

Лисовская И. А.

*доктор экономических наук, профессор,
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ*

Трапезникова Н. Г.

*кандидат экономических наук, доцент,
Московский государственный
университет дизайна и технологии*

Внутренний контроль организации: содержание, объекты, решения по реализации

Рассмотрены актуальные вопросы организации и осуществления внутреннего контроля. Выделены основные элементы Учетной политики, регламентирующие порядок проведения контрольных процедур.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля, объекты внутреннего контроля, риск-ориентированный подход.

Internal control of organization: content, objects, points of implementation

The article concerns topical issues of internal control organization and its implementation. The basic elements of the accounting policies, regulating the order of the control procedures, are marked.

Keywords: internal control, internal control system, objects of internal control, risk-based approach.

Вступление в действие с 1 января 2013 г. федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 402-ФЗ) ознаменовало новую ступень в развитии отечественной учетной теории и практики. Одной из принципиально важных и новых норм Закона № 402-ФЗ является статья 19 «Внутренний контроль», установившая обязанность осуществления внутреннего контроля для каждого экономического субъекта [1]. Согласно указанной статье Закона организация внутреннего контроля должна осуществляться по двум направлениям:

- контроль фактов хозяйственной жизни;

- контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, если бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту (за исключением случаев, когда руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Содержание термина «внутренний контроль». Несмотря на широкое применение этого термина в ряде документов и научных статей, до настоящего времени его содержание в должной мере не раскрыто. Закон № 402-ФЗ не раскрывает содержание термина «внутренний контроль». Несмотря на то, что после принятия этого Закона Минфин России планировал разработать рекомендации для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [2], в настоящее время эти рекомендации не представлены.

Наибольшее внимание организации внутреннего контроля уделяется в документах, регулирующих деятельность кредитных организаций, и публикациях, посвященных совершенствованию системы менеджмента в банках. Так, Базельский комитет по банковскому надзору разработал рекомендации «Система внутреннего контроля в банках: основы организации». Этот документ рекомендован к применению российскими кредитными организациями в Письме Банка России от 10 июля 2001 г. № 87-Т¹.

Среди нормативных документов общепромышленного характера следует отметить федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (ФСАД № 8). Согласно п. 41 Стандарта система внутреннего контроля (СВК) представляет собой «процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам»². Кроме того, в Приложении № 2 указанного стандарта подробно рассмотрено содержание каждого из пяти элементов, входя-

¹ Письмо Банка России от 10 июля 2001 г. № 87-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору»

² Утвержден Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 № 863.

щих в СВК. В состав последних включены контрольная среда; оценка рисков аудируемым лицом; информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой отчетности; контрольные действия и мониторинг средств контроля.

Мы разделяем позицию О.Е. Орловой³, которая отмечает целесообразность рассмотрения содержания внутреннего контроля с позиции «Интегрированной концепции внутреннего контроля» — документа, разработанного Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Так, согласно позиции COSO внутренний контроль — это процесс, осуществляемый высшим органом компании, менеджерами высшего уровня и другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение следующих целей:

- финансовой эффективности деятельности, включая сохранность активов;
- достоверности финансовой отчетности;
- соблюдения действующего законодательства и требований регулирующих органов.

Предлагаемый подход позволяет определить внутренний контроль как комплекс действий, выполняемых сотрудниками компании и направленных на обеспечение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, эффективности ведения финансово-хозяйственной деятельности и сохранности активов, обеспечения интересов участников (акционеров) и инвесторов на основе выполнения норм и требований действующего законодательства и регулирующих органов. Достижение перечисленных целей предполагает построение СВК, которая фактически выступает инструментом реализации внутреннего контроля и должна соответствовать ряду принципов, включая следующие: возможность практического контроля принимаемых решений и действий со стороны руководства компании; комплексный характер СВК, позволяющий контролировать все значимые аспекты деятельности компании; применение риск-ориентированного подхода, а также уместность и целесообразность.

