

ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ С ЦЕЛЬЮ УСТРАНЕНИЯ РИСКОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Кучеров Алексей Викторович,

канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа
и аудита,

e-mail: saransk1979@yandex.ru

Мамонова Дарья Валерьевна,

студентка 4 курса экономического факультета,

e-mail: Mamonova.dash@yandex.ru

Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева,
г. Саранск

В статье раскрыт порядок организации и осуществления внутреннего контроля, рассмотрены процедуры предварительного, текущего и последующего контроля для непрерывности процесса внутреннего аудита, а также раскрыты цели, задачи и основные функции внутреннего контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, риски хозяйственной деятельности, организация внутреннего контроля, служба внутреннего контроля.

Каждый экономический субъект должен осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если бухгалтерская (финансовая) отчетность компании подлежит обязательному аудиту, то компания обязана проводить внутренний контроль осуществления бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением тех случаев, когда ее руководитель принял обязанность вести бухгалтерский учет самому.

Согласно Плану на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утвержденному Приказом Минфина России от 30 ноября 2011 г. № 440, Минфин России должен был разработать рекомендации для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности сразу после принятия закона № 402-ФЗ. Можно говорить, что новый закон обязывает экономические субъекты организовать контроль и проверку не только отчетности, но и ревизию сделок, событий, операций, которые влияют на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств. [1, с. 24-26]

Действующая система нормативного регулирования внутреннего контроля, как и бухгалтерского учета, включает те же четыре уровня и во многом является общей, хотя имеет и ряд существенных отличий. Так, среди

нормативных актов первого уровня наряду с общим гражданским, налоговым и бухгалтерским законодательством можно отметить специальные отраслевые законы, которые в той или иной мере затрагивающие права, обязанности и ответственность экономических субъектов при ведении ими бизнеса, имеют непосредственное отношение к проведению внутреннего контроля, например:

- ФЗ от 08.12.1995 N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации", еще штуки 2-3).

- ФЗ от 11.06.2003 № 74-ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве», 01.12.1994 № 53-ФЗ «О закупках и поставках сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия для государственных нужд»;

- ФЗ от 12.06.2008 N 88-ФЗ (ред. 22.07.2010) «О ветеринарии».

Из состава нормативных актов второго уровня следует выделить прежде всего Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, где предписывается определение в рамках учетной политики каждой коммерческой организации порядка контроля за хозяйственными операциями, а также Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности N 8 "Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности", где содержатся нормы, непосредственно регулирующие систему внутреннего контроля. Важное значение имеет определение в этом акте соотношения между системами бухгалтерского учета и системой внутреннего контроля, последнее из которых трактуется шире и включает контрольную среду, понимаемую как осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Вышеуказанным стандартом определены процедуры внутреннего контроля, к которым относятся подотчетность одних работников другим; внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности; сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация); сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации; проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей; осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами; ограничение доступа к активам и записям; сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Среди нормативных актов третьего уровня, составляющих основу методологического обеспечения как бухгалтерского учета, так и внутреннего контроля, следует выделить рекомендации Минфина РФ и других министерств и ведомств:

- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26 декабря 2002г. № 135н.

- План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной

деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000г. №94н (в ред. Приказов Минфина России от 7 мая 2003г. №38н, от 18.09.2006 N 115н, от 08.11.2010 N 142н);

- Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденные приказом Минфина России от 21 марта 2000г. №29н;

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995г. №49 (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н);

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 20 июля 1998г. №33н (в ред. Приказа Минфина России от 23 марта 2000г. №32н)

Четвертый (локальный) уровень является определяющим в сложившейся системе нормативного регулирования внутреннего контроля, ибо только в локальных нормативных актах конкретизируются условия и особенности функционирования отдельных предприятий. Опираясь на нормативную базу предыдущих уровней, каждое хозяйство самостоятельно устанавливает систему внутреннего контроля и закрепляет ее в соответствующих локальных актах (в частности, в учетной политике, штатном расписании, положениях об управленческих службах, должностных инструкциях, трудовых контрактах, локальных методиках и др.). [2, с.55-60]

Российское законодательство пока никак не определяет требований к организации аудита финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Поэтому в традиционной системе корпоративного управления к примеру акционерным обществом, особенно не имеющим международных листингов и корпоративных займов, вопрос о назначении МСФО аудитора часто ускользает из поля зрения акционеров и их представителей в совете директоров. Кроме того, российское законодательство не содержит жестких требований к необходимости подготовки консолидированной РСБУ отчетности, а сами по себе российские стандарты бухгалтерского учета позволяют не проводить консолидации при подготовке финансовой отчетности акционерного общества. В результате для проведения аудита финансовой отчетности акционерного общества по МСФО необходимо выстраивать фактически параллельный процесс отбора и назначения аудиторов, при этом в российской практике часто решение о назначении МСФО аудитора принимается советом директоров, а в некоторых случаях – и менеджментом компании.

