2.6. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СУБЪЕКТАХ ЭКОНОМИКИ

Поленова С.Н., д.э.н., доцент,
Департамент учета, анализа и аудита

Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Требования законодательства по бухгалтерскому учету об обязательности системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности вызывают вопросы в сфере организационного и методического обеспечения контрольной деятельности. В данной статье выполнена попытка проанализировать соответствие нормативных правовых документов по организации внутреннего контроля, информации о практике их применения в субъектах экономики для повышения эффективности функционирования такой системы и упорядочения ее теоретической базы.

Разработка системы внутреннего контроля в организации и ее эффективное функционирование с минимальными издержками в настоящее время представляет актуальную задачу. Она должна быть реализована на микроэкономическом уровне в соответствии с правилами, закрепленными законодательно и обязательными к исполнению. Система внутреннего контроля определяет возможность предупредить нарушения правил, установленных нормативными правовыми документами в сфере экономической деятельности, выявить недостатки бухгалтерского учета, обнаружить факты неверного отражения учетной информации, снизить предпринимательские риски.

В ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.) внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни является непременным атрибутом учетной деятельности экономического субъекта [1]. В случае, когда организация относится к таким, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых по законодательству подлежит обязательному аудиту, в ней организуется и ведется внутренний контроль бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исключением из приведенного правила является обстоятельство, когда руководитель принял на себя обязанности вести бухгалтерский учет. Однако, по нашему мнению, бухгалтерской системе хозяйствующего субъекта органически присущи элементы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, отражаемых в первичных учетных документах, регистрах синтетического и аналитического учета, формах бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому более корректно, на наш взгляд, рассматривать внутренний контроль безотносительно к тому, кто осуществляет учетную деятельность: сам руководитель, специальные должностные лица или аутсорсинговая организация.

Внутренний контроль присущ любой системе управления, включая управление субъектом экономики. С его помощью появляется возможность, используя определенную информационную совокупность, включающую данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценить эффективность управленческого воздействия на объект управления (хозяйственную деятельность организации), осуществить корректирующие воздействия с целью сокращения предпринимательских рисков и оптимизации работы предприятия в конкурентной среде. Следовательно, последовательность действий для оценки эффективности управленческого воздействия на объект управления составляет следующие этапы:

- принятие управленческих решений;
- формирование информационной совокупности, включая данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, о результатах управленческого воздействия в точках контроля;
- анализ (оценка) сформированной информационной совокупности в точках контроля на предмет достижения запланированного результата управленческого воздействия, т.е. контроль достижения поставленной цели;
- принятие корректировочных управленческих решений, направленных на максимальное достижение поставленной цели в процессе управления.

Система внутреннего контроля в субъекте экономики представляет совокупность мероприятий по формированию и анализу (оценке) информации в точках контроля, отражающих степень достижения запланированного результата управленческого воздействия. На предприятиях такая система внутреннего контроля объединяет организационную составляющую – определение объектов контроля, точек контроля, обоснование информационной совокупности для анализа (оценки) управляющего воздействия и методическую составляющую – правила формирования определенной информационной совокупности и ее анализа (оценки) для определения степени эффективности реализованного управленческого воздействия. Следовательно, внутренний контроль в субъекте экономики представляет самостоятельную систему, которая, с одной стороны, обусловлена его пониманием и организацией менеджментом предприятия, использует определенную информационную совокупность и методическое обеспечение анализа (оценки) принятых управленческих решений. С другой стороны, такая система включает внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, проводимый в системе бухгалтерского учета.

По правилам Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.) экономический субъект обязан организовать и вести внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Однако о каком внутреннем контроле идет речь, в законе осталось не ясным. Ведь за организацию и функционирование всей системы внутреннего контроля несет ответственность руководитель организации и его менеджмент. Между тем в соответствии с номенклатурой трудовых действий, установленной профессиональным стандартом «Бухгалтер», утвержденным приказом Министерством труда и социальной защиты РФ (Минтруд РФ) от 22 декабря 2014 г. №1061н [2, с. 12], главный бухгалтер должен организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономическо-

го субъекта, а также контролировать соблюдение процедур внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, т.е. вести контроль самого себя.

