

УДК 657
ББК 65.052.8

К ВОПРОСУ О НОРМАТИВНОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ И В МИРЕ

А. В. Азыдова

Контроль является неотъемлемой частью деятельности хозяйствующих субъектов. Постановка внутреннего контроля является важной задачей любой организации, поскольку позволяет повысить эффективность ее деятельности в целом. В настоящее время многие организации страдают от неэффективного использования ресурсов — (материальных, трудовых, финансовых и других), от недостаточного количества информации для принятия правильных решений, от преднамеренного и непреднамеренного искажения финансовой отчетности, от незаконного присвоения активов, мошеннических действий со стороны персонала. Создание эффективной системы внутреннего контроля позволяет избежать этих и многих других проблем организации.

Создание эффективной системы внутреннего контроля необходимо начинать с разработки документов, регулирующих внутренний контроль в организации. В настоящее время существует большое количество международных и российских нормативных документов по внутреннему контролю. Однако при этом отсутствует единая методика создания документов для конкретных организаций, учитывающая отраслевые особенности их деятельности, что обуславливает необходимость создания такой методики самими предприятиями. На основе имеющегося российского и мирового опыта, а также на основе практического материала, полученного автором статьи при аудите крупных российских и международных компаний, ниже предложена методика создания документов по системе внутреннего контроля для сетевых ресторанов в рамках бизнес-циклов («Выручка», «Закупки», «Казначейство», «Заработная плата»).

Понятие внутреннего контроля. Контроль выполняет важную функцию в каж-

дом предприятии. Попробуем разобраться с понятием «контроль».

В экономической литературе контроль определяется как любые действия менеджмента, совета и других сторон, направленные на улучшение процесса управления риском и повышение вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач. Менеджмент осуществляет планирование, организацию и руководство действиями, обеспечивающими достоверную уверенность в том, что задачи организации будут выполнены [Горемыкина, Осипенко 2007: 153]. Внутренний контроль определяется как процесс, осуществляемый Советом директоров, исполнительными органами и сотрудниками организации, направленный на получение достаточной уверенности в достижении целей организации в следующих областях: 1) эффективность хозяйственной деятельности; 2) получение надежной и своевременной информации о хозяйственной деятельности; 3) соблюдение применимого законодательства [Аудиторский словарь 2003: 68].

Определение понятия «система внутреннего контроля» содержится в отечественных и зарубежных нормативных документах, в частности, в международных стандартах аудита МСА 315 «Идентификация и оценка существенных искажений на основе знания субъекта и его среды», МСА 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски».

В соответствии с МСА 315 «Идентификация и оценка существенных искажений на основе знания субъекта и его среды», система внутреннего контроля представляет собой процессы, разработанные, внедренные и осуществляемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, и прочим персоналом, с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежной финансо-

вой отчетности, эффективности и производительности операций, а также соблюдения законодательства и нормативных актов [International standard on auditing 315. Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment].

Рассмотрим основные нормативные документы, регулирующие внутренний контроль в России и в мире.

Нормативное регулирование системы внутреннего контроля в мире. В настоящее время во всем мире существует большое количество нормативных документов и стандартов осуществления внутреннего контроля. Рассмотрим нормативную базу по внутреннему контролю на примере США, поскольку нормативные документы именно этой страны повлияли на становление нормативной базы по внутреннему контролю в мире.

В США основными стандартами, которые определяют понятие, ключевые характеристики и сущность внутреннего контроля, являются стандарты AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – Американский институт присяжных бухгалтеров), которые впервые ввели понятие внутреннего контроля для финансовых аудиторов. В настоящее время указанная организация устанавливает профессиональные требования для присяжных бухгалтеров, проводит исследования и публикует материалы на темы бухгалтерского учета, аудита, консультационных услуг для администрации и налогов. AICPA имеет полномочия устанавливать стандарты и правила в четырех главных областях: стандарты аудита (Auditing standards); стандарты составления отчетности (сводов) и обзорных проверок; другие услуги по засвидетельствованию; Кодекс профессиональной этики.

Следующим важным нормативным документом является «Закон об иностранной коррупции» (FCPA — Foreign Corrupt Practices Act) — федеральный закон, принятый Конгрессом США в 1977 году (с последующими изменениями), основная направленность которого заключается в противодействии иностранной коррупции, дачам взяток и т. д. Закон устанавливает запрет на дачу взяток эмитентами, местными предприятиями и определенными другими лицами как в США, так и иностранным государственным должностным лицам. Закон обязывает эмитентов США должным

образом вести бухгалтерский учет и отчетность и осуществлять эффективный бухгалтерский контроль. В данном законе впервые законодательно закреплено требование об ответственности руководства за постановку системы внутреннего контроля [Серебрякова 2012: 78].

