

РАЗДЕЛ VII. РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 339.5

АДАПТАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ К ТРЕБОВАНИЯМ МЕЖДУНАРОДНОЙ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКИ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

О.А. Рыбалко, к. экон. наук, доц., зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита

Электронный адрес: rubalkohome@yandex.ru

Пермская государственная сельскохозяйственная академия им. акад. Д.Н. Прянишникова, 614000, г. Пермь, ул. Петропавловская, 23

Рассмотрен генезис концепций внутреннего контроля в международной и российской практике. Выделены и охарактеризованы особенности организации внутреннего контроля при осуществлении внешнеторговой деятельности, предложена форма системы внутреннего контроля, отвечающая ее специфике.

Ключевые слова: внутренний контроль; внешнеторговая деятельность.

В последнее время службы внутреннего контроля и аудита все чаще рассматриваются как важная предпосылка для успешного бизнеса. Повышающийся интерес к внутреннему контролю и аудиту говорит о необходимости дальнейших разработок в этой области.

Современный этап истории унификации требований к системе внутреннего контроля за деятельностью предприятий начался в 1985 г. в США, где при участии и на средства пяти профессиональных саморегулируемых организаций – американского института дипломированных независимых бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), американской ассоциации по учету и отчетности (American Accounting Association), финансово-административного института (Financial Executives Institute, FEI), института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors, ИА) и института специалистов управленческого учета (Institute of Management Accountants) – была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью – комиссия Тредуэя (названа по имени своего первого председателя Джеймса С. Тредуэя).

Выпущенный комиссией в 1987 г. отчет содержал призыв к перечисленным ранее организациям объединить усилия по достижению договоренности об общих для всех основных понятиях внутреннего контроля. Рабочая группа под эгидой комитета спонсорских организаций комиссии Тредуэя (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) провела анализ существовавшей на тот

момент литературы по внутреннему контролю. Результат этой работы был представлен общественности в 1992 г. под названием «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (Internal Control - Integrated Framework). Кратко этот документ принято называть концепцией COSO.

В 1992 г. основанный Лондонской фондовой биржей комитет под председательством Э. Кэдбери принял рекомендации по разработке требований к кодексу корпоративного управления, идентичные COSO. В 1998 г. Лондонская фондовая биржа издала объединенный Кодекс корпоративного управления, включивший в себя ранее разработанные принципы и требования.

В 1995 г. совет по критериям контроля (CoCo) канадского института дипломированных бухгалтеров опубликовал руководство по контролю в полном соответствии с принципами COSO. Кроме того, были детально разработаны 20 критериев эффективного контроля, разделенных на четыре категории: назначение, обязательства, возможности, наблюдение и обучение [1].

Наряду с этой концепцией в конце 1980-х – 1990-е гг. разрабатываются еще три концепции, призванные определить, оценить, описать и усовершенствовать внутренний контроль:

– указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55 от 1988 г.), утвержденное американским институтом дипломированных

бухгалтеров с внесенными позднее изменениями (SAS 78 от 1995 г.);

– доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный исследовательским фондом института внутренних аудиторов (1991 г.);

– стандарт «Цели контроля при использовании информационных технологий»

(COBIT), разработанный ассоциацией аудита и контроля информационных систем ISACA (1996 г.).

Краткое сравнение приведенных концепций внутреннего контроля в международной практике приведено в табл. 1.