В составе трудовых действий главного бухгалтера по данному стандарту выделены такие, которые должны выполняться менеджментом организации, – подготовка и представление отчетов о состоянии внутреннего контроля экономического субъекта, организация их хранения и передачи в архив в установленные сроки. Среди необходимых умений по профессиональному стандарту «Бухгалтер» (2014 г.) отмечены также такие, которые основаны на трактовке внутреннего контроля, как осуществляемого только бухгалтерской службой. В связи с этим в сферу необходимых умений главного бухгалтера попали действия, присущие руководителю и менеджменту организации [2, с. 12-13]:

- организация и осуществление внутреннего контроля совершаемых экономическим субъектом фактов хозяйственной жизни;
- определение и изменение границ контрольной среды внутреннего контроля;
- распределение полномочий, обязанностей и ответственности между работниками за выполнение соответствующих процедур внутреннего контроля, осуществление проверки их выполнения;
- координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля;
- проведение оценки состояния и эффективности внутреннего контроля в экономическом субъекте;
- составление отчетов о результатах внутреннего контроля.

Такое расширительное представление о трудовых действиях и необходимых умениях главного бухгалтера организации не способствует рациональной организации внутреннего контроля, исключая из него реальные субъекты внутреннего контроля – руководителей организации и ее менеджеров.

Исследования практики организации внутреннего контроля в субъектах бизнеса позволяли сделать вывод о его недооценке в экономической работе, недопонимании важности контрольных мероприятий на разных стадиях производственного и хозяйственного циклов, о возможном инструментарии его реализации, методических приемов внутреннего контроля на разных стадиях принятия и оценки управленческих решений. Недостатки системы внутреннего контроля усугублены также его неполнотой на макроэкономическом уровне, хотя в настоящее время все больше обостряется проблема контроля рациональности расходования государственных бюджетных ресурсов, субвенций, субсидий, дотаций, целевого использования средств для реализации многочисленных государственных программ. Принятые решения на государственном и микроэкономическом уровнях свидетельствуют об их недостаточности, разобщенности, отсутствии целостности охвата.

Порядок организации системы внутреннего контроля должен утверждаться руководителем организации, рассматриваться и анализироваться его собственниками (собственником). Для этого необходимо, чтобы на уровне управления субъекта экономики в рамках разработки, применения, оценки и развития системы управления были сформированы и утверждены внутренние нормативные правовые (локальные) акты (приказ руководителя организации, инструкция по формированию и оценке системы внутреннего контроля, инструкции по внутреннему контролю служб и подразделений организации и др.), которые регламентируют систему контроля. Функциональные обязанности работников по проведению контрольных мероприятий должны быть указаны в их должностных инструкциях. Система внутреннего контроля и ее идеология должна стать органической частью правил корпоративного поведения работников организации, а внутренний (внутрихозяйственный) контроль в сфере бухгалтерского учета следует рассматривать как важный компонент (составная часть) общей системы внутреннего контроля предприятия.

В разработке проекта системы внутреннего контроля в рамках структуры управления организацией должны принимать участие руководители функциональных подразделений, менеджеры разных уровней, поскольку внутренний контроль составляет важный компонент управленческой деятельности организации. Он направлен на недопущение и снижение предпринимательских рисков в работе субъекта хозяйствования. Обязательное участие в этой работе должны принимать работники экономических служб и их руководители. Наиболее активную позицию в проектировании системы внутреннего контроля, определении контрольных точек, точек возникновения рисков должен занимать руководитель бухгалтерской службы (главный бухгалтер).

При проектировании системы внутреннего контроля учитываются специфика предприятия: особенности организации хозяйственной деятельности и управления, характер и масштаб функционирования, структурные и технологические особенности. Разработка проекта системы внутреннего контроля должна опираться на расчеты его эффективности, обусловленные соотношением планируемых затрат и выгод от реализации.

В связи с тем, что система внутреннего контроля субъекта экономики повышает эффективность управленческой деятельности, важным вопросом при ее проектировании является выбор организации такой системы. Вариативность построения обусловливается двумя возможными путями решения: расширением соответствующих обязанностей работников подразделений, занимающихся управленческими функциями, направленными на сокращение предпринимательских рисков, что в большей степени поддерживается исследователями [4, с. 42; 7, с. 248] либо созданием специального подразделения.

Практика внутреннего контроля показывает: расширение обязанностей должностных лиц, направленных на усиление контрольных мероприятий в деятельности подразделений, бизнес-процессов, характерно для малых и средних предприятий, для организаций, не участвующих в работе финансового рынка.

Специальное подразделение внутреннего контроля эффективно в организациях, ценные бумаги которых обращаются на финансовых рынках. Служба может представлять подразделение внутреннего аудита, что наиболее характерно для организаций, бухгал-

терская (финансовая) отчетность которых подвергается по законодательству РФ обязательному внешнему аудиту, контрольно-ревизионное или другое подразделение (специальный отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия). Применяя разработанные процедуры внутреннего контроля на основе специально сформированной в субъекте экономики информационной совокупности, они занимаются прогнозированием рисковых ситуаций, определением вероятности наступления событий, которые влекут за собой возникновение предпринимательских рисков, а также разработкой и внедрением мероприятий по их сокращению или ликвидации.

