

К ВОПРОСУ О ВНУТРЕННЕМ КОНТРОЛЕ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

В данной статье рассматриваются вопросы, связанные с проблемами внедрения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в организациях. Анализируются требования, предъявляемые к внутреннему контролю в нормативных актах. Подробно анализируется содержание Информации Министерства финансов РФ № ПЗ-11/2013 по вопросу организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни и содержание профессионального стандарта бухгалтер, в котором детально прописаны трудовые функции главного бухгалтера, в том числе касающиеся внутреннего контроля. Сделан вывод о неоправданном сужении границ внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни до системы бухгалтерского учета.

Ключевые слова: внутренний контроль, факты хозяйственной жизни, профессиональный стандарт, бухгалтерский учет, трудовая функция.

**I.A. Slobodnyak,
G.V. Maksimova**

ABOUT THE INTERNAL CONTROL

The authors say about the implementation of internal control in organizations. They examines the requirements for internal control regulation such as the content of the information of the Ministry of Finance № ПЗ-11/2013 on the Organization of internal control of the facts of economic life and content of professional accountant standard. As a conclude they say about unjustified narrowing boundaries of internal control to the accounting system.

Keywords: internal control, facts of economic life, professional standard, accounting, employment function.

Уже несколько лет назад вступил в силу закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Тем не менее, многие положения, закрепленные данным нормативным актом, остаются дискуссионными до сих пор. И одной из новаций, которая была предусмотрена этим законом, закреплена в ст. 19, в соответствии с которой экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Дополнительно к этому 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).

Таким образом, собственно в законе «О бухгалтерском учете» положения, касающиеся организации и функционирования системы внутреннего контроля, изложены предельно лаконично, что естественно вызвало определенное непонимание в бухгалтерском сообществе, ибо никаких других нормативных актов, регулирующих, например, внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, просто не существует. Фактически получалось, что закон выдвигал требование об организации определенной деятельности, границы которой были просто неизвестны.

В результате, от 25 декабря 2013 г. № 07-04-15/57289 Минфин РФ подготовил письмо, к которому прилагался очень важный документ, а именно Информация ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В данном документе дается определение внутреннего контроля, под которым понимается процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; достоверность и своевременность бухгалтерской отчетности; соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод, что внутренний контроль должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Именно поэтому необходимость функционирования системы внутреннего контроля регламентируется законодательством о бухгалтерском учете.

Информация ПЗ-11/2013 также описывает элементы системы внутреннего контроля, к которым относится контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля), документирование внутреннего контроля (отдельно по каждому элементу), организацию внутреннего контроля (включая описание основных субъектов, принимающих участие в осуществлении внутреннего контроля). При этом по каждому элементу приводится очень подробная информация, дающая характеристику его содержания.

Кроме того, Информация ПЗ-11/2013 содержит два важных приложения, одно из которых посвящено оценке внутреннего контроля, а второе содержит пример распределения функций между различными субъектами по организации и осуществлению основных процедур внутреннего контроля в организациях, чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам.

За прошедшие годы почти во всех крупных организациях в той или иной мере были созданы подразделения, занимающиеся внутренним контролем. Однако, несмотря на то, что в Информации ПЗ-11/2013 прямо указано, что внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях, а кроме того, в осуществлении внутреннего контроля должен участвовать весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и функциями, реально почти весь объ-

ем функций по осуществлению внутреннего контроля оказался возложен на работников бухгалтерской службы и, прежде всего, главного бухгалтера. Более того, действующий порядок оказался закреплён на уровне профессионального стандарта «Бухгалтер» (утр. 22.12.2014 г. приказом Минтруда № 1061н). В частности, одна из трудовых функций главного бухгалтера так и называется «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Основными трудовыми действиями, составляющими основу данной трудовой функции, являются такие действия, как:

- организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Очевидно, что это действие напрямую связано с функционированием системы бухгалтерского учета;

- проверка обоснованности первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, логическая увязка отдельных показателей; проверка качества ведения регистров бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Таким образом, можно констатировать, что в основе и этого трудового действия также лежит проверка реального использования одного из элементов метода бухгалтерского учета;

- контроль соблюдения процедур внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Естественно, что и это действие также напрямую увязано с одним из элементов метода бухгалтерского учета;

- подготовка и представление отчетов о состоянии внутреннего контроля экономического субъекта, организация их хранения и передачи в архив в установленные законодательством сроки.