В США проведен ряд исследований, в результате которых составлены отчеты об адекватности внутреннего контроля в организациях. В частности, была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью, названная по имени ее первого председателя, Джеймса С. Тредвея (James C. Treadway), Комиссией Тредвея. Она была создана при участии и на средства пяти профессиональных саморегулируемых организаций:

- Американского института присяжных бухгалтеров – AICPA (American Institute of Certified Public Accountants);
- Американской Ассоциации по учету и отчетности – AAA (American Accounting Association);
- Института финансовых управляющих – FEI (Financial Executives Institute);
- Института внутренних аудиторов – ИА (Institute of Internal Auditors);
- Института специалистов управленческого учета – ИМА (Institute of Management Accountants).

В 1987 году этими организациями был выпущен отчет, который предписывал перечисленным организациям разработать общие для всех основные понятия внутреннего контроля. В результате рабочая группа под покровительством Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) провела анализ существовавшей на тот момент литературы по внутреннему контролю. В 1992 году была выпущена «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (Internal Control — Integrated Framework). Впоследствии этот документ принято было называть по наименованию комитета-организатора — концепцией COSO [Жминько; Швырева 2008: 72].

Согласно модели COSO, внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику, управленческим персоналом высшего уровня и другими сотрудниками. Данный процесс призван обеспечить достижение таких целей, как:

- целесообразность и финансовая эффективность деятельности;
- достоверность финансовой отчетности;
- соблюдение применяемого законодательства и требований регулирующих органов.

Компонентами системы внутреннего контроля являются: контрольная среда; оценка рисков; контрольные процедуры; информация и коммуникации; мониторинг.

20 июля 2002 года был принят закон Сарбенса-Оксли (Sarbanes-Oxley Act), который ужесточил требования по внутреннему контролю и повлиял на деятельность внутренних аудиторов. В результате была создана общественная организация PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board — Американский Совет по надзору за учетом в публичных компаниях), которой были переданы функции создания аудиторских стандартов от AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), административные обязанности возложены на Совет директоров и менеджмент организации по постановке системы внутреннего контроля.

Данные нормативные документы и исследования стали основой для разработки и создания системы внутреннего контроля в организациях. Постановка системы внутреннего контроля во многих компаниях получила обязательный характер. Необходимость внутреннего контроля стала осознаваться управленческим персоналом организации, а также рядовыми сотрудниками, что повлекло разработку внутренних документов по внутреннему контролю в организации.

Нормативное регулирование внутреннего контроля в Российской Федерации. В Российской Федерации основным регулирующим органом по вопросу внутреннего контроля является Министерство финансов Российской Федерации. Согласно статье 15 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», утвержденного 30.12.2008 г. №307-ФЗ, функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган [ФЗ «Об аудиторской деятельности» 2008]. В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», уполномоченным федеральным органом является Министерство финансов РФ [Постановление Правительства РФ «О Министерстве

финансов Российской Федерации» 2004]. Кроме того, согласно статье 16 указанного закона, в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации создается совет по аудиторской деятельности.

Нормативное регулирование внутреннего контроля в Российской Федерации осуществляется на законодательном уровне, нормативном уровне и уровне организации.

Законодательный уровень представлен законами, кодексами т. п. Во-первых, важное значение имеет Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, в котором закреплена обязанность организации организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности (для отчетности, подлежащей обязательному аудиту) (ст. 19) [Федеральный закон «О бухгалтерском учете» 2011].

Во-вторых, регулирующий характер носят Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (глава 12 «Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью общества») и Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.12.1998 г. № 14-ФЗ (ст. 47 Закона), которые закрепляют обязательное существование внутреннего контроля в российских организациях в виде определенных контрольных органов [ФЗ «Об акционерных обществах» 1995; ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» 1998].

В-третьих, следует отметить Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ. Государству необходимо защищать права инвесторов, поэтому формируется специальный орган по надзору за сферой ценных бумаг и бирж. Он устанавливает требования к компаниям, размещающим акции. Одним из этих требований является соответствие Кодексу корпоративного поведения. В частности, в п. 11 статьи 42 данного закона указано, что Федеральный орган исполнительной власти по рынку ценных бумаг в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, контролирует порядок проведения операций с денежными средствами или иным имуществом, совершаемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг [ФЗ «О рынке ценных бумаг» 1996].