Решение о создании специальной службы внутреннего контроля, определение его структуры, состава, численности принимают руководители организации, ее собственники. Оно обусловливается степенью рисков, в которых работает организация, необходимостью постоянного контроля их возникновения, развития и влияния на финансовые результаты функционирования и другие показатели работы для наиболее заинтересованных пользователей, рассчитанных по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Важным компонентом системы внутреннего контроля является отбор и практическое применение методов внутреннего контроля, которыми могут быть:

- общенаучные методы: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, эксперимент, моделирование и др.;
- эмпирические методы: инвентаризация, контрольные замеры, контрольные запуски оборудования, сырья, материалов, формальная и арифметическая проверка, экспертиза, логическая проверка и др.;
- специальные методы: методы теории вероятности, экономико-математические методы, методы экономического анализа и др.

Их следует применять при проведении разных видов контроля (предварительного, последующего, текущего, сплошного, выборочного и др.), предусмотренных в организации, исходя из специфики деятельности, отраслевых и технологических особенностей, организационно-правовой формы субъекта хозяйствования.

Особенностью учетной деятельности является выявление рисков бухгалтерского учета, к которым относятся профессионально-квалификационные риски, риски системы внутреннего контроля, аудиторские риски и информационные риски. Профессионально-квалификационные риски в учетной сфере обусловлены несоответствием профессионального уровня (образовательного уровня, опыта работы, специализации и др.) работников бухгалтерской службы объему выполняемых учетных работ и функциональным обязанностям специалистов. Для снижения таких рисков необходимо точное выполнение квалификационных требований к учетным работникам при приеме их на работу, которые определены приказом Минтруда РФ «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер» (2014 г.). Следует проводить также работу по повышению квалификации работников бухгалтерии, одним из направлений которого является получение аттестата профессионального бухгалтера Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (ИПБ России).

Риски системы внутреннего контроля обусловлены вероятностью недостоверного учета фактов хозяйственной жизни, явлений и процессов хозяйствующего субъекта, отражаемых в учетной информации, в результате отсутствия контроля полноты, достоверности и объективности их учета, не составления внутренней бухгалтерской отчетности, не проведения текущего и стратегического анализа экономической деятельности или наличия других недостатков системы внутреннего контроля.

Снижение рисков системы внутреннего контроля достигается такой его организацией, которая позволяет решать следующие задачи:

- оценить риски документального оформления ключевых и новых бизнес-процессов;
- сформировать точки проведения контрольных мероприятий и внедрить в них соответствующие контрольные процедуры;
- разработать мероприятия по оптимизации документооборота бизнес-процессов, способствующих снижению рисков и негативных последствий их воздействия;
- проводить периодический мониторинг действенности процедур внутреннего контроля;
- взаимодействовать с другими подразделениями организации в направлении комплексной разработки мероприятий, обеспечивающих рост эффективности системы внутреннего контроля.

Аудиторские риски объединяют риски вероятности выражения аудиторами ненадлежащего аудиторского заключения при существенных искажениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Снижение таких рисков связано с обязательностью выполнения требований нормативных правовых документов, регулирующих бухгалтерский учет и формирование данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Низкие аудиторские риски влекут принятие соответствующих управленческих и инвестиционных решений внешними пользователями, способствующими развитию и модернизации бизнес-процессов, расширению предпринимательской деятельности, росту деловой активности.

Информационные риски в составе рисков бухгалтерского учета обусловлены возможностью потери информации, необходимой для снижения вероятности их наступления. В современном бухгалтерском деле информационные риски довольно низки в связи с автоматизацией формирования учетной информации и применением соответствующего программного обеспечения. Наряду с этим следует рационально организовать систему электронного документооборота, электронного архивирования учетных данных, широко использовать съемные носители учетных и отчетных данных, обеспечить соблюдение коммерческой тайны в отношении бухгалтерской информации.

Рационализация формирования системы внутреннего контроля в сфере бухгалтерского учета и сокращение затрат на его организацию тесным образом связана с проектированием его построения – дизайном системы внутреннего контроля. Проект построения и реализации системы внутреннего контроля в учетной сфере, на наш взгляд, должен опираться на следующие принципы:

- рациональности, т.е. обусловливаться соотношением затрат и выгод от его построения и функционирования;

- действенности, т.е. обладать возможностью выявлять и прогнозировать учетные риски, а также обнаруживать причины их возникновения;
- управляемости, характеризующимся принятием организационных и методических решений по сокращению учетных рисков или их недопущением;
- оперативности, представляющим своевременность управляющих воздействий по сокращению учетных рисков.

