

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В ОРГАНИЗАЦИЯХ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

© 2013 О.А. Миронова

доктор экономических наук, профессор

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: kbua@volgatech.net

Рассмотрена проблема организации внутреннего контроля в соответствии с требованиями новой редакции Федерального закона “О бухгалтерском учете”. Раскрыта позиция автора относительно возможных вариантов решения этой проблемы.

Ключевые слова: внутренний контроль, экономический субъект, хозяйственная операция, консалтинг, система внутреннего контроля.

Новая редакция Федерального закона “О бухгалтерском учете” № 402-ФЗ, вступившего в силу с 1 января 2013 г., предусматривает организацию внутреннего контроля. Статья 19 Закона гласит: “1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. 2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)”¹.

Заметим, что требование осуществления контроля со стороны бухгалтерии не является новым. В старой редакции Закона такое требование было вписано в обязанности главного бухгалтера: “Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств”². Кроме того, к функциям бухгалтерского учета, в целом, всегда относился контроль, благодаря которому обеспечивались имущественные интересы различных субъектов общества: государства, организаций, частных лиц и групп частных лиц, в том числе акционеров (учредителей), инвесторов, кредиторов, контрагентов и др. Поскольку интересы в обществе находятся в постоянном движении и взаимодействии, не исключается возникновение противоречий между частными имущественными интересами различных субъектов. Установление баланса этих интересов и интересов государства достигается путем пра-

вового и социального регулирования бухгалтерского учета, с одной стороны, и организацией системы внутреннего контроля, обеспечивающего сохранность имущественных позиций, - с другой.

Новая трактовка требований организации внутреннего контроля в Законе “О бухгалтерском учете” вызывает определенные вопросы по его содержанию. Здесь следует отметить две позиции.

Первая позиция касается осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Исторически сложилось, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть идентифицирован, задокументирован, отражен на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи. Это предполагает наличие интеллектуально-профессионального контроля со стороны бухгалтера, осуществляющего документирование факта хозяйственной жизни и отражение его в системе учета. Эту деятельность учетного работника описывал еще в своем “Трактате о счетах и записях” Лука Пачоли, указывая, как “должно вести бухгалтерские книги”.

Современные авторы трансформировали бухгалтерский контроль в работу внутренних контролеров, внутренних аудиторов. Отчасти это справедливо, поскольку, проверяя каждый факт хозяйственной жизни (хозяйственную операцию), человек, осуществляющий контроль, обязан: квалифицировать свершившуюся операцию на предмет соответствия ее содержания: договору (контракту), закону, правилам учетной политики; определить корреспондирующие счета, по дебету и кредиту которых следует отразить данную операцию; оформить должным образом первичный документ (или бухгалтерскую справку); при необходимости определить фактическую стоимость

свершившейся операции, если ее определение требует дополнительных расчетов, и т.д. Эту же работу осуществляет бухгалтер, который в момент совершения хозяйственной операции обязан ее идентифицировать и принять к учету. Следовательно, п. 1 ст. 19 Федерального закона “О бухгалтерском учете” № 402-ФЗ является нормой, которая исполняется согласно процедуре ведения бухгалтерского учета всеми бухгалтерами.

Вторая позиция касается организации и осуществления внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данное требование п. 2 ст. 19 Федерального закона следует разделить на два: 1 - организация и осуществление внутреннего контроля в отношении ведения бухгалтерского учета; 2 - организация и осуществление внутреннего контроля составления бухгалтерской финансовой отчетности. Эта задача является более объемлющей. По сути, контролю должна быть подвергнута вся система бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской финансовой отчетности. Такая работа вряд ли под силу отдельно взятому бухгалтеру. В действующей практике существуют механизмы организации такого контроля, их два: во-первых, службами внутреннего контроля самой организации, во-вторых, аудиторскими или консалтинговыми фирмами в рамках заключенных договоров консалтинга. Как правило, такие договоры предусматривают организацию внутреннего контроля либо всей, либо части управленческой деятельности предприятия, заключившего договор с консалтинговой фирмой. Безусловно, вторая форма осуществления внутреннего контроля более профессиональна, но в то же время затратна. К этой форме прибегают, как правило, крупные предприятия, корпорации, в состав которых входят многочисленные дочерние общества.