Объекты внутреннего контроля. Закон № 402-ФЗ выделяет два объекта контроля, во-первых, факты хозяйственной жизни, и, во-вторых, ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности. Таким образом, положения ст. 19 Закона требуют построения СВК экономического субъекта, а также создания у него службы внут-

³ Орлова О.Е. Проблема организации внутреннего контроля. // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 6.

ренного контроля для решения задач, связанных с формированием финансовой отчетности. Следует отметить, что и ранее порядок контроля хозяйственных операций необходимо было утверждать в учетной политике организации (п. 4 ПБУ 1/2008) [6], при этом механизм осуществления такого контроля не был нормативно установлен. В сложившейся ситуации экономические субъекты могут наполнить понятие «внутреннего контроля» содержанием, отвечающим как общему подходу, так и учитывающим особенности ведения ими финансово-хозяйственной деятельности, и в первую очередь, вид и масштабы деятельности, организационную структуру и разделение полномочий, иные значимые аспекты.

Решения экономических субъектов при построении СВК. С учетом того, что до настоящего времени конкретные требования, ограничения на порядок, способы (процедуры) осуществления контроля фактов хозяйственной жизни нормативно не определены, при разработке СВК организациям, у которых отсутствует обязанность проводить обязательный аудит, следует руководствоваться сложившейся практикой, отраслевыми или ведомственными инструкциями. На наш взгляд, субъекты малого бизнеса могут ограничиться описанием в соответствующем разделе и (или) в приложениях к учетной политике методов и процедур внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни. В качестве приложений к учетной политике дополнительно к графику документооборота, реестрам форм первичных документов и учетных регистров рекомендуется предусмотреть следующие регламентирующие документы:

- список лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- регламент внутрихозяйственного контроля отдельных хозяйственных операций (движения денежных средств, заключения договоров и т.д.);
- состав и полномочия комиссий по принятию к учету, списанию активов и (или) обязательств;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств, в том числе по окончании промежуточных отчетных периодов и внезапных;
- номенклатуру архивных дел и порядок хранения документов;
- регламент обработки учетной информации, включая регламент доступа, пользования и внесения изменений в базу данных бухгалтерского учета и др.

Компании, относящиеся к среднему и крупному бизнесу, а также «попадающие» под обязательный аудит, при разработке концепции

внутреннего контроля должны решить ряд вопросов, и в первую очередь вопрос о том, кто именно будет осуществлять внутренний контроль функционирования учетной системы, оценивая экономическую целесообразность создания специальной службы (или введения в штат дополнительной должности). В зависимости от масштаба и особенностей деятельности организации (наличия обособленных подразделений, работы с большим количеством и ассортиментом товарно-материальных ценностей и пр.) следует рассмотреть целесообразность принятия возможных решений: а) формирование подразделения внутреннего аудита (контроля); б) дополнительный прием в штат сотрудника на должность внутреннего аудитора (контролера); в) внесение в перечень должностных обязанностей уже работающих сотрудников контрольных функций и т.д. При этом следует иметь в виду, что должностное лицо, в обязанности которого вменяется выполнение процедур контроля бухгалтерского учета и отчетности, не должно подчиняться функционально главному бухгалтеру во избежание сомнений в объективности результатов контроля и выполнения одного из основополагающих принципов контроля — независимости.

Перечень функций и задач, возлагаемых на подразделение внутреннего контроля, следует прописать в локальных актах (положение об организации внутреннего контроля, положение о службе внутреннего аудита и т.п.), которые утверждаются в виде приложений к учетной политике. Так, например, Положение об организации внутреннего контроля должно раскрывать цели и задачи, функции, а также основные направления внутреннего контроля, к которым могут быть отнесены следующие:

- выявление и оценка рисков, а также контроль за функционированием системы риск-менеджмента;
- контроль распределения полномочий сотрудников при заключении договоров и совершении хозяйственных операций;
- контроль управления информационными потоками (получение и передача информации) и обеспечения информационной безопасности;
- мониторинг эффективности СВК.