Для определения рисков бухгалтерского учета, целей бухгалтерии по обеспечению достоверности бухгалтерского учета и отчетности, определения показателей, подлежащих мониторингу в системе внутреннего контроля в сфере учетной деятельности, средств контроля, оценки состояния контрольной среды в бухгалтерии Т.Ю. Серебрякова и О.Г. Гордеева [6, с. 59] предлагают разрабатывать внутренний нормативный правовой документ «Положение о внутреннем контроле ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Поддерживая исследователей в том, что система внутреннего контроля в сфере бухгалтерского учета должна быть обеспечена регламентирующим актом, считаем, что порядок проектирования системы внутреннего контроля в сфере бухгалтерского учета, информационного и методического обеспечения его проведения и оценки следует представить в федеральном стандарте – Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Организация внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Предложение обусловлено тем, что Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (2011 г.) экономическому субъекту вменена обязанность вести контроль фактов хозяйственной жизни.

Положение следует включить в Программу разработки федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, наряду с другими ПБУ организационно-технологического назначения, предложенными автором [5, с. 224], несмотря на возможность использования информационного документа, обобщающего практику законодательства по бухгалтерскому учету Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» от 26 декабря 2013 г. №ПЗ-11/2013.

Анализ его содержания показал, что фактически сфера действия данного информационного документа ограничивается внутренним аудитом, в значительной мере повторяет содержание стандартов аудиторской деятельности и американской модели внутреннего контроля, реализуемой руководством, менеджментом и другими работниками компаний, не учитывает сферу деятельности и область ответственности руководителя бухгалтерской службы (главного бухгалтера), обусловленных российским законодательством, теоретические и практические разработки отечественной практики внутреннего контроля в составе системы бухгалтерского учета.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 нояб. 2011 г. №402-ФЗ (в ред. от 4 нояб. 2014 г. № 344-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Профессиональный стандарт «Бухгалтер» [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 22 дек. 2014 г. URL: http://minfin.ru/ru/ perfomance/accounting/accounting/legislation/acts /#ixzz44Gyx4whB.
3. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : документ, обобщающий практику законодательства о бухгалтерском учете, М-ва финансов РФ от 26 дек. 2013 г. №ПЗ-11/2013. URL: http://minfin.ru/ru/perfomance/accounting/ accounting/legislation/generalization/.
4. Когденко В.Г. Развитие системы внутреннего контроля [Текст] / В.Г. Когденко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №15. – С. 41-52.
5. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России [Текст] : монография / С.Н. Поленова. – М. : Дашков и К°, 2012. – 318 с.
6. Серебрякова Т.Ю. Тенденция укрепления внутреннего контроля в коммерческих организациях [Текст] / Т.Ю. Серебрякова, О.Г. Гордеева // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – №3. – С. 54-60.
7. Чайковская Л.А. Информационное обеспечение внутреннего контроля [Текст] / Л.А. Чайковская // Сб. конф. НИЦ «Социосфера». – 2015. – №53. – С. 247-250.

Ключевые слова

Внутренний контроль; законодательство; управление; внутренний аудит; принципы; эффективность; должностные обязанности; соответствие.

Поленова Светлана Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Требования законодательства по бухгалтерскому учету включают правила организации системы внутреннего контроля в организации. Они охватывают факты хозяйственной жизни, ведение бухгалтерского учета, формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности и должны, в основном, основываться на локальных (внутренних) нормативных правовых актах предприятия.

Однако современная практика внутреннего контроля дает основания к утверждению того, что он организован недостаточно эффективно. Системе внутреннего контроля как одной из функций управления предприятием, так и важной его составной части – внутреннему контролю в сфере бухгалтерского учета в практической работе не придается особого значения. Подобная ситуация, верно отмеченная в статье С.Н. Поленовой, может быть изменена при реализации предложений автора: разработки федерального стандарта «Организация внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Научная и практическая ценность разработок С.Н. Поленовой заключается также в обосновании принципов построения и реализации проекта внутреннего контроля в учетной сфере, приведении в соответствие навыков, профессиональных действий и умений в области внутреннего контроля для главного бухгалтера и менеджмента организации, принимающего активное участие в создании и реализации системы внутреннего контроля.

Считаем, что предложенные автором статьи рекомендации по созданию контрольной среды в организации, классификации допущений вероятности возникновения рисковых ситуаций в отношении искажения учетных и отчетных данных и их характеристики имеют теоретический и практический смысл.

Исходя из вышесказанного, рецензент делает вывод об актуальности анализа теоретических и практических положений функционирования системы внутреннего контроля в организациях и предложений по

их совершенствованию в статье С.Н. Поленовой и рекомендует ее для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Миславская Н.А., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве РФ, г. Москва.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