

УДК 657.622

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ: НОРМАТИВНЫЙ АСПЕКТ

Новикова Татьяна Юрьевна, к.э.н., доцент, декан экономического факультета

Мотолянец Марина Владимировна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

**Ярославский государственный университет имени П.Г. Демидова,
Российская Федерация**

Novikova Tatiana Yurievna, Cand. Sci. (Economics), Associate Professor, Dean of the Faculty of Economics, noviktata22@mail.ru

Motolyanets Marina Vladimirovna, Cand. Sci. (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, am-am@inbox.ru

P. G. Demidov Yaroslavl State University, Russian Federation

Аннотация. Эффективность функционирования внутренней контрольной системы обусловлена рядом обстоятельств: нормативно-правовыми требованиями к внутреннему контролю, типом организации бизнеса, ее сферой деятельности, масштабом и спецификой организационной структуры. Разработка данной систе-

мы представляет собой непростую задачу, требующую учета большого количества переменных для обеспечения ее надежности и результативности. Значительную роль в этом процессе играет степень определенности и однозначности правового регулирования.

Ключевые слова: внутренний контроль, международные стандарты аудита, ведомственный контроль, внутренние предписания.

В России на настоящий момент не существует единой комплексной системы нормативно-правового регулирования организации и осуществления хозяйствующим субъектом внутреннего контроля. Построение системы внутреннего контроля экономическими субъектами до недавнего времени в основном опиралось на положения международных стандартов и концепций, отдельные нормативные акты, которые впоследствии были адаптированы к национальному законодательству.

Закон Сарбейнса-Оксли (Sarbanes-Oxley Act), утвержденный в Соединенных Штатах Америки в 2002 году, является ключевым документом в сфере управления и создания системы внутреннего надзора предприятий. Он применяется главным образом к компаниям с публичной торговлей акций, чьи ценные бумаги котируются на биржах. Особенно важным является раздел 404 этого закона, предписывающий ежегодную проверку руководителями компаний действенности механизмов внутреннего контроля, используемых при подготовке финансовой документации. Результаты такой проверки должны быть представлены в виде отчета, а также подтверждены независимыми аудиторами, что позволяет укрепить систему внутреннего контроля. Таким образом, закон возлагает на топ-менеджмент ответственность за регулярное оценивание и совершенствование системы внутреннего контроля с помощью сторонних экспертов, а также за предоставление годовых отчетов акционерам.

Еще одним из значимых документов, оказавшим влияние на развитие внутреннего контроля, по праву является концепция (COSO) «Внутренний контроль. Интегрированная модель» Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдвее, разработанная в 1992 году. В рамках COSO «внутренний контроль» понимается как комплекс мер, предпринимаемых правлением компании, высшим руководством и персоналом, направленных на подтверждение надежности финансовых данных, оптимизацию деятельности, соответствие бизнес-процессов нормам права и требованиям регулирующих институтов.

Принципы, заложенные концепцией COSO, послужили основой для разработки международных стандартов аудита. Так, одним из основных предъявляемых к ним требований является обеспечение качества внутреннего контроля проверяемых экономических субъектов и ее возможность предотвращать существенные искажения финансовой отчетности.

В рамках внешних проверок применяются международные стандарты аудита, МСА 315 "Идентификация и оценка рисков материальных искажений" и МСА 330 "Аудиторские действия в зависимости от выявленных рисков", на основе которых оценивается эффективность системы внутреннего контроля организации в части предотвращения ошибок, которые способны существенным образом повлиять на достоверность финансовых данных отчетности [1, 2]. При этом, в соответствии с общепринятыми международными нормами и принципами, организации не должны рассчитывать на то, что внедрение действенной системы внутреннего кон-

троля обеспечит абсолютную защиту от потенциальных угроз и полную финансовую устойчивость предприятия.

Считаем данное уточнение справедливым, поскольку собственники и руководители компании должны осознавать, что эффективно организованный внутренний контроль может обеспечить лишь определенную уверенность в непрерывности и законности осуществляемой деятельности, но при этом не гарантирует абсолютный результат.

Стоит отметить, что в настоящее время российская правовая система организации внутреннего контроля коммерческих организаций находится в стадии разработки и нами предлагается условно разделить ее на несколько ступеней.

Основным уровнем законодательного регулирования является законодательный, представленный комплексом федеральных законов, содержащих соответствующие нормы права. Однако необходимо учитывать, все эти законодательные акты носят лишь общее императивное требование о том, что внутренний контроль должен быть организован, но не определяют порядок его организации и ведения.

К некоторым общественно значимым субъектам экономической деятельности, таким как акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью с учетом ряда специальных критериев и требований, законодатель предъявил более жесткое правовое регулирование их деятельности, и, следственно, к организации и осуществлению внутреннего контроля. Однако комплексного подхода к вопросам разработки, внедрению и оценке внутреннего контроля экономическим субъектом ни один российский закон не содержит.

Среди инструментов правового воздействия вторым уровнем регулирования можно выделить ведомственные документы – как устанавливающие правила, так и дающие рекомендации. Преимущественно эти акты предписывают внедрение системы внутреннего контроля, при этом зачастую не детализируют её суть, конкретные методы и способы организации. Ключевым ориентиром в вопросах организации и проведения внутреннего контроля хозяйствующих организаций служит Информационное письмо Министерства финансов РФ [3]. Хотя оно и не содержит обязательных требований, а имеет лишь общий рекомендательный формат, тем не менее охватывает существенную долю аспектов, касающихся порядка создания и функционирования данной системы.

