

И.Н. Санникова, О.В. Киселева

К вопросу проектирования процедур внутреннего контроля при организации бухгалтерского учета

I.N. Sannikova, O.V. Kiseleva

To the Question of Designing Internal Control over Organization of Accounting

В статье анализируется содержание понятия «внутренний контроль» в связи с принятием Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ, освещается проблема понимания внутреннего контроля как контроля за эффективностью совершаемых фактов хозяйственной жизни, рассматривается пример традиционных процедур внутреннего контроля, делается вывод о необходимости разработки нестандартных критериев оценки состояния внутреннего контроля. Традиционные процедуры контроля предусматривают ряд мероприятий: проведение инвентаризаций, в том числе и внезапных, четкое документальное обеспечение движения материальных ценностей, оптимальную организацию складского хозяйства и, наконец, организацию материальной ответственности. Несмотря на свою традиционность, данные компоненты в современной нормативной и учебной литературе представлены весьма скупо, так, например, организация материальной ответственности обделена вниманием не только в учебных изданиях по бухгалтерскому учету, но и в изданиях по контролю и ревизии, аудиту, бухгалтерскому делу. Авторы предлагают оценочные показатели эффективности системы внутреннего контроля — критерии, которые позволяли бы сделать заключение о состоянии внутреннего контроля. Если критерии оценки традиционных процедур внутреннего контроля вполне очевидны — это, например, отсутствие недостатков товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли, то критерии оценки контроля эффективности совершаемых фактов хозяйственной жизни весьма неопределенны.

Ключевые слова: внутренней контроль, материальная ответственность, факты хозяйственной жизни, организация бухгалтерского учета.

DOI 10.14258/izvasu(2014)2.1-57

С 1 января 2013 г. вступил в силу новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [1]. Наряду с множеством других нововведений в новом законе имеется ст. 19 «Внутренний контроль».

The article analyzes the concept of the «the internal control» based on the Federal law «About accounting» 402-ФЗ from 6.12. 2011. The internal control is presented as the control over the efficiency of economic facts. Traditional procedures of the internal control are illustrated and the conclusion is made about necessity of development of non-standard criteria to estimate the condition of the internal control system. Traditional control procedures provide a number of activities: conducting inventories including sudden ones; prompt submitting of documents for material values displacement; optimal organization of warehousing, and finally, the organization of liability. Despite the traditional character, these components in a modern regulatory and educational literature are presented very sparingly, for example, the organization of a liability is deprived of attention not only in educational publications on accounting but also in publications on control and audit. The authors offer estimated indicators of system effectiveness of internal control, the criteria which would allow us to make the conclusion about the condition of internal control. If criteria of an assessment of traditional procedures of internal control are quite obvious, for example, lack of shortages of inventory items over norms of natural losses, the criteria of an assessment of control over efficiency of the economic facts are not clearly defined.

Key words: the internal control system, a liability, economic life facts, the organization of accounting.

Впервые в бухгалтерской терминологии официально появляется термин «внутренний контроль». Экономический субъект обязан будет организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых

фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовывать 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). Из перечисленных в Федеральном законе объектов внутреннего контроля более привычным и понятным является внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Здесь мы представляем себе прежде всего традиционные процедуры документального и фактического контроля.

Проблема видится в методах контроля за составлением финансовой отчетности (не бухгалтерской, а именно финансовой), поскольку при составлении финансовой отчетности может происходить значительный отрыв от данных, составляемых в рамках бухгалтерского учета, из-за включения показателей и оценочных значений, которые в бухгалтерских документах не отражаются.

Кроме того, проблематичными представляются методы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Действительно, внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни можно рассматривать в узком и широком смысле. В узком смысле его можно воспринимать как тривиальный контроль за отражением совершаемых фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, при этом эталоном сравнения, как правило, выступают положения нормативных документов. В широком смысле внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни следует понимать как контроль за их эффективностью.

С точки зрения современных тенденций развития бизнеса, контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни однозначно должен восприниматься как контроль эффективности деятельности. Данная позиция уже достаточно давно и прочно вошла в мировую практику. Отечественные специалисты имеют многочисленные разработки данного направления. Здесь видится проблема не в отсутствии теоретико-методических материалов, а в излишней регламентации контрольных процедур. Если взять и проанализировать любые методические рекомендации по процедурам внутреннего контроля, то сразу возникает ряд вопросов: сколько специалистов должны заниматься таким внутренним контролем; насколько возрастут затраты на управление; каким образом не мешать исполнителям текущих процедур при осуществлении постоянного внутреннего контроля; как определить полезность процедур внутреннего контроля?