В-четвертых, выделим Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ, в статье 4 которого указано, что к основным мерам, направленным на противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, относятся в том числе: обязательные процедуры внутреннего контроля; обязательный контроль; запрет на информирование клиентов и иных лиц о принимаемых мерах противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма; иные меры, принимаемые в соответствии с федеральными законами [ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов...» 2011].

В настоящее время государство уделяет значительное внимание противодействию легализации преступных доходов и финансирования терроризма, поэтому в дополнение к существующему федеральному закону было издано несколько постановлений и распоряжений Правительства РФ, которые детализировали необходимые шаги по осуществлению внутреннего контроля в компании.

На нормативном уровне регулирования вопросов внутреннего контроля основным и наиболее важным документом являются Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 (в редакции от 22 декабря 2011 г.), которые определяют понятие, основные принципы и характеристики внутреннего контроля. В частности, в Правиле (стандарте) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» дается определение внутреннего контроля, а также приводятся основные компоненты системы внутреннего контроля [Федеральные стандарты аудиторской деятельности 2002]. Важное значение также имеют нормативные документы Центрального банка, который работает с банковским сектором и принимает документы, адресованные банковским группам и кредитным организациям.

Таким образом, нормативная база по внутреннему контролю в России и в мире

находится на стадии становления и разработки. Несмотря на большое количество нормативных документов по внутреннему контролю, отсутствуют единые методики создания документов по внутреннему контролю на уровне конкретной организации с учетом отраслевых особенностей. Руководствуясь документами, существующими на законодательном и нормативном уровне, компании необходимо разработать внутрифирменные документы по внутреннему контролю, которые относятся к документам на уровне организации.

Разработка документов по внутреннему контролю должна начинаться с рассмотрения особенностей, присущих сфере деятельности компании, существующей организационной структуре и наличия разделения обязанностей. Документы могут разрабатываться для каждого бизнес-цикла. Мы выделяем следующие бизнес-циклы: «Закупки», «Выручка», «Заработная плата», «Казначейство». Организация может выделить и другие бизнес-циклы в зависимости от присущих ей особенностей и потребностей в детализации соответствующих бизнес-процессов. Разработку документов по внутреннему контролю в рамках бизнес-циклов мы рассматриваем применительно к сетевым ресторанам.

В отношении бизнес-цикла «Закупки» могут быть разработаны следующие документы: процедура по учету товарно-материальных ценностей, процедура по порядку проведения инвентаризации, процедура по порядку работы с поставщиками товаров, работ, услуг, процедура по порядку проведения тендеров.

В процедуре по учету товарно-материальных ценностей могут рассматриваться следующие вопросы:

1. Порядок приемки товаров на склад (в частности, пересчет товара по количеству и его проверка по качеству, создание снимков принятого товара, необходимость записи на камеру приемки товара), порядок внесения данных о товаре в складскую программу учета (порядок учета поступившего товара и наличия контроля на данном этапе), порядок оформления первичных документов, порядок передачи сведений о поступившем товаре в бухгалтерию, порядок учета поступившего товара работниками бухгалтерии.

2. Порядок учета товара работниками бухгалтерии (внесение информации о по-

ступившем товаре в бухгалтерскую программу, в частности, информации о номенклатуре, количестве и других характеристиках товара, проверка корректности переноса данных о товаре из складской программы учета в бухгалтерскую программу); порядок учета выбывшего товара.

3. Порядок проведения инвентаризации (периодичность проведения инвентаризации, ответственные лица).

4. Документальное оформление поступления, выбытия, перемещения товарно-материальных ценностей.

В рамках процедуры по проведению тендеров могут быть освещены следующие вопросы:

1. Составление резюме каждого поставщика.
2. Разделение обязанностей между сотрудниками, ответственными за проведение тендера.
3. Составление документации по проведению тендера.
4. Порядок и сроки проведения тендера.

В рамках бизнес-цикла «Выручка» могут быть разработаны следующие документы: процедура по учету выручки, маркетинговая политика, процедура по порядку ценообразования в организации.

В рамках процедуры по учету выручки рассматриваются следующие этапы:

1. Процедура по внесению данных о выручке в автоматизированную программу (например, программно-аппаратный комплекс автоматизации ресторанов «Iiko»).
2. Процедура по переносу данных из автоматизированной программы (например, программно-аппаратного комплекса автоматизации ресторанов «Iiko») в бухгалтерскую программу.
3. Контроль за порядком ценообразования.
4. Формирование отчетов и их анализ.
5. Документальное оформление поступившей выручки от продажи товаров, работ, услуг.