Отсутствие единого законодательного регулирования вопросов организации внутреннего контроля приводит к возникновению большого количества методик по его организации. И определяется отдельными исследователями как существенный недостаток, мешающий «сформировать полноценную картину внутреннего контроля как в целом по хозяйствующему субъекту, так и по направлениям его деятельности, объектам» [4, с. 21]. По мнению сторонников данного высказывая одним из важнейших аспектов является однозначный подход к основной терминологии для элементов и процедур внутреннего контроля, что позволит единообразно оценивать любую структуру управления и функции бизнес-процессов для всех экономических субъектов.

Таким образом, можно констатировать обоснованную необходимость в разработке единых стандартных подходов к построению эффективной системы внутреннего контроля, выявить и формализовать все процессы системы внутреннего контроля организации и интегрировать их с другими бизнес-процессами и информационными системами организации.

При этом, по нашему мнению, данное обстоятельство не в полной мере стоит

рассматривать как негативное. Отсутствие стандартизированного подхода законодателя к построению организации системы внутреннего контроля каждого конкретного экономического субъекта, наделенного специфическими особенностями, свидетельствует не об упущениях и пробелах в законодательстве, а о своеобразном условном делегировании некоторых полномочий собственникам и руководителям субъекта. То есть цель руководства организации должна проявляться в том, что внутренний контроль осуществляется силами самой организации и ее работниками, а не внешними контролирующими органами, и только тогда он будет действительно эффективным. Требования к четкой регламентации и отсутствие правовой неопределенности применяются к правовым актам в тех ситуациях, когда необходимо минимизировать случаи превышения должностных полномочий государственных органов, осуществляющих контроль деятельности субъекта и недопущения дифференцированных подходов к применению мер ответственности.

При осуществлении внутреннего контроля экономический субъект в первую очередь заинтересован в повышении рентабельности своей деятельности, сохранности активов, предотвращении злоупотреблений и нарушений трудовой дисциплины, а также соблюдении действующего законодательства.

Соответственно, с учетом высокой роли нормативно-правовых актов, которые экономическим субъектам следует разрабатывать самостоятельно с учетом их индивидуальных особенностей, в статье предложено выделить локальный уровень в качестве третьего и самого важного уровня правового регулирования вопросов внутреннего контроля. К нему предлагается отнести категории документов, в которые входят концептуальные основы внутреннего контроля и их отдельные элементы, правила осуществления, идеи по поддержанию финансовой устойчивости, описание хода деятельности, установленные методики внутреннего контроля, указания сотрудникам предприятия и прочие подобные материалы.

Исходя из вышеописанного подхода к классификации законодательства и нормативов, регулирующих систему внутреннего контроля и надзора, предлагается следующая организация его правового поля на территории России:

- 1 степень — федеральное законодательство;
- 2 степень — распорядительные документы ведомств;
- 3 степень — внутренние предписания компании.

При этом, учитывая необходимость неукоснительного следования нормам действующего законодательства во внутренней контрольной деятельности, целесообразно считать локальный уровень определяющим для построения системы внутреннего контроля внутри предприятия. Таким образом, каждая организация (кроме тех, чья работа связана с высокими рисками и регламентируется особым образом) имеет возможность создавать собственную корпоративную систему внутреннего контроля, опираясь на особенности своей работы, а также на ключевые цели и задачи, поставленные перед внутренним контролем, путем издания внутренних документов (положений, правил, инструкций).

Принципиально важным условием создания законодательной системы считается тот факт, что регулирование той или иной сферы будет оправданным и полным, но без излишней строгости и отягощения. В этой связи мы считаем обоснованной потребность в создании единого нормативного документа, охватывающего вопросы организации и проведения внутреннего контроля во для всех предприятий. Тем не менее, согласны с мнением большинства экономистов о важно-

сти четкого определения ключевых понятий и параметров для элементов и процессов внутреннего контроля. Это необходимо для объективной оценки систем внутреннего контроля разных компаний, так как разночтения в интерпретации базовых терминов затрудняют сравнение отдельных показателей и даже делают его невозможным.

Также стоит подчеркнуть, что, предписывая всем участникам экономического оборота организовывать и проводить внутренний контроль за хозяйственными операциями, закон оставляет значительный простор для самостоятельного определения структуры системы внутреннего контроля. Ведь такая проверка, прежде всего, направлена на удовлетворение потребностей учредителей и руководства компании, заинтересованных в повышении результативности своей работы.

Считаем, что ключевую роль в создании действенной и эффективной системы внутреннего контроля играет детализация правил на уровне конкретной организации. Обладая отправной точкой, представленной общенациональными и отраслевыми документами, каждая компания способна создать индивидуальные стандарты внутреннего контроля, которые будут соответствовать специфике её работы и помогать реализовывать стратегические задачи.

Список использованных источников

1. Приказ Минфина России от 27.10.2021 № 163н «О введении в действие Международного стандарта аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» Зарегистрировано в Минюсте России 24.12.2021 № 66572) // СПС Консультант Плюс.

2. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 № 53639) // СПС Консультант Плюс.

3. Информационное письмо Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // СПС Консультант Плюс.

4. Колесникова, Е. Н. Современные проблемы законодательного регулирования внутреннего контроля / Е. Н. Колесникова. – Текст: непосредственный // Вестник университета. – 2020. – № 1. – С. 16-22.