В зарубежной практике сложилась идеология организации внутреннего контроля. Одной из самых известных идеологий является Концепция Комитета спонсорских организаций Комиссий Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO). Структура внутреннего контроля, согласно COSO, традиционно включает четыре блока: 1 - средства и методы контроля; 2 - оценка рисков; 3 - информационно-коммуникационные технологии; 4 - мониторинг. Внутренний контроль понимается в данной концепции как про-

цесс, осуществляемый собственниками, советом директоров, исполнительным руководством для получения разумной уверенности в том, что организация достигнет целей по ряду направлений: стратегические цели; экономичное и эффективное использование ресурсов, сохранность активов, достоверность отчетности; соответствие законодательству, внутренним политикам и процедурам; предотвращение мошенничества; управление рисками.

Предполагая, что внутренний контроль в постановке концепции COSO будет являться частью управленческой деятельности (процесса управления), можно гарантировать его компетентность проведения при условии, что стратегия, философия и методы руководства расположены к принятию системы внутреннего контроля, организованной в качестве консалтинговой услуги. Не следует исключать в этом вопросе возможности возникновения противоречий интересов собственников, в большей степени заинтересованных в надежной системе внутреннего контроля, нежели интересов менеджмента, с одной стороны, и интересов активных инвесторов и менеджмента - с другой. Приведем высказывание Р.А. Познера в отношении позиции активного инвестора, которую, по мнению автора, можно реализовать, как минимум, тремя способами:

1. “...убедить совет директоров в целесообразности содействия продаже или слиянию, которые передадут управление компанией покупателю. За согласие директоров и менеджеров покупаемой фирмы может быть обещано щедрое вознаграждение в форме выгодных консалтинговых контрактов и т.п. Однако акционеры должны будут проголосовать по поводу предлагаемой продажи или слияния”.

2. “...Потенциальный покупатель может предложить покупку большей части нереализованных акций корпорации... по цене, находящейся между текущей рыночной ценой и ценой, по которой они продавались бы при надлежащем управлении и контроле. Если тендерное предложение принимается, покупатель будет иметь достаточное число голосов, чтобы выбрать свой собственный совет директоров, который затем проведет замену существующего менеджмента”.

3. “Корпоративный или индивидуальный инвестор может купить достаточное количество акций, чтобы: а) создать фонд для проведения компании сбора доверенностей на голосование у

других акционеров; б) получить значительную прибыль от увеличения рыночной цены акций фирмы при смене старого совета директоров и менеджмента³.

Каждый из способов не исключает наличия надежной системы внутреннего контроля, с одной стороны, и возможности реализации имущественных интересов инвесторов - с другой.

Конфликт интересов может возникнуть и при условии высокой стоимости консалтингового договора по организации системы внутреннего контроля и ее сопровождению со стороны консалтинговой фирмы. Поэтому можно говорить о противоречивости некоторых принципов контроля, например, принципа профессиональной компетенции, означающего, что лица, осуществляющие контрольные действия, обладают достаточным количеством знаний и опытом в этой области, и принципа добросовестности и честности субъектов внутреннего контроля, означающего, что персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля или ведение учета, не всегда может обладать должными профессиональными знаниями и характеристиками. Качество контроля во многом обусловлено качеством учетных работ.

Внутренний контроль деятельности организации вызывает необходимость выделения бизнес-процессов не только основной производственной деятельности, но и бизнес-процессов управления. Любой бизнес-процесс должен отвечать требованиям единства, содержать такие элементы, как: 1 - входы; 2 - выходы; 3 - работы; 4 - владелец; 5 - ресурсы; 6 - инфраструктура; 7 - границы. Это необходимо для построения сквозных процессов, проходящих через несколько структурных подразделений одной организации, и процессов, имеющих определенные границы внутри одного подразделения. Важно, чтобы "владельцем бизнес-процесса" был назначен сотрудник организации (руководитель того или иного уровня), отвечающий за результаты процесса и имеющий полномочия по управлению им.