В этой связи есть смысл обратить внимание на несколько существенных практических замечаний. Во-первых, российские акционерные общества фактически имеют возможность назначать аудитора МСФО сроком более чем на один год. В случае с аудитором по РСБУ такой возможности нет, поскольку решение о назначении аудитора РСБУ отчетности должно ежегодно вноситься в повестку собрания акционеров. Возможность назначения МСФО аудитора сроком на 2 – 3 года позволяет такому аудитору занять более принципиальную позицию в самый важный, первый год работы такого аудитора, когда он часто

замещает прежнего аудитора в работе по аудиту МСФО отчетности. Причина очень простая – МСФО аудитору не нужно испытывать прессинг со стороны менеджмента, который рутинным образом в сложившейся российской деловой практике «шантажирует» аудиторов своей возможностью повлиять на возобновление аудиторского договора на следующий год. В то же время именно в первый год работы МСФО аудитор «свежим» глазом может обнаружить ряд существенных нареканий в работе прошлого аудитора и улучшить достоверность финансовой отчетности акционерного общества, используя более принципиальные подходы к применению тех или иных стандартов МСФО. Во-вторых, руководству и совету директоров акционерного общества всегда есть смысл рассмотреть возможность назначения единого аудитора на подготовку отчетности по РСБУ и МСФО. Удобство объединения двух работ теоретически сокращает время на координацию аудиторской работы и позволяет избежать разночтений в интерпретации разных материальных элементов отчетности. Включая учет по статьям, связанным с налоговыми платежами, активами и обязательствами. Основными недостатками, чаще всего являются слабая готовность специализированных МСФО компаний (главным образом, международных аудиторских организаций) к проведению аудита по РСБУ и высокая стоимость таких работ в сравнении с российскими компаниями, специализирующимися на аудите РСБУ отчетности. [4, с. 56-64]

Задачи внутреннего контроля во все большей мере совпадают с общими задачами экономического контроля и связаны прежде всего с обеспечением сохранности контролируемых экономических ресурсов, выявлением и интерпретацией отклонений фактических результатов от заданных параметров финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, проверкой состояния бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявлением и использованием резервов роста и повышения эффективности производства. Не теряет своей актуальности и задача обеспечения соблюдения действующего законодательства в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий, что имеет все более возрастающее значение в условиях современной экономики.

Система внутреннего контроля на любом предприятии может быть организована одной из следующих форм:

1. Служба внутреннего аудита
2. Структурно-функциональная форма внутреннего контроля
3. Сочетание службы внутреннего аудита и структурно-функциональной формы внутреннего контроля
4. Контрольно-ревизионная служба

Служба внутреннего аудита, как показывает практика развития внутреннего контроля, организуется, в основном, крупными и некоторыми средними организациями, которые обладают следующими особенностями:

- 1) усложненной структурой
- 2) наличием ряда филиалов и дочерних компаний
- 3) разнообразием видов деятельности и возможностями их кооперирования

4) стремлением высшего руководства получить достоверную информацию и оценку действий руководителей всех уровней управления.

Кроме проблем контрольного характера служба внутреннего аудита помогает руководителям организации и ее структурных подразделений решать вопросы экономической диагностики, содействует выработке финансовой стратегии, проведению управленческого консультирования, подготовки проектов управленческих решений.

Структурно-функциональная форма внутреннего контроля не требует от организации серьезных дополнительных затрат на ее создание и функционирование. Эта форма предусматривает разработку внешними аудиторами совместно со специалистами организации комплекса нормативных документов, регламентирующих порядок взаимодействия ее структурных единиц и руководителей в области проведения контрольных мероприятий, составления документации по их результатам, а также подготовка решений по устранению выявленных недостатков.

