

Тема 2

Особенности организации внутреннего контроля коммерческой организации

1. Организационная деятельность и организация внутреннего контроля.
2. Этапы организации внутреннего контроля.
3. **Формы внутреннего контроля.**
4. **Элементы внутреннего контроля.**
5. **Организация внутреннего контроля.**
6. Процедуры и методы внутреннего контроля.
7. Методики внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
8. Принципы и требования к функционированию внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

1. Организационная деятельность и организация внутреннего контроля

Организационная структура определяет существующие формы власти и подчинения в организации, регламентирует ответственность сотрудников, порядок составления отчетов. Уровень организационной структуры частично зависит от размеров и назначения организации. Если для крупного предприятия характерна многоступенчатая организация с определенным порядком составления документов и отчетности, то на малом предприятии она будет мешать прохождению требуемого потока информации.

Распределение полномочий и ответственности между персоналом организации должно гарантировать правильное ведение хозяйственных операций. С этой целью разрабатываются и доводятся до сотрудников в письменной форме должностные инструкции, планы мероприятий, рекомендации и указания. Для предотвращения попыток отдельных лиц нарушать требования контроля следует обеспечивать разделение несовместимых функций. Функции данного сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может привести к совершению ошибок и нарушений и затруднять их обнаружение. Обычно подлежат распределению между различными лицами следующие функции: непосредственный доступ к активам; разрешение на совершение операций с активами; непосредственное осуществление хозяйственных операций; отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Например, отпуск материалов со склада должен быть санкционирован ответственным сотрудником администрации организации, непосредственный отпуск проводит кладовщик на основании накладной, материалы используют работники цеха, учитывает и контролирует операции бухгалтер (а также внутренний аудитор). Целесообразно, чтобы в компьютеризованной системе учета персонал, ответственный за отражение данных по финансовому положению, не занимался обработкой данных по хозяйственным операциям. В небольших организациях адекватное разделение обязанностей между сотрудниками затруднено, что повышает риск финансовых нарушений.

Организационная деятельность предприятия направлена на обеспечение эффективного функционирования системы внутреннего контроля (СВК) и управления рисками. Ключевым элементом является четкое распределение ответственности между органами управления, подразделениями и сотрудниками в части осуществления контрольных процедур и мониторинга эффективности СВК.

В рамках организации внутреннего контроля предприятия придерживается следующих принципов:

- **принцип независимости:** Подразделение внутреннего аудита и комплаенс-контроля функционально независимо от операционных подразделений и подчиняется непосредственно высшему руководству.
- **принцип компетентности:** Сотрудники, вовлеченные в процессы внутреннего контроля, обладают необходимыми знаниями, навыками и опытом для выполнения своих обязанностей.
- **принцип документирования:** Все ключевые процессы и контрольные процедуры формализованы в виде внутренних регламентов, политик и инструкций.
- **принцип отчетности:** Регулярно осуществляется сбор и анализ информации о функционировании СВК, результаты которого представляются органам управления для принятия решений.

Организация внутреннего контроля предполагает создание и поддержание эффективной системы мониторинга рисков, которая включает в себя идентификацию, оценку, реагирование и мониторинг рисков, связанных с деятельностью Общества. В рамках данной системы регулярно проводятся оценки рисков на уровне подразделений и Общества в целом, разрабатываются планы мероприятий по управлению рисками и осуществляется контроль за их выполнением.

2. Этапы организации внутреннего контроля

Внутренний контроль – это система, обеспечивающая разумную уверенность в достижении целей организации, включая эффективность и результативность операций, достоверность финансовой отчетности и соответствие законодательству. Организация эффективного внутреннего контроля – процесс многоэтапный, требующий системного подхода и четкого понимания задач.

1. Определение целей и задач. Прежде чем приступить к построению системы внутреннего контроля, необходимо четко сформулировать цели и задачи, которые она должна решать. Это могут быть, например, защита активов, предотвращение мошенничества, обеспечение точности финансовой отчетности, соблюдение нормативных требований. Цели должны быть измеримыми, достижимыми, релевантными и ограниченными во времени (SMART).

2. Оценка рисков. После определения целей необходимо провести оценку рисков, которые могут помешать их достижению. Риски могут быть связаны с операционной деятельностью, финансовой отчетностью, соблюдением законодательства и т.д. Оценка рисков включает определение вероятности возникновения риска и потенциального ущерба от его реализации.

3. Разработка контрольных процедур. На основе результатов оценки рисков разрабатываются контрольные процедуры, предназначенные для минимизации или устранения выявленных рисков. Контрольные процедуры могут быть превентивными (направленными на предотвращение возникновения риска) и детективными (направленными на выявление возникших нарушений).

4. Внедрение системы внутреннего контроля. После разработки контрольных процедур необходимо их внедрить в практику организации. Это включает в себя разработку соответствующих политик и процедур, обучение персонала, установку контрольных точек и т.д. Важно обеспечить, чтобы все сотрудники понимали свои обязанности и ответственность в рамках системы внутреннего контроля.