Таблица 1

Сравнение концепций внутреннего контроля в международной практике

Показатель	Концепция			
	COBIT	SAC	COSO	SAS 55/78
Основная целевая группа	Менеджмент, пользователи, аудиторы информационных систем	Внутренние аудиторы	Менеджмент	Внешние аудиторы
Внутренний контроль	Совокупность процессов, включая нормы, процедуры, приемы и организационные структуры	Совокупность процессов, функций, действий, подсистем и людей	Процесс	Процесс
Организационные цели внутреннего контроля	Эффективные и результативные операции Конфиденциальность, целостность и доступность информации Надежная финансовая отчетность Соблюдение законов и правил (комплаенс)	Эффективные и результативные операции. Надежная финансовая отчетность. Соблюдение законов и правил (комплаенс)		Надежная финансовая отчетность Эффективные и результативные операции Соблюдение законов и правил (комплаенс)
Компоненты или зоны	Зоны: - планирования и организации; - приобретения и внедрения; - доставки и поддержки; - мониторинга	Компоненты: - среда контроля; - ручные и автоматические системы; - процедуры контроля	Компоненты: - среда контроля; - риск-менеджмент; - действия по осуществлению контроля; - информация и коммуникация; - мониторинг	Компоненты: - среда контроля; - оценка риска; - действия по осуществлению контроля; - информация и коммуникация; - мониторинг
Фокус	Информационные технологии		Вся организация	Финансовая отчетность
Оценка эффективности внутреннего контроля	За период времени		На момент времени	За период времени
Ответственность за систему внутреннего контроля	Руководство			

В 2000 г. в России был создан Институт внутренних аудиторов. Его членами являются представители российских и иностранных компаний различных отраслей, включая промышленные предприятия, предприятия связи и транспорта, торговли и сферы услуг, банки и страховые компании, аудиторские и консалтинговые фирмы и т.д. [4]. К главным целям института относятся популяризация профессии внутреннего аудитора, разработка и распространение этических и про-

фессиональных стандартов для внутренних аудиторов, выполнение экспертной роли в области внутреннего аудита, содействие профессиональному развитию внутренних аудиторов в России.

По мнению отдельных специалистов, для российской практики организация внутреннего аудита является новым и в силу своей законодательной необязательности нераспространенным явлением. Такое отношение можно объяснить следующим: недостаточным вниманием к вопро-

сам организации учета и контроля в силу неверного представления об их сущности; отсутствием необходимых теоретических разработок в области методологии и организации внутреннего аудита применительно к российским условиям; небольшим количеством нормативных документов по регулированию деятельности внутренних аудиторов и невысоким уровнем профессионализма аудиторских кадров; понятийной неопределенностью и ассоциацией деятельности внутренних аудиторов в процедурном плане с деятельностью

ревизоров различного уровня, внешних аудиторов, ревизионной комиссии и т.д. [2]

На текущий момент в отечественной и международной учетной практике внутренний контроль определяется как составная часть внутреннего аудита (табл. 2). При этом основной функцией внутреннего аудита признается оценка эффективности системы внутреннего контроля, т.е. оценка полноты достижения системой внутреннего контроля всех заявленных целей.

Таблица 2

Сравнительный анализ трактовки определения «внутренний аудит» и «внутренний контроль» в национальной и международной практике

Источник	Определение	
	Внутренний аудит	Внутренний контроль
Интегрированная концепция внутреннего контроля (Internal Control - Integrated Framework), COSO, 1992		Совокупность действий совета директоров, менеджмента и сотрудников на всех уровнях – процесс, направленный на достижение разумной уверенности в достижении целей организации путем повышения надежности и достоверности финансовой и операционной информации и отчетности; повышения эффективности и результативности деятельности; поддержания соответствия деятельности законодательству и регулирующим ее нормативам
Правило № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» Постановления Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»	Контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита, функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля	
МСА (ISA) 610 «Использование работы службы внутреннего аудита»	Деятельность по оценке, осуществляемая внутренней службой субъекта, в функции которой среди прочего входят проверка, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля	
Федеральный закон от 07.08.2001 N 115-ФЗ (ред. от 08.11.2011) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»		Деятельность организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, по выявлению операций, подлежащих обязательному контролю, и иных операций с денежными средствами или иным имуществом, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма

Окончание табл. 2

Источник	Определение	
	Внутренний аудит	Внутренний контроль
Пункт 8 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (действовал до 2008 г.)		Совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности

Согласно международным стандартам аудита выделяют следующие компоненты системы внутреннего контроля (рис. 1):

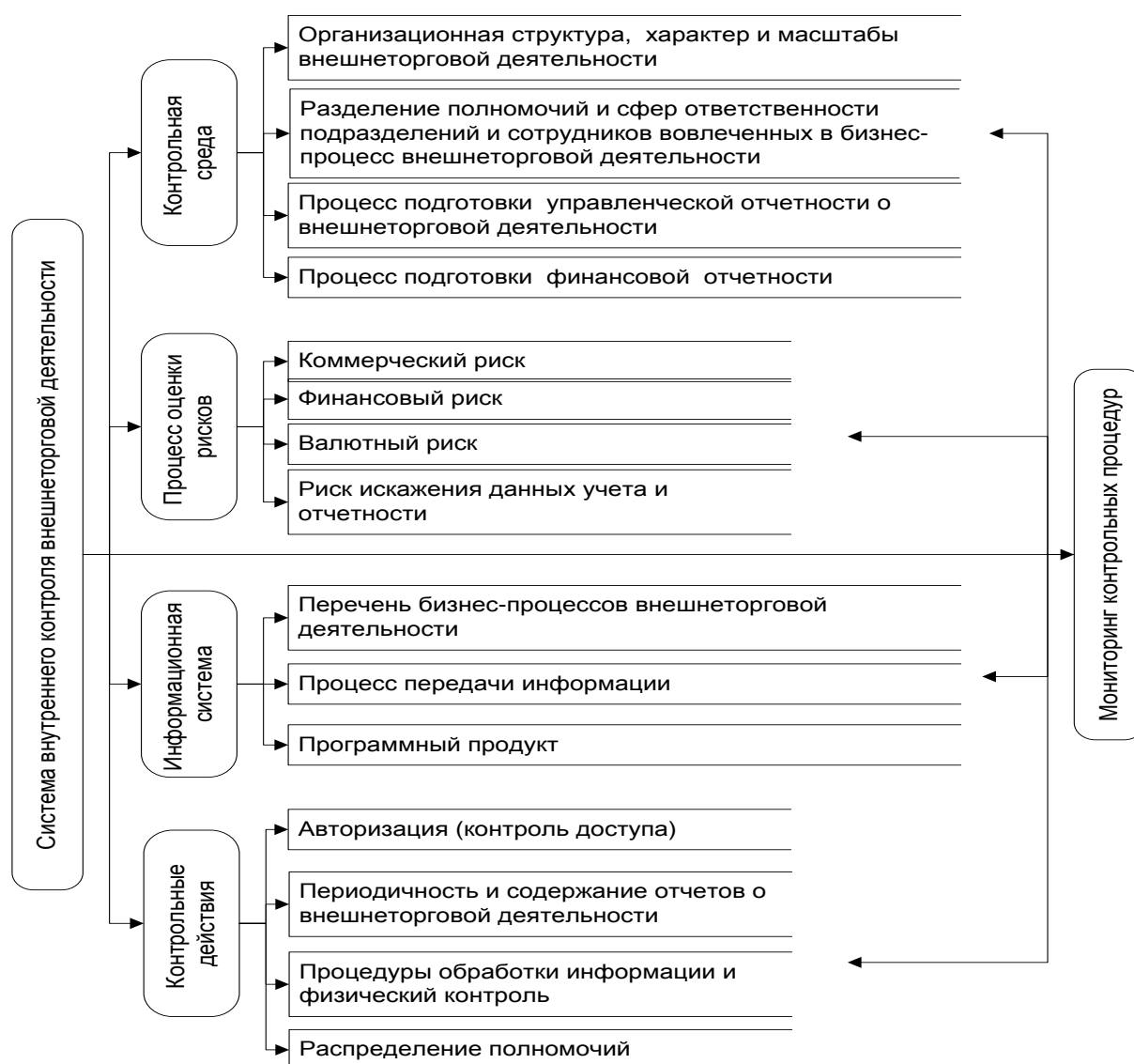


Рис. 1. Система внутреннего контроля внешнеторговой деятельности по принципам МСА (ISA) 610

1. Контрольная среда.