В зависимости от специфики бизнеса организации вышеуказанные формы СВК могут сочетаться друг с другом. Этот путь бывает весьма полезным с точки зрения экономии затрат при обеспечении достаточно высокой степени эффективности внутреннего контроля, поскольку в этом случае небольшая служба внутреннего аудита играет роль разработчика и организатора контрольной работы, проводимой специалистами других структурных подразделений предприятия.

Как отмечалось выше, предметом, которым занимается служба внутреннего аудита, в условиях рыночной экономики является совокупность различных объектов, явлений и фактов, происходящих в процессе управления коммерческой организацией, отраженных в ее системе административного и бухгалтерского контроля, нефинансовых документах, оценке законности и эффективности проведенных финансово-хозяйственных операций, обоснованности и рациональности принимаемых управленческих решений. В настоящее время этим же, наряду со службой внутреннего аудита, занимаются и внутренние ревизоры, действующие в составе контрольно-ревизионных служб, поэтому при построении или совершенствовании деятельности систем внутреннего контроля следует учитывать разницу между этими формами контроля. При этом необходимо подчеркнуть, что, несмотря на существенные отличия службы внутреннего аудита от ревизоров по выполняемым функциональным обязанностям, она не отменяет, а дополняет ревизию.

Для обеспечения непрерывности процесса внутреннего контроля используют процедуры предварительного, текущего и последующего контроля.

Предварительный контроль осуществляется до фактического начала работы. Это входной контроль всех видов ресурсов, его цель - обеспечение требуемых условий для бесперебойной и качественной работы организации. По своему содержанию это организационный контроль, задача которого в основном состоит в проверке готовности организации, ее персонала, производственного аппарата, системы управления и прочей работе.

Предварительный контроль за персоналом призван, прежде всего, ответить на вопрос, можно ли с его помощью решать предусмотренные планом задачи. Поэтому кадровые службы тщательно изучают профессиональную пригодность сотрудников, определяют их потенциальную способность выполнения предстоящей работы. Такой контроль осуществляется на основе заранее разработанных требований, предъявляемых к каждой категории специалистов с помощью разного рода тестов, собеседований, экзаменов.

Текущий контроль выполняется непосредственно на стадии хозяйственного процесса. Его цель - совершенствование деятельности, координация ее для достижения цели. Задача такого контроля - своевременно выявить и по возможности устранить отклонения, возникающие в ходе работы, от заданных параметров.

Текущий контроль обычно существует в формах стратегического и оперативного. Стратегический контроль имеет в качестве основного объекта эффективность использования ресурсов организации с точки зрения достижения ее конечных целей и ведется не только по количественным, но и качественным показателям: - уровню производительности труда, внедрению и использованию достижений НТР, новых методов работы, технологий как в организации в целом, так и в ее подразделениях.

Заключительный контроль (итоговый) производится после выполнения работы. Это контроль итогов, его цели: формирование мотивационных вознаграждений; корректировка поведения руководителя, принимаемых решений; формирование планов на будущее на основе анализа результатов. [3, с. 82-86]

Сотрудники службы внутреннего аудита должны иметь образование и опыт работы, соответствующий их контрольной деятельности. Желательно, чтобы в руководстве службы внутреннего аудита находился сотрудник, который имеет квалификационный аттестат аудитора. Такой аттестат выдается Минфином России. Так как у аттестованного специалиста имеются специфические приемы организации и проведения аудиторской проверки, базирующейся на международных стандартах аудита и федеральных правилах аудиторской деятельности.

Поскольку служба внутреннего аудита рассматривает широкий круг вопросов, то в ее составе должны быть не только аудиторы (контролеры), но и специалисты по налогообложению, правовым вопросам, финансовому анализу, компьютерной обработке данных, и т.д. Эти специалисты могут состоять в штате службы внутреннего аудита, а могут привлекаться на договорной основе.

Кадровый состав службы внутреннего аудита в общем виде может выглядеть следующим образом:

- 1) Руководитель службы внутреннего аудита. Он, как правило, непосредственно связан с советом директоров или генеральным директором, владеет информацией обо всех вопросах, представляющих для организации повышенный интерес, предупреждает руководителей предприятий обо всех существенных недостатках и различных возможностях для повышения эффективности работы организации и ее структурных подразделений,

выявленных в ходе внутреннего аудита, подготавливает проекты решений по полученным результатам. Руководитель службы дает оценку работе ее структурных подразделений и анализирует ее, обеспечивает надзор за аудитом, осуществляет обеспечение службы программно-методической документации, проверяет обоснованность сделанных внутренними аудиторами выводов и предложений, а также организует контроль достоверности.