5. Мониторинг и оценка эффективности. После внедрения системы внутреннего контроля необходимо регулярно проводить мониторинг и оценку ее эффективности. Это может включать в себя проведение внутренних аудитов, анализ отчетов, получение обратной связи от сотрудников. По результатам мониторинга и оценки необходимо вносить корректировки в систему внутреннего контроля с целью ее совершенствования.

6. Документирование. Все этапы организации внутреннего контроля должны быть тщательно задокументированы. Это необходимо для обеспечения прозрачности системы, облегчения ее мониторинга и оценки, а также для передачи знаний и опыта новым сотрудникам.

3. Формы внутреннего контроля

Понятие форм внутреннего контроля многогранно. Ежегодно растет заинтересованность в данной форме финансового контроля как у самих экономических субъектов, так и у контрольных органов. В связи с этим происходит стремительное увеличение классификационных подходов данной проблематики. Однако не все классификационные признаки закреплены на законодательном уровне, следовательно, имеется ограничение по применению значительного их количества в практической деятельности. Контрольные органы могут использовать исключительно те классификации, которые закреплены в нормативно-правовых актах.

Федеральный закон «О Счетной палате Российской Федерации» определяет методы и формы надзорно-контрольной деятельности. К методам относятся ревизия, мониторинг, обследование и анализ. Формы представлены предварительным аудитом, оперативным анализом и контролем, последующем аудитом.

Департаментом контрольно-ревизионной деятельности и аудита Министерства науки и высшего образования РФ сформированы Рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля организациями, подведомственными Министерству науки и высшего образования РФ от 23.12.2019 (далее - Рекомендации Минобрнауки России). Ведомством выделяются следующие формы внутреннего контроля:

- ▶ по времени осуществления: предварительный, текущий, последующий;

Предварительный контроль – контроль, осуществляемый до совершения финансово-хозяйственных операций.

Текущий контроль проводится в процессе совершения финансово-хозяйственных операций.

Последующий контроль осуществляется по итогам завершения финансово-хозяйственных операций.

- ▶ по объему проведения контрольных мероприятий: сплошной и выборочный;

- ▶ по способу осуществления контрольных мероприятий: документальный, фактический, смешанный;

- ▶ в зависимости от периодичности проведения контрольных мероприятий: непрерывный и периодический.

Также в Рекомендациях Минобрнауки России приводится классификация видов проверок:

- ▶ в зависимости от наличия необходимости срочного проведения контрольных мероприятий: плановые и внеплановые проверки;

- ▶ документальные проверки и проверки по фактическому изучению вопроса (без указания признака классификации);

- ▶ в зависимости от места проведения проверки: камеральные и выездные;

- ▶ в зависимости от целей проверки, проверяемых направлений деятельности: комплексные и тематические;

- ▶ в зависимости от объема проверяемых вопросов и поставленных задач: выборочные и сплошные.

Таким образом, классификационные признаки, содержащиеся в нормативно-правовых актах, подтверждают неоднозначность форм внутреннего контроля.

На практике применяются представленные выше четыре классификационных признака форм внутреннего контроля, предложенные в Рекомендациях Минобрнауки России. Многообразие форм внутреннего финансового контроля отражает его многофункциональность.

нальность. Каждая из форм по-разному раскрывает понятие контроля, его содержание и задачи.

Классификация видов контроля с указанием признака, послужившего основой для составления классификационных групп, представлена на рисунке.

Классификационный признак	Классификационная группа
1	2
Включенность субъекта контроля в систему деятельности учреждения	– Внешний; – внутренний
Направление деятельности объекта контроля	– Финансовый; – бухгалтерский; – строительный; – хозяйственный; – бюджетный; – налоговый; – валютный; – страховой
Субъект контроля	– Государственный; – ведомственный; – внутренний; – общественный; – аудиторский

4. Элементы внутреннего контроля

Основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- а) контрольная среда;
- б) оценка рисков;
- в) процедуры внутреннего контроля;
- г) информация и коммуникация;
- д) оценка внутреннего контроля.

Контрольная среда представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом. Контрольная среда отражает культуру управления экономическим субъектом и создает надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля.

Оценка рисков представляет собой процесс выявления и анализа рисков. Под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности. При выявлении рисков экономический субъект принимает соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля.

Применительно к ведению бухгалтерского учета, в том числе составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценка рисков призвана выявлять риски, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ходе такой оценки экономический субъект рассматривает вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из следующих допущений:

а) возникновение и существование: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности экономического субъекта;

б) полнота: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете;

в) права и обязательства: имущество, имущественные права и обязательства экономического субъекта, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют;

г) оценка и распределение: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета;

д) представление и раскрытие: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поскольку эффективность внутреннего контроля снижается при превышении руководством или иным персоналом экономического субъекта должностных полномочий, одним из важных направлений оценки рисков является оценка риска возникновения злоупотреблений. Злоупотребления могут быть связаны с приобретением и использованием активов, ведением бухгалтерского учета, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, совершением действий, являющихся коррупциогенными (включая коммерческий подкуп). Оценка данного риска предполагает выявление участков (областей, процессов), на которых могут возникать злоупотребления, а также возможностей для их совершения, в том числе связанных с недостатками контрольной среды и процедур внутреннего контроля экономического субъекта.

Процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта.

Процедуры внутреннего контроля основываются на принципах и стандартах, составляющих контрольную среду экономического субъекта, и применяются с учетом ее особенностей. Например, такая процедура внутреннего контроля, как санкционирование (авторизация) платежей может осуществляться руководителями разного уровня в зависимости от суммы платежа.

Коммуникация представляет собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля. Например, персонал экономического субъекта должен быть осведомлен о рисках, относящихся к сфере его ответственности, об отведенной ему роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля и информированию руководства.

Оценка внутреннего контроля осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля, указанных в подпунктах "а" - "г" пункта 5 настоящего документа, с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения их. Оценка внутреннего контроля осуществляется не реже одного раза в год. Объем оценки внутреннего контроля определяется руководителем или внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) экономического субъекта.

Одним из видов оценки внутреннего контроля является непрерывный мониторинг внутреннего контроля, т.е. оценка внутреннего контроля, осуществляемая экономическим субъектом на постоянной основе в ходе его повседневной деятельности. Непрерывный мониторинг может осуществляться руководством экономического субъекта в форме регулярного анализа результатов деятельности экономического субъекта, проверки результатов выполнения отдельных хозяйственных операций, регулярной оценки и уточнения внутренней организационно-распорядительной документации и других формах.

5. Организация внутреннего контроля

Порядок организации внутреннего контроля, в том числе обязанности и полномочия подразделений и персонала экономического субъекта, определяются в зависимости от

характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления.

При организации внутреннего контроля необходимо исходить из того, что:

- а) внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях;
- б) в осуществлении внутреннего контроля должен участвовать весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и функциями;
- в) полезность внутреннего контроля должна быть сопоставима с затратами на его организацию и осуществление.

Внутренний контроль, как правило, осуществляют:

- а) органы управления экономического субъекта;
- б) ревизионная комиссия (ревизор) экономического субъекта;
- в) главный бухгалтер или иное должностное лицо экономического субъекта, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета (физическое или юридическое лицо, с которым экономический субъект заключил договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета);
- г) внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) экономического субъекта;
- д) специальные должностные лица, специальное подразделение экономического субъекта, ответственные за соблюдение правил внутреннего контроля, предусмотренного иными федеральными законами;
- е) другой персонал и подразделения экономического субъекта.

Организация и оценка внутреннего контроля может осуществляться экономическим субъектом самостоятельно или (и) внешним консультантом (в том числе аудиторской организацией).

Для организации внутреннего контроля экономический субъект может создать специальное подразделение (**службу внутреннего контроля**).

Специальное подразделение внутреннего контроля (служба внутреннего контроля) экономического субъекта:

- а) осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля;
- б) координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.

Создание специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) обоснованно в случаях, когда:

- а) задачи и объем деятельности по организации внутреннего контроля таковы, что экономически целесообразно возложить исполнение этой функции на подразделение, осуществляющее указанную деятельность на постоянной основе;
- б) в силу специфики деятельности экономического субъекта для обеспечения эффективности внутреннего контроля требуется накопление, сохранение и передача специальных знаний, навыков и опыта;
- в) риски деятельности экономического субъекта настолько высоки, что обеспечение эффективности внутреннего контроля предполагает деятельность специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) на постоянной основе;
- г) существуют требования законодательства или регулятора финансового рынка о создании экономическим субъектом специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля).

При организации и осуществлении внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни субъект малого предпринимательства должен руководствоваться требованием рациональности. В случае если какие-либо элементы внутреннего контроля не могут быть применены субъектом малого предпринимательства, его руководитель может организовать внутренний контроль любым другим способом, который обеспечивает достижение целей организации и осуществления внутреннего контроля. Например: руково-

датель субъекта малого предпринимательства может принять на себя все функции по организации и осуществлению внутреннего контроля; если численность персонала экономического субъекта не позволяет осуществить разграничение полномочий и ротацию обязанностей, субъект малого предпринимательства может использовать другие процедуры внутреннего контроля, которые позволяют покрыть имеющиеся риски (сверку, надзор).

Привлечение внешнего консультанта для организации или оценки внутреннего контроля целесообразно в следующих случаях:

а) собственные ресурсы экономического субъекта недостаточны для выполнения задач по организации или оценке внутреннего контроля в установленные сроки;

б) затраты на создание и содержание специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) или внутреннего аудитора (службы внутреннего аудита) превышают стоимость привлечения независимого консультанта (аудиторской организации) для выполнения задач по организации или оценке внутреннего контроля соответственно;

г) заинтересованность руководства экономического субъекта в независимости оценки внутреннего контроля;

д) использование стандартных, апробированных подходов к организации или оценке внутреннего контроля.