К элементам контрольной среды при осуществлении внешнеторговой деятельности можно отнести организационную структуру и ее соответствие характеру и масштабам внешнеторговой деятельности (количество подразделений, руководителей, исполнителей), подходы к разделению полномочий и ответственности, склонности к принятию и мониторингу рисков, организацию процесса подготовки финансовой и управленческой отчетности, организацию системы внутреннего контроля внешнеторговой деятельности.

В организации должны быть установлены принципы распределения сфер ответственности и разработаны инструменты, позволяющие контролировать внешнеторговую деятельность. Информация о правах и обязанностях должна быть известна и доступна каждому сотруднику, вовлеченному в соответствующий бизнес-процесс. Для своевременного и эффективного разрешения конфликтов, в том числе выявления незаконных, сомнительных и неэтичных действий, также должны быть установлены соответствующие принципы. Установление принципов делегирования полномочий и ответственности должно находиться в соответствии с характером и масштабами внешнеторговой деятельности. В систему внутреннего контроля внешнеторговой деятельности в той или иной степени должен быть вовлечен каждый сотрудник организации [3].

2. Процесс оценки рисков организацией.

Процесс оценки рисков организацией имеет сложную структуру, что связано с размерами и разнообразием рисков, присущих внешнеторговой деятельности.

В современной научной литературе к ним относят:

- коммерческий риск (сделка не состоялась и предприятие недополучило прибыль, необходимую для дальнейшего развития бизнеса);
- финансовый риск (контрагент не способен своевременно и в полном объеме погасить долги по заемным средствам (кредитам и процентам по ним);
- валютный риск (колебания курса, что приводит к получению убытков);
- риск искажения данных бухгалтерского учета и отчетности (внешнеторговая операция имеет ряд специфических, присущих только ей особенностей, касающихся характера проведения, что существенно ее усложняет и выделяет из ряда других хозяйственных операций).

3. Информационная система, включая связанные с ней бизнес-процессы, относящиеся к финансовой отчетности, и передачу информации о внешнеторговой деятельности.

Процесс подготовки финансовой отчетности в условиях адаптации к МСФО и ведение

учета невозможны без функционирования информационных систем, в которых данные процессы реализованы.

Показателем надежности информационных систем является понимание существующих бизнес-процессов в подразделениях, вовлеченных во внешнеторговую деятельность организации. Важная осведомленность персонала о том, как ежедневные операции каждого сотрудника влияют на процесс подготовки финансовой отчетности, как действия каждого сотрудника соотносятся с действиями других сотрудников, а также о том, каким образом сведения о существующих недостатках в функционировании бизнес-процессов могут быть доведены до высшего руководства организации.

4. Контрольные действия.

Согласно МСА (ISA) 610 контрольные действия – это политика и процедуры, которые помогают убедиться в том, что указания руководства исполняются. В качестве примеров конкретных контрольных действий можно привести авторизацию (контроль доступа); отчет о деятельности; обработку информации; физический контроль; распределение полномочий.

5. Мониторинг контрольных процедур.

Неотъемлемым элементом системы внутреннего контроля должно быть наличие и достаточность мониторинга контрольных процедур. Ответственность за данный процесс может быть возложена на службу внутреннего контроля или внутреннего аудита.

Как показывает практика, на российских предприятиях применяются четыре формы системы внутреннего контроля и аудита: служба внутреннего аудита, структурно-функциональная форма контроля, контрольно-ревизионная служба, аутсорсинг и косорсинг.

Под аутсорсингом понимается полная передача функций внутреннего контроля в рамках хозяйствующего субъекта специализированной компании или внешнему консультанту.