2) Специалист по расчетам филиалов с головной организацией. Он проводит анализ финансовых потоков, консультирует специалистов организации по финансовым вопросам, участвует в составлении общего плана и программы проверок, а также в текущем контроле за финансовой деятельностью филиалов и составлении отчета по результатам проведенной проверки.

3) Специалист по документальным и камеральным проверкам отчетности филиалов и других структурных подразделений организации. Он занимается составлением плана-графика проверок, собирает выездную группу, организует текущий контроль и осуществляет его функционирование, составляет общую программу внутреннего аудита, непосредственно участвует в проверке, информирует руководителя службы внутреннего аудита об основных результатах проверки, регулирует исполнение приказов и распоряжений руководителя головной организации филиалами и другими структурными подразделениями.

4) Внутренний аудитор. Он является непосредственным исполнителем проверки, участвует в ее подготовке, а так же документальном оформлении проведенных контрольных процедур.

5) Специалист по налогообложению

6) Специалист по правовым вопросам

7) Специалист по финансовому анализу

Специалисты, являющиеся наиболее квалифицированными, назначаются руководителями групп аудиторов, которые выполняют проверку. Руководитель такой группы занимается составлением плана-графика проверок и устанавливает очередность выполнения работ, формирует выездную группу и определяет участки работ, составляет проект общего плана и программы проведения проверки, доводит до руководителя службы ее основные результаты, включенные в отчет, пишет отчет по материалам проверки и добивается принятия соответствующих управленческих решений, организует и контролирует работу участников проверки на ее соответствие программе, проводит консультации участников группы.

Главный принцип аудитора – объективность, т.е. независимая позиция, которую обязаны занимать внутренние аудиторы в ходе проверок. Они ни под каким видом не должны приспосабливать свое мнение по организации и методике проведения контрольных мероприятий к мнению объектов проверки. Выводы и рекомендации внутренних аудиторов должны быть объективны и профессиональны. Требования к их независимости обуславливаются организационным статусом и соблюдением Кодекса профессиональной этики.

Специалисты службы внутреннего аудита выполняют широкий круг обязанностей, поэтому качество их работы во многом определяется уровнем профессиональной подготовки. Внутренние аудиторы обязаны хорошо разбираться в учетных системах, планах, нормативном хозяйстве, налоговом и хозяйственном праве, обладать достаточными знаниями по менеджменту и маркетингу, разбираться в задачах, которые стоят перед организацией, а так же обладать достаточными знаниями по применению различных методик проведения проверок и стандартов. Поэтому уже на стадии организации внутреннего аудита следует предусмотреть систему повышения квалификации ее специалистов. [5, стр.18-22]

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации. // Аудиторские ведомости – 2002 - №8. – С.41-50
2. Галкина Е.В. Современная модель внутреннего контроля в корпоративном менеджменте // Российское предпринимательство – 2013. - №1 (223) – С. 55-60
3. Михеев В.В. Организация внутреннего контроля в бюджетной сфере. Возможные подходы / Владимир В. // Журнал Бюджет – 2011 - №(107). – С. 82-86
4. Скатерщиков С. Прививка от ENRON : Практическое руководство по организации комитета по аудиту, внутреннего контроля и внутреннего аудита в акционерных обществах / Сергей Скатерщиков. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 180 с.
5. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика): учеб. пособие для вузов / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. - 442 с.

THE ORGANIZATION AND IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROLS TO ADDRESS THE RISKS IN ECONOMIC ACTIVITY

Kutcherov Aleksey Victorovich,

*PhD, senior lecturer of department of accounting, analysis and audit,
e-mail: saransk1979@yandex.ru*

Mamonova Darya Valeryevna,

*4th year student, Department of Economics,
e-mail: Mamonova.dash@yandex.ru*

*Ogarev Mordovia State University,
Saransk*

The article revealed the order of organization and implementation of internal control procedures are considered preliminary, current and subsequent control for the continuity of the internal audit process, as well as the goals, objectives and main functions of internal control.

Key words: internal control, risks of economical activity, organization of internal control, internal control service.