Без адекватного внутреннего контроля организация существовать не может, но для обеспечения ее развития контрольные процедуры должны быть ла-

коничными и действенными одновременно. Такого баланса достичь нелегко. Возвращаясь к новому Федеральному закону «О бухгалтерском учете», можно заметить, что внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни должен быть организован абсолютно всеми экономическими субъектами, невзирая на размер и сферу деятельности. Можно бесконечно спорить о структуре комплекса процедур внутреннего контроля в соответствии с международным и российским опытом, но в любом случае имеются традиционные элементы рассматриваемой системы, с которых и следует, по нашему мнению, начать проектирование процедур внутреннего контроля.

Традиционные в любые времена процедуры контроля предусматривают ряд мероприятий: проведение инвентаризаций, в том числе и внезапных, четкое документальное обеспечение движения материальных ценностей, оптимальную организацию складского хозяйства и, наконец, организацию материальной ответственности. Несмотря на свою традиционность, данные компоненты в современной нормативной и учебной литературе представлены весьма скупо — так, например, организация материальной ответственности обделена вниманием не только в учебных изданиях по бухгалтерскому учету, но и в изданиях по контролю и ревизии, аудиту, бухгалтерскому делу.

Материальная ответственность — это основанная на нормах трудового права обязанность работника возместить ущерб, причиненный предприятию, в пределах и в порядке, которые установлены законодательством. Организация материальной ответственности обозначается в профессиональной бухгалтерской литературе как нечто само собой разумеющееся, относящееся к правовой, а не к бухгалтерской сфере деятельности. Действительно, материальная ответственность имеет под собой основательную правовую базу: Трудовой кодекс Российской Федерации [2], Положение Банка России от 12.10.2011 № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» [3], Постановление Министерства труда и социального развития РФ от 31.10.2002 № 85 «Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности» [4]. Кроме того, ссылки на материальную ответственность присутствуют в различных методических рекомендациях по учету имущества. Материальная ответственность имеет влияние и на методику учета. Например, учет основных средств осуществляется также и по материально-ответственным лицам.

Аудиторская практика показывает, что основными причинами возникновения недостатков являются:

- отсутствие должного контроля за работой материально-ответственных лиц,
- нарушение принципов подбора материально-ответственных лиц,
- некачественное и несвоевременное проведение инвентаризаций,
- неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета.

Эти причины свидетельствуют о том, что не только в теории, но и на практике организации материальной ответственности не уделяется должного внимания.

Глоссарий терминов аудиторской деятельности предполагает следующую структуру элементов системы внутреннего контроля:

- 1) контрольная среда;
- 2) процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- 3) информационные системы, связанные с целями подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 4) контрольные действия;
- 5) мониторинг средств контроля [5].

Глоссарий не содержит общего определения средств контроля. Однако по отношению к определенным объектам средства контроля — это процедуры, направленные на предотвращение или выявление неблагоприятных фактов.

Организация материальной ответственности относится к средствам контроля. Функционирование любого средства контроля предполагает разработку определенного регламента. Как бы мы ни критиковали разработку объемных регламентов, без обязательного минимума не может обойтись ни одна система внутреннего контроля. Во-первых, систему внутреннего контроля невозможно представить без организационно-распорядительных документов. В нашем случае это может быть «Положение о материальной ответственности в организации», в структуре которого предполагается шесть разделов.

Раздел 1. «Общие положения». Содержит информацию о вводе в действие настоящего положения, сферы его применения, регулирует порядок отмены действия положения. Указаны должностные лица, организующие и контролируемые организацию материальной ответственности в организации.

Раздел 2. «Порядок назначения и увольнения материально-ответственных лиц». Устанавливает порядок назначения материально-ответственных лиц, содержит сведения, предъявляемые к кандидатам на вышеуказанные должности, указывает перечень должностных лиц организации, которые могут принимать участие в собеседовании с кандидатом. Указывает на необходимость заключения договора о полной материальной ответственности, предлагает перечень документов, с которыми должен ознакомиться кандидат (например, «Правила внутреннего распорядка органи-

зации», должностная инструкция). Назначается подразделение, ответственное за работу по заключению договоров о материальной ответственности (например, кадровая служба). Устанавливается комплектность договоров, порядок их регистрации и передачи в соответствующие службы. Приводится перечень ситуаций, влекущих за собой увольнение материально-ответственного лица.

Раздел 3. «Порядок передачи дел материально-ответственным лицом». Приводится перечень ситуаций, влекущих за собой передачу дел материально-ответственным лицом, раскрывается порядок передачи дел.

Раздел 4. «Перечень должностей, профессий в организации, предусматривающих материальную ответственность». Составляется в соответствии с Постановлением Министерства труда и социального развития РФ от 31.10.2002 № 85 «Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности». Кроме того, раскрывается порядок применения норм о материальной ответственности, если должность прямо не указана в данном постановлении.

Раздел 5. «Порядок возмещения материального ущерба». Раскрывается порядок возмещения материального ущерба. Данный раздел должен строго соответствовать законодательству и не ущемлять права сотрудника.