Косорсинг заключается в том, чтобы создать на предприятии службу внутреннего аудита, но в некоторых случаях привлекать экспертов специализированной компании или внешнего консультанта.

Потенциальные преимущества использования аутсорсинга и косорсинга:

- возможность применения услуг экспертов в различных областях, гибкость в вопросах их привлечения;
- доступ к передовым технологиям и методикам проведения проверок и оказания консультационных услуг.

Основной недостаток аутсорсинга и косорсинга: стороннему человеку или организации очень трудно почувствовать хозяйствующий субъект изнутри.

Сравнительная характеристика деятельности служб внутреннего контроля и аудита при

осуществлении внешнеторговой деятельности приведена в табл. 3.

Таблица 3

Сравнительная характеристика деятельности служб внутреннего контроля и аудита при осуществлении внешнеторговой деятельности

Направления деятельности	Служба внутреннего контроля	Служба внутреннего аудита
Способ проверки совершенных внешнеторговых операций	Оценка выполнения плановых и нормативных показателей внешне-торговой деятельности на предприятии	Изучение эффективности надежности и ста- бильности системы учета внешнеторговой дея- тельности, выявление резерва совершенствова- ния
Применяемые виды проверок	Документальные и комплексные ревизии, выборочные проверки сохранности активов и достоверно- сти отчетности по результатам от- четных периодов	Применение риско- и системно- ориентированного аудита, изучающего не толь- ко свой хозяйствующий субъект изнутри, но и окружающую его экономическую и юридиче- скую среду в направлении бизнеса хозяйствую- щего субъекта
Основные функции проверяющих	Контрольная, информационная и мобилизующая функции	Контрольная, информационная, мобилизующая функции, а также контрольно-аналитические и консультативные функции
Главные направле- ния проверок	Контрольные действия и процеду- ры, связанные с обеспечением со- хранности активов, документаль- ной и фактической проверкой за- конности, эффективности и целесо- образности совершенных внешне- торговых операций	Контрольные действия и процедуры, связанные с обеспечением сохранности активов, докумен- тальной и фактической проверкой законности, эффективности и целесообразности совершен- ных операций, а также выявление и реализация резервов повышения эффективности внешнетор- говой деятельности, прозрачности системы эко- номической информации
Анализ и оценка внешнеторговой деятельности	Для выявления отклонений от пла- на, сметы, изучения текущей от- четности	Для выявления отклонений от плана, сметы, изучения текущей отчетности, а также для опре- деления наиболее целесообразных методов про- верки, оценки финансового состояния хозяй- ствующего субъекта или иного объекта внут- реннего аудита внешнеторговой деятельности
Оценка управленче- ской деятельности	Проверка законности и правильности действий должностных лиц при осуществлении внешнеторговых операций в соответствии с их функциональными обязанностями	Проверка законности и правильности действий должностных лиц при осуществлении внешне- торговых операций, а также выработка предло- жений по совершенствованию управленческой деятельности
Методические при- емы	Направлены в основном на провер- ку сохранности активов, состояния техники, соблюдения технологии и на организацию производства	Направлены на проверку сохранности активов, состояния техники, соблюдения технологии и организации производства с применением стан- дартов и современных методов получения ауди- торских доказательств
Подход к организа- ции и управлению контрольной дея- тельностью	Жесткая централизация и дисци- плина, четкое следование отрасле- вым или внутренним инструкциям по проведению ревизий	Тщательно продуманная стратегия проведения аудиторских проверок, стандартизация внутрен- него аудита на уровне хозяйствующего субъекта, внешний и внутренний контроль качества внут- реннего аудита

Данные формы могут применяться в ор- ганизациях, осуществляющих внешнеторговую деятельность, в различных комбинациях. Наибо- лее оптимальным, на наш взгляд, является сочета- ние службы внутреннего аудита со структурно- функциональной формой внутреннего контроля. Такой гибрид весьма полезен с точки зрения эко- номии затрат при обеспечении достаточно высо-

кой степени эффективности системы внутреннего контроля внешнеторговой деятельности, посколь- ку небольшая служба внутреннего аудита играет роль разработчика, организатора и методолога контрольной работы, проводимой в основном си- лами внутренних контролеров (рис. 2).

