку внутреннего контроля, произошедшие в течение проверяемого периода, могут потребовать увеличения размера выборки;
- уровень автоматизации процедуры внутреннего контроля.

Для того чтобы протестировать автоматическую процедуру внутреннего контроля, достаточно выполнить единственное ее повторение в информационной системе, т.е. создавать выборку не требуется. При этом также необходимо подтвердить эффективность процедур общего компьютерного контроля в течение периода. Для проведения тестирования эффективности СВК составляется план тестирования с определением в нем способов, процедур, объема и периода тестирования. Для оценки эффективности, в том числе внутреннего контроля, могут быть применены следующие способы:

- опрос персонала экономического субъекта. Опрос может проводиться как среди персонала, непосредственно осуществляющего сделки и операции и внутренний контроль, так и среди персонала, чья роль позволяет обладать информацией об эффективности внутреннего контроля;
- наблюдение за совершением сделок и операций и осуществлением внутреннего контроля. Данный способ позволяет подтвердить факт осуществления внутреннего контроля;

- проверка доказательств осуществления внутреннего контроля и его результатов. Данный способ применяется, когда осуществление внутреннего контроля и информация о выявленных ошибках с мерами по их устранению документируется;
- повторное осуществление процедуры внутреннего контроля. Данный способ применяется, когда все остальные способы не обеспечивают достаточного доказательства эффективности внутреннего контроля, отсутствует его документальное оформление.

При выявлении недостатков эффективности внутреннего контроля осуществляются следующие действия:

- анализ характера и причин выявленных недостатков;
- проведение при необходимости дополнительной проверки или тестирования;
- определение приоритетов и составление плана устранения выявленных недостатков.

В плане устранения выявленных недостатков приводится:

- описание недостатка внутреннего контроля и сопутствующего ему риска;
- подробное описание действий, которые необходимо предпринять для устранения недостатка;
- лицо, ответственное за устранение недостатка;
- сроки устранения недостатка.

По истечении разумного срока после исправления недостатка проводится повторная оценка эффективности контроля, признанного ранее неэффективным.

В приложении №2 к документу ПЗ-11/2013 предлагается пример распределения полномочий и функций по организации и осуществлению внутреннего контроля экономическим субъектом, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам. Так, функции внутреннего контроля распределены следующим образом.

1. Совет директоров (наблюдательный совет) экономического субъекта:
 - устанавливает общие принципы и требования к внутреннему контролю;
 - утверждает стандарты, методики организации и осуществления внутреннего контроля на уровне экономического субъекта в целом;
 - принимает решения по повышению эффективности внутреннего контроля.
2. Комитет по аудиту совета директоров организации:
 - наблюдает за эффективностью внутреннего контроля, независимостью специального подразделения внутреннего контроля, процессом обеспечения соблюдения законодательства и кодекса делового поведения (этики) экономического субъекта;
 - анализирует отчеты внешнего и внутреннего аудитора о состоянии внутреннего контроля;
 - проводит регулярные встречи с руководителями подразделений организации для рассмотрения существенных рисков и проблем внутреннего контроля;
 - анализирует результаты и качество выполнения разработанных руководителями подразделений экономического субъекта мероприятий (корректирующих шагов) по совершенствованию внутреннего контроля;
 - рассматривает случаи злоупотреблений и оценивает адекватность принятых руководителями подразделений мер по предупреждению таких случаев.
3. Генеральный директор отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.
4. Главный бухгалтер отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
5. Руководители подразделений и иной персонал экономического субъекта в соответствии со своими полномочиями и функциями:
 - проводят оценку рисков;

- составляют и обновляют документацию, оформляющую организацию внутреннего контроля;
 - осуществляют внутренний контроль в соответствии с установленным порядком;
 - осуществляют оценку внутреннего контроля.
6. Специальное подразделение внутреннего контроля (служба внутреннего контроля) экономического субъекта:
 - осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля;
 - координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.
 7. Внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) экономического субъекта:
 - осуществляет оценку внутреннего контроля;
 - готовит рекомендации (предложения) по устранению выявленных нарушений и недостатков.

При данной структуре распределения полномочий, по нашему мнению, функциям службы внутреннего аудитора уделено недостаточно внимания, так как данные экономические субъекты подвержены обязательному аудиту и, согласно стандарту аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. постановлений Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. №863, от 27 января 2011 г. №30), для понимания деятельности аудируемого лица аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур [4].

А в п. 3 и 13 ПСАД №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита (утверждено постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. №523) раскрывается понятие внутреннего аудита как контрольной деятельности, осуществляемой внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Стандарт раскрывает функции службы внутреннего аудита через мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля [5].