В профессиональном стандарте отдельно указано, что для осуществления соответствующих действий главный бухгалтер должен уметь осуществлять разработку внутренних документов (регламентов) по организации и проведению внутреннего контроля, проверять соответствие направленности внутреннего контроля целям функционирования организации и в случае выявления несовпадений вносить необходимые корректировки, осуществлять выявление и оценку рисков, оказывающих или способных оказать влияние на достоверность бухгалтерского информации, а также внедрять процедуры, позволяющие минимизировать эти риски. Но самое главное, это то, что в профессиональном стандарте отдельно указывается, что именно главный бухгалтер организации должен координировать действия различных сотрудников, привлеченных к реализации процедур внутреннего контроля, и следить за эффективностью внутреннего контроля, в том числе составляя отчеты по результатам контрольных мероприятий.

И вот на основе анализа содержания соответствующей трудовой функции возникает проблема отделения внутреннего контроля от бухгалтерского учета. Ведь учет сам по себе выполняет важнейшую контрольную функцию, в связи с чем возникает вопрос, а не является ли внутренний контроль дублером бухгалтерского учета, выполняя те же функции и решая во многом те же задачи. И не были ли подменены понятия при описании внутреннего контроля в Информации ПЗ-11/2013.

По нашему мнению, определенные противоречия между содержанием закона «О бухгалтерском учете» и Информацией ПЗ-11/2013 действительно существуют. Ведь закон «О бухгалтерском учете» требует организовать от всех организаций (кроме организаций, отчетность которых подлежит обязательному аудиту) внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, а не просто внутренний контроль, о котором речь в Информации. При этом факт хозяйственной жизни – это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Следовательно, это именно реальное событие, а не операция, отраженная собственно в системе бухгалтерского учета. Отсюда возникает вопрос, почему основным направлением внутреннего контроля является именно система бухгалтерского учета?! А ведь именно это фактически зафиксировано в ПЗ-11/2013. В частности, в данном документе указано, что при осуществлении внутреннего контроля оценка рисков призвана выявлять риски, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом в ходе такой оценки экономический субъект рассматривает вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из допущений временной и пространственной соотнесенности фактов хозяйственной жизни; полноты отражения фактов хозяйственной жизни; фактического наличия активов, обязательств и иных объектов бухгалтерского учета у организации с их юридической привязкой к конкретному субъекту; корректного раскрытия информации бухгалтерского учета в бухгалтерской отчетности.

То есть фактически по Информации, спущенной Минфином проверяется именно порядок отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности. Более того, та же Информация предусматривает такие процедуры внутреннего контроля как контроль документального оформления, взаимный контроль объектов и содержания документов бухгалтерского учета, контроль разрешений на совершение операций с объектами бухгалтерского учета, сверку данных между документами бухгалтерского учета, учетными регистрами и бухгалтерской отчетностью, контроль полномочий, контроль процедур автоматизированной обработки информации и целый ряд других процедур.

Мы полагаем, что такой подход изначально существенно сужает и границы, и возможности внутреннего контроля именно фактов хозяйственной жизни, которые должны проверяться собственно с момента возникновения (осуществления) самого факта. И при этом система бухгалтерского учета в данный момент может быть еще не задействована вообще. И ответственность за этой необходимо разделить не только между бухгалтером, но и лицом, непосредственно связанным с фактом хозяйственной жизни. Именно такой подход сегодня закреплён в законе «О бухгалтерском учете», ст. 9 которого гласит, что первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгал-

терского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Таким образом, мы полагаем, что сужение Минфином границ внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни не оправдано и даже вредно. Ведь в этом случае будет возникать ситуация контроля за контролем (еще раз напомним, что собственно бухгалтерский учет выполняет контрольную функцию). Ну а создание системы оценки внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, что также рекомендовано в ПЗ-11/2013 – это уже третий контрольный контур, который сделает проведение внутреннего контроля еще более затратной процедурой. А ведь один из принципов контроля состоит в том, что затраты на его осуществление не должны превышать выгод, приносимых внутренним контролем. Более того, чем раньше будут выявлены отклонения (еще до отражения их в системе бухгалтерского учета), тем легче будет исправить их последствия. Таким образом, не отрицая всей значимости внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, полагаем, что его не следует заикливать только на системе бухгалтерского учета.

Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».
2. Организация и осуществление экономическим субъектами внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация Министерства финансов РФ от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 // СПС «Консультант Плюс».
3. Профессиональный стандарт «Бухгалтер» [Электронный ресурс] : приказ Министерства труда и социальной защиты РФ от 24.12.2014 г. № 1061н // СПС «Консультант Плюс».

Информация об авторах

Слободняк Илья Анатольевич – доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: slob.irk@mail.ru.

Максимова Галина Васильевна – доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: buh_ut@bgu.ru.

Authors

Slobodnyak Ilya Anatolyevich – Doctor habil. (Economics), Associate Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, e-mail: slob.irk@mail.ru.

Maksimova Galina Vasilevna – Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, e-mail: buh_ut@bgu.ru.