Проблемой является декомпозиция бизнес-процессов, т.е. выделение в его составе частей более низких уровней иерархии - подпроцессов. Теоретически любой бизнес-процесс может быть декомпозирован до действий конкретного сотрудника, если это требуется для проведения внутреннего контроля.

Сложность работы консалтинговых фирм по формированию и изучению бизнес-процессов

организации заключается: в понимании целей бизнес-процессов; понимании причин, источников и мест возникновения рисков; в описании существующих контрольных процедур; в понимании недостатков в организации системы внутреннего контроля по сформированным бизнес-процессам.

Безусловно, чем сложнее работы, осуществляемые консалтинговыми фирмами, тем дороже для предприятия будет обходиться организация систем внутреннего контроля и внешнее их сопровождение. Справедливо возникает вопрос к законодателям - кого коснется норма Федерального закона № 402-ФЗ, обязывающая экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль. Даже при условии, что организация создаст самостоятельно систему внутреннего контроля, отвечающую требованиям управления, разработает необходимый пакет регламентов (внутренних стандартов) внутреннего контроля, неминусом это приведет к дополнительным затратам в рамках одной организации и к трансакционным издержкам в рамках крупных корпоративных структур, имеющих дочерние предприятия.

В данной связи тербуется, по нашему мнению, четкое разъяснение форм организации систем внутреннего контроля для разных групп российских организаций:

- для организаций, отчетность которых должна быть подвергнута обязательному аудиту, - организация системы внутреннего контроля должна быть всеобъемлющей, т.е. охватывающей всю основную (производственную) деятельность и сферу управленческой деятельности. Для этих организаций следует вменить в обязанность разработку внутренних стандартов контроля или положений, разработанных с учетом требований управления и специфики деятельности организации;

- для организаций, отчетность которых не подвергается обязательному аудиту, - организация всеобъемлющей системы внутреннего контроля может осуществляться по инициативе собственников. Необходимость разработки системы внутренних стандартов контроля в этом случае должна оставаться обязательной;

- для организаций, отчетность которых не подвергается обязательному аудиту, не желающих организовать полнокровную систему внутреннего контроля, - организация внутреннего контроля может осуществляться по основным участкам учета на основе внутренних регламентов (поло-

жений), являющихся неотъемлемой частью учетной политики. Это, в свою очередь, требует внесения изменений в ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации”.

Поскольку законодатель предусмотрел в новой редакции Федерального закона “О бухгалтерском учете” порядок регулирования бухгалтерского учета на основе федеральных стандартов, постольку при принятии возможного стандарта об организации внутреннего контроля все сформулированные выше вопросы будут сняты. Однако остается некоторое сомнение, что введение федеральных стандартов бухгалтерского учета потребует от бухгалтерий организаций разработки аналогичных внутренних стандартов бухгалтерского учета. Такую практику в настоящее время мы наблюдаем в системе стандартов аудита: на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторские фирмы разрабатывают внутренние стандарты аудита, приме-

нение которых, так же как и федеральных правил, является для аудиторских организаций обязательным. Не приведет ли стандартизация учетных и контрольных работ к серьезному отвлечению специалистов по бухгалтерскому учету от выполнения их основных обязанностей? Будет ли система внутренних стандартов контролироваться так же, как контролируется сегодня правомерность формирования и исполнение учетной политики? Вопросов возникает для практиков достаточно много. Поэтому проблемы организации систем внутреннего контроля (СВК) требуют более глубокого изучения.

¹ Федеральный закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”.

² Федеральный закон от 21 нояб. 1996 г. № 129-ФЗ: [ред. от 28 сент. 2010 г.] “О бухгалтерском учете”.

³ Познер Р.А. Экономический анализ права: в 2 т. / пер. с англ. под ред. В.Л. Тамбовцева. СПб., 2004. Т. 2. С. 559.

Поступила в редакцию 06.03.2013 г.