В этом случае служба внутреннего аудита выполняет следующие организационные функции:

- выбор объектов проверки и их предварительное изучение;
- разработка общих планов и программ проведения проверки;
- подготовка заключительных материалов по результатам проверки;
- составление плана последующего контроля над устранением выявленных недостатков и

проверка хода его выполнения, информирование об этом заказчика.

Служба внутреннего контроля предназначена в основном для последующего внутреннего контроля сохранности товарно-материальных ценностей, выполнения решений и распоряжений руководства хозяйствующего субъекта, а также расследования случаев мошенничества.

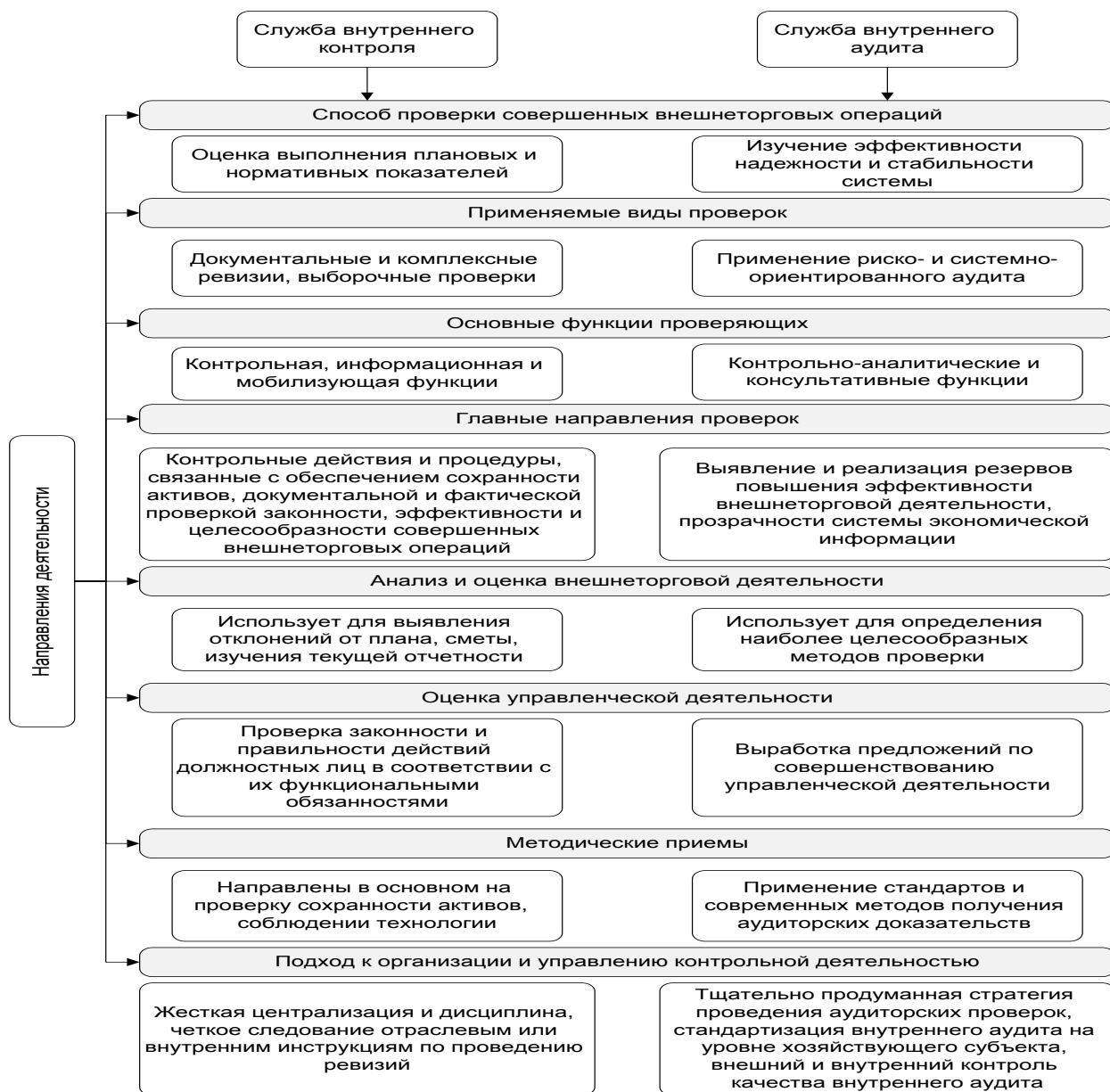


Рис. 2. Функциональные направления деятельности при сочетании службы внутреннего аудита со структурно-функциональной формой внутреннего контроля при осуществлении внешней торговли

Таким образом, основная задача системы внутреннего контроля внешнеторговой деятельности состоит в обеспечении наблюдения и (или) проверки функционирования объекта внутреннего контроля (подразделений предприятия, осуществляющих внешнеторговую дея-

тельность) на предмет соответствия их деятельности законам, стандартам, планам, нормам, правилам, приказам, принимаемым управленческим решениям. Установив отклонения от требований этих документов и выявляя причины их возникновения, внутренний контроль

внешнеторговой деятельности будет способствовать своевременной разработке собственниками и (или) исполнительными органами управления внешнеторговой деятельностью как бизнес-процессом, а также реализации мероприятий, нацеленных на его оптимальное функционирование.

При данном подходе роль внутреннего контроля внешнеторговой деятельности состоит:

- в постоянном наблюдении и проверке процесса внешнеторговой деятельности;
- обеспечении обоснованности и эффективности принятых решений в области внешней торговли;
- выявлении отклонений и неблагоприятных ситуаций;