Цели и объем внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от структуры, размера организации и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

- мониторинг системы внутреннего контроля (анализ эффективности и рациональности внутреннего контроля, мониторинг устранения недостатков, а также разработка рекомендаций по их совершенствованию);
- изучение финансовой и операционной информации (включает анализ средств, используемых для выявления, оценки, классификации и составления отчетности на ее основе, а также специальное изучение отдельных статей, в том числе детальные тесты операций, сальдо счетов и процедур);
- анализ экономики, эффективности, экономности и результативности операционной деятельности;
- обзорную проверку за соблюдением нормативных, правовых актов, а также прочих внутренних требований представителя собственника или руководителя организации.

Таким образом, оценка системы внутреннего контроля, данная внешним аудитором, влияет на реше-

ние внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить временные рамки, характер и объем аналитических процедур внешнего аудита. И при достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

- организационный статус службы внутреннего аудита или структурно-функциональной формы контроля в структуре организации (экономического субъекта) и влияние этого статуса на способность данной службы быть объективной (в идеальной ситуации такая служба отчитывается перед представителем собственника или руководителем организации и освобождена от другой подотчетности; любые ограничения, налагаемые высшим руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно проанализированы, в частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность информационного взаимодействия с внешним аудитором, а также имеют какие либо лица высшего руководства организации влиять на кадровые решения в данной службе;
- характер и объем поручений, то есть объем функций выполняемых службой внутреннего аудита (внешний аудитор также определяет, следует ли представителю собственника или руководителю организации рекомендациям данной службы и какими документами это подтверждается);
- профессионализм (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими специальные технические навыки и профессиональный опыт, достаточные для работы в качестве внутреннего аудитора, состоит ли в он в профессиональной организации);
- добросовестность (надлежащим ли образом планируется внутренний аудит, контролируется и оформляется документально) [5].

В целом финансовое ведомство дало достаточно общие рекомендации по организации системы внутреннего контроля в целях соблюдения требований Закона «О бухгалтерском учете» №402. Каждому экономическому субъекту, включая сферу малого предпринимательства, необходимо установить свои правила организации и осуществления внутреннего контроля. В этом ничего сложного нет. Главное – изучить все нормативные документы и выделить основные разделы и прописать все то, что необходимо для достижения цели – эффективного внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета компании и составления финансовой отчетности.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402 (ред. от 28 дек. 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307 (ред. от 28 дек. 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №115-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Рассмотрение работы внутреннего аудита [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №29. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении Плана на 2012-2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] :

- приказ М-ва финансов РФ от 30 нояб. 2011 г. №440. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н (ред. от 8 нояб. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 8. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 г. [Электронный ресурс] : приложение к письму М-ва финансов РФ от 29 янв. 2014 г. №07-04-18/01. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 9. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ №ПЗ-9/2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 10. О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ №ПЗ-10/2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 11. Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2013 г. (согласно законодательству РФ) [Электронный ресурс] // М-во финансов РФ : официальный сайт. URL: <http://minfin.ru/ru/accounting/audit/basics/programs/> (дата обращения 28 янв. 2014 г.).
 12. О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приложение №1 к письму Федер. налоговой службы РФ от 16 июля 2013 г. №АС-4-2/12705. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150123/ (дата обращения 28 янв. 2014 г.).
 13. О направлении ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 25 дек. 2013 г. №07-04-15/57289. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Долматова Виолетта Юрьевна

Зыбинская Ольга Александровна

Ключевые слова

Контроль; экономический субъект; аудит; риск; документ; эффективность.

РЕЦЕНЗИЯ

В данной статье рассмотрены и определены основные моменты по организации внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах. Определены общие и отличительные черты между понятием и сущностью «внутреннего контроля» и «внутренним аудитом». Рассмотрена нормативная база правового регулирования внутреннего контроля и аудита в организациях. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль в совершаемых фактах хозяйственной жизни.

Статья интересна и актуальна для правильного понимания внутреннего контроля. В целом в статье освещены достаточно общие рекомендации по организации системы внутреннего контроля в целях соблюдения требований Закона «О бухгалтерском учете» №402. Каждому экономическому субъекту, включая сферу малого предпринимательства, необходимо установить свои правила организации и осуществления внутреннего контроля. В этом ничего сложного нет. Главное – изучить все нормативные документы и выделить основные разделы и прописать все то, что нужно для достижения цели – эффективного внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета компании и составления финансовой отчетности.

Кушнаренко Т.В. к.с.х.н. доцент кафедры «Бухгалтерский учет» ФГОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет» (РИНХ).