В последнее время актуальной становится риск-ориентированная направленность внутреннего контроля. Это связано с тем, что деятельность любого экономического субъекта подвержена множеству рисков. В зависимости от фактора, вызывающего возникновение риска, различают финансовые, политические, правовые, страновые (региональные), географические, технологические, маркетинговые, ре-

путационные, операционные и прочие риски. В свою очередь, в составе финансовых выделяют риск неплатежеспособности и снижения финансовой устойчивости, процентный, инфляционный и валютный риски, налоговые и инвестиционные риски, риск неэффективности управления финансовой деятельностью и др. Наличие множества рисков и факторов, которые их генерируют, требуют их постоянного мониторинга и разработки системы управления рисками. Самостоятельное значение имеет анализ рисков с точки зрения их деления на внешние и внутренние. К числу внутренних рисков можно отнести риски: неэффективного внедрения новых информационных технологий и (или) систем, в том числе в сфере финансов и ведения бухгалтерского учета; сбоев в работе информационных систем; неправомерных или некомпетентных решений персонала; корпоративного мошенничества и т.д.

Так, в составе операционных рисков крупных компаний особо выделяют риск корпоративного мошенничества. Согласно подходу Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) к корпоративному мошенничеству относятся:

- хищение активов путем использования схем, приводящих к присвоению активов компании, включая выставление фиктивных счетов на компанию, мошенничество с платежной ведомостью, сокрытие доходов и т.д.;
- коррупционные действия, в которых работник компании использует свое служебное положение вопреки ее интересам с целью получения незаконного вознаграждения («откатов», «платы» за вход на соответствующий рынок и др.);
- мошенничество с финансовой отчетностью, направленное на фальсификацию финансовой отчетности для ее искажения с целью как улучшения — для банков, инвесторов, кредиторов, потенциальных покупателей бизнеса и др., так и ухудшения — при совершении налоговых преступлений, получении субсидий или дотаций и пр.

Дополнительные повышенные риски крупных компаний связаны с электронными информационными системами и использованием информационных технологий. Эти риски могут проявляться как в виде корпоративного мошенничества, так и в виде разглашения коммерческих тайн. Хакерские атаки, программы-шпионы и «предприимчивые» сотрудники, несанкционированно проникающие в электронные системы расчетов, способствуют «утечке» коммерческой информации (списков клиентов, новых разработок, объемов поставок, ценовой и

маркетинговой политики и т.д.). Риск утечки конфиденциальной информации приводит к потере ключевых клиентов и активов, ухудшению отношений с инвесторами и кредиторами и, как следствие, к финансовым потерям.

подавляющая часть рисков, включая перечисленные, как правило, имеют негативные финансовые последствия и часто сопряжены с искажением бухгалтерской отчетности организации. Поэтому оценка внутренних рисков хозяйственной деятельности рассматривается как важный компонент внутреннего контроля.

Подводя итог вышесказанному, необходимо подчеркнуть, что закон № 402-ФЗ акцентировал внимание на необходимости организации внутреннего контроля применительно ко всем экономическим субъектам, создав законодательные предпосылки для его организации. Вместе с тем построение эффективной системы внутреннего контроля — это длительный процесс, требующий усилий, как со стороны собственников, так и со стороны топ-менеджмента компании. Этот процесс не может быть спонтанным и иметь «разовый» характер, только постоянные и целенаправленные усилия позволят построить действенную СВК и создать условия для эффективного управления рисками.

Используемые источники

1. Федеральный Закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 — 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утв. приказом Минфина РФ от 30.11.2011 № 440.
3. Письмо Банка России от 10 июля 2001 г. № 87-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору».
4. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 № 863.
5. Орлова О.Е. Проблема организации внутреннего контроля // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 6.
6. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.
7. Тысячникова Н.А., Юденков Ю.Н. Техника проведения риск-ориентированных проверок службой внутреннего контроля // Внутренний контроль в кредитной организации. 2012. № 2.