В рамках бизнес-цикла «Заработная плата» организация может ввести следующие

документы: процедура по учету заработной платы, положение об оплате труда и премировании и другие.

В рамках процедуры по учету заработной платы рассматриваются следующие вопросы:

1. Контроль за корректностью расчета заработной платы, страховых взносов, премий и других начислений в кадровой программе.
2. Контроль за корректностью переноса данных из кадровой программы в бухгалтерскую программу (в случае, если учет ведется в разных программах).
3. Документальное оформление.

В рамках бизнес-цикла «Казначейство» могут быть разработаны следующие процедуры: процедура по порядку работы с денежными документами, процедура по порядку осуществления платежей, процедура по контролю за просроченной дебиторской задолженностью.

Набор внутрифирменных документов по внутреннему контролю в организации должен разрабатываться ответственными сотрудниками и доводиться до сведения работников организации, отвечающих за тот или иной этап учета.

Таким образом, нормативная база по внутреннему контролю находится на стадии становления и разработки. Нормативные документы и исследования по данному вопросу дают инструкции менеджменту, руководителям, а также сотрудникам организации по внутреннему контролю в организации. Ведущими международными и региональными организациями продолжают исследования в области внутреннего контроля. На сегодняшний день все большим количеством компаний осознается необходимость внутреннего контроля в организации. Предложенная автором данной статьи методика создания документов, регулирующих внутренний контроль, может быть использована компаниями ресторанного бизнеса в целях создания эффективно функционирующей системы внутреннего контроля.

Литература

- Бычкова С. М., Рейхман М. В., Соколов В. Я. и др. Аудиторский словарь. М.: Финансы и статистика, 2003. 192 с.
- Горемыкина Т. К., Осипенкова О. Ю. Международные стандарты аудита. М.: МГИУ, 2007. 200 с.
- Жминько С. И., Швырева М. Ф., Сафонова М. Ф. Внутренний аудит. Ростов-на-Дону: Феникс, 2008. 316 с.
- Серебрякова Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: ИНФРА-М, 2012. 328 с.
- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», утвержденный 30.12.2008 г. № 307-ФЗ [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.12.1998 г. № 14-ФЗ [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696: ред. от 22 декабря 2011 г. [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов» [электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 18.05.2013).
- International standard on auditing 315. Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009 [электронный ресурс] // Официальный сайт International Federation of Accountants (IFAC). URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315/>. (дата обращения: 18.05.2013).
- Millichamp A., Taylor J. Auditing – Cambridge: Cengage Learning EMEA, 2008. 500 p. (In Russ.)
- International Standard on Auditing 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment. Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. In: The Official website of the International Federation of Accountants (IFAC). An Internet resource: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315/>. (accessed: May 18, 2013). (In Eng.)
- Millichamp A., Taylor J. Auditing - Cambridge: Cengage Learning EMEA, 2008. 500 p. (In Eng.)
- [On Approval of Federal Rules (Standards) of Audit Activities. Resolution of the Government of the Russian Federation]. September 23, 2002. No. 696. of December 22, 2011. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- [The Resolution of the Government of the Russian Federation. 30.06.2004. No. 329. “On the Ministry of Finance”]. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- Serebryakova T. Yu. [Theory and Methodology of Pass through Internal Control]. Moscow: INFRA-M, 2012. 328 p. (In Russ.)
- Zhminko S. I., Shvyreva M. F., Safonova M. F. [Internal Audit]. Rostov-on-Don: Feniks, 2008. 316 p. (In Russ.)

References

- Bychkova S. M., Reichman M. V., Sokolov V. Ya., et al. [The Audit Dictionary]. Moscow: Finance and Statistics, 2003. 192 p. (In Russ.)
- [The Federal Law “About Combating Legalization (Laundering) of Illegally-gained Income and Terrorism Financing”. 07.08.2001. No. 115-FZ]. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- [The Federal Law “On Accounting”]. 06.12.2011. No. 402-FZ. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- [The Federal Law “On Audit Activity”] approved on 30.12.2008. No. 307-FZ. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- [The Federal Law “On Joint Stock Companies”]. 26.12.1995. No. 208-FZ. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- [The Federal Law “On Limited Liability Companies”]. 08.12.1998. No. 14-FZ. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- [The Federal Law “On Securities Market”]. 22.04.1996. No. 39-FZ. An Internet resource: <http://www.consultant.ru/> (accessed: May 18, 2013). (In Russ.)
- Goremykina T. K., Osipenkova O. Yu. [International Standards on Auditing]. Moscow: Moscow State Industrial University, 2007. 200 p. (In