Раздел 6. «Заключительные положения». Содержит положения о контроле за исполнением регламента.

К сожалению, порядок установления материальной ответственности в организации не ограничивается разработкой и введением в действие «Положения о материальной ответственности в организации», надежность системы внутреннего контроля по рассматриваемому сегменту зависит также от наличия регламентов:

- правил ведения складского хозяйства;
- правил учета, хранения, движения материальных ценностей на складе;
- правил оформления сопроводительных документов;
- правил комплектования партий разных материальных ценностей по технологическим документам;
- способов проверки рабочего инструмента, приборов, приспособлений на пригодность их к работе;
- правил применения измерительных инструментов, приспособлений и механизмов;
- способов предохранения продукции, товаров и сырья от порчи при разгрузке, погрузке и хранении на складе;

— правил проведения инвентаризации.

Выполнение отмеченных выше регламентов должно обеспечиваться системой документации. Примером элемента такой системы может служить «Журнал регистрации договоров о материальной ответственности». Журнал может содержать следующие реквизиты: номер договора, дата заключения договора, фамилия, имя, отчество материально ответственного лица, номер, дата приказа о назначении на должность, наименование подразделения, где работает материально ответственное лицо, подпись материально ответственного лица в получении экземпляра договора, дата расторжения договора, причина расторжения договора. Наличие данного журнала позволит получить первичную информацию, необходимую для выяснения причин недостач или порчи имущества.

Взыскание с виновного работника из его заработной платы суммы причиненного ущерба производится по распоряжению работодателя (в виде приказа или распоряжения, оформленного в соответствии с требованиями делопроизводства) только тогда, когда одновременно соблюдены следующие условия:

- со дня окончательного установления размера причиненного ущерба прошло не более одного месяца;
- работник согласен на такое удержание (согласие должно быть выражено в письменном виде, например, в виде соответствующей записи при ознакомлении с приказом (распоряжением) о таком взыскании);
- подлежащая взысканию сумма не превышает среднего месячного заработка работника.

В соответствии со ст. 248 ТК РФ при отсутствии хотя бы одного из трех условий ущерб не может быть взыскан по инициативе самого работодателя из заработной платы работника.

Для бухгалтерии основанием для взыскания ущерба путем удержания суммы из заработной платы или добровольного внесения денежных средств в кассу может стать документ произвольной формы «Обязательство о возмещении материального ущерба», составленный двумя сторонами: работодателем и материально ответственным лицом. В документе оговаривается порядок, сроки и сумма погашения обязательства.

Таким образом, даже традиционные элементы внутреннего контроля требуют разработки дополнительных организационно-распорядительных документов и регламентов. Если же процедуры внутреннего кон-

троля настроить на контроль за эффективностью совершаемых фактов хозяйственной жизни, то разработка необходимых регламентов потребует научных изысканий и значительных затрат.

При проектировании процедур внутреннего контроля важно также разработать оценочные показатели его эффективности — критерии, которые позволяли бы сделать заключение о состоянии внутреннего контроля. Если критерии оценки традиционных процедур внутреннего контроля вполне очевидны — это, например, отсутствие недостач товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли, то критерии оценки контроля эффективности совершаемых фактов хозяйственной жизни весьма неопределенны. Первый шаг при проектировании контрольных процедур — это определение критериев оценки их эффективности.

Критерии оценки процедур внутреннего контроля

1. Возможность идентификации недостатков в организации бухгалтерского учета.
2. Возможность оперативного выявления недостатков бухгалтерского учета в соответствии с установленной концепцией организации бухгалтерского учета.
3. Возможность модификации элементов организации бухгалтерского учета по результатам контрольных процедур.
4. Возможность оперативного устранения выявленных недостатков ведения бухгалтерского учета.
5. Совокупное соотношение выявленных отклонений в денежном выражении к затратам на осуществление контрольных процедур за период.

Приведенные критерии оценки процедур внутреннего контроля, естественно, могут изменяться в зависимости от этапа существования организации. Так, пятый критерий «Совокупное соотношение выявленных отклонений в денежном выражении к затратам на осуществление контрольных процедур» является более актуальным в начале применения контрольных процедур. В дальнейшем рост данного показателя будет говорить скорее о недейственности элементов внутреннего контроля, так как выстроенная система не способна предотвращать возможные ошибки на протяжении длительного периода. Дальнейшими шагами при оценке эффективности спроектированных процедур внутреннего контроля будет являться выделение процедур внутреннего контроля, подлежащих оценке, и установление процедур оценки.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

2. Трудовой кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ.

3. О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации : Положение Банка России от 12.10.2011 № 373-П.

4. Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бри-

гадной) ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности : Постановление Министерства труда и социального развития от 31.10.2002 № 85.

5. Глоссарий терминов аудиторской деятельности (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 29 мая 2008 г., протокол № 66).