- своевременном информировании руководства для принятия управленческих решений;
- снижении рисков;
- обеспечении сохранности активов и предотвращении нарушений;
- выявлении резервов роста эффективности внешнеторговой деятельности.

Внутренний аудит внешнеторговой деятельности

- оценивает эффективность деятельности менеджмента, а также контролирует происходящие в организации процессы;
- способствует совершенствованию системы внутреннего контроля (не только проверяет и оценивает систему внутреннего контроля на предмет ее соответствия поставленным целям и заданным критериям, но и предоставляет рекомендации по ее совершенствованию);

– служит объективным источником информации, так как обладает информацией по

всем аспектам деятельности организации и инструментарием для обобщения и анализа данных, поэтому тесное взаимодействие с внутренним аудитом повышает эффективность принятия решений менеджментом;

- совершенствует систему управления;
- предоставляет гарантии учредителям и менеджменту компании в том, что система внутреннего контроля эффективна, сотрудники соблюдают правила и процедуры, руководство получает надежную информацию, активы защищены, риски оцениваются и определены мероприятия по управлению ими, задачи, стоящие перед организацией, успешно выполняются;
- нацелен на решение проблем;
- ориентирован на предоставление консультаций.

Список литературы

1. *Тихомиров А.* Ориентируясь на риски, или как оценивать внутренний контроль. URL: bankir.ru/technology/risk/inspection/1383735 (дата обращения: 20.09.2012).
2. *Филиппов Д.Ю.* Внутренний аудит: мифы и реальность // Учет и контроль. 2007. № 1. С. 22.
3. *Шешукова Т.Г., Колесень Е.В.* Экономический потенциал предприятия: сущность, компоненты, структура // Вестн. Перм. ун-та. Сер. Экономика. 2011. № 4(11). С. 118-127.
4. *Шешукова Т.Г., Пономарева С.В.* Оценка и трансформация статей финансовых активов и обязательств в формат МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2011. №28. С. 2-12.