Общие вопросы оценки эффективности внутреннего контроля экономического субъекта

Воробьева О. А.

Курганский государственный университет

Начиная с 2012 г. в Российской Федерации вступил в силу новый закон «О бухгалтерском учете» (далее – Закон) № 402-ФЗ от 06.12.2011 г., в котором впервые в учетной практике экономических субъектов была выделена и нормативно утверждена обязанность осуществлять внутренний контроль. В статье 19 Закона определено, что организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, обязаны все лица, подпадающие под сферу действия этого документа. При этом экономические субъекты, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту, должны распространить внутренний контроль на бухгалтерский учет и отчетность в целом.

Представляет несомненный интерес, что столь емкие по смыслу и значимые по важности претворения в жизнь посылы, более никак не были детализированы в Законе. Ввиду этого Министерством финансов Российской Федерации была выпущена Информация №ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее – Информация). Данный документ примечателен тем, что в нем помимо определения сущности внутреннего контроля и составляющих его элементов дано указание оценивать операционную эффективность внутреннего контроля, а в качестве ключевого метода такой оценки предложено тестирование (п. 2, 5 Приложения № 1 к Информации). В то же время никаких конкретных указаний по поводу того, каким должен быть такой тест или тесты, в Информации нет. Таким образом, целесообразно предложить некоторые подходы к решению данного вопросам, причем за основу, на наш взгляд, целесообразно взять отработанную годами практику оценки эффективности системы внутреннего контроля (далее – СВК), которая проводится аудиторами в ходе понимания деятельности аудируемого лица.

Формирование и наполнение тестов оценки СВК выполняется исходя из профессионального суждения аудитора. Соответственно тестирование внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, бухгалтерского учета и отчетности будет осуществляться исходя из мнения контролирующего субъекта, а именно ревизора, главного бухгалтера, внутреннего аудитора и т.д.

Законодательно не определены ни формы, ни даже общий методический подход тестирования СВК в аудите. Однако в одном из нормативных документов регулирующих методику проведения аудита (Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8) в этой связи определено следующее: разделение системы внутреннего контроля на пять элементов предоставляет аудиторам удобный подход для анализа того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица могут влиять на аудит. Проводя аналогию с внутренним контролем в бухгалтерском учете, можно сказать, что контролирующему субъекту может показаться целесообразным организовать тестирование подобным образом. В названной выше Информации регламентировано, что внутренний контроль вбирает в себя также пять составных частей, которые, кстати, практически идентичны тем элементами СВК, которые анализируются аудитором. К данным составным частям относятся:

а) контрольная среда (аналогичное название у элемента СВК в аудиторской практике);

б) оценка рисков (процесс оценки рисков – в аудиторской практике);

в) процедуры внутреннего контроля (контрольные действия – в аудиторской практике);

г) информация и коммуникация (информационные системы, в том числе связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности – в аудиторской практике);

д) оценка внутреннего контроля (мониторинг средств контроля – в аудиторской практике).

Сравнивая смысловое содержание каждого из приведенных выше элементов, заданное нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет и аудит, нельзя лишний раз не увериться в том, что единство методологии в оценке СВК аудируемого лица и внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, бухгалтерского учета и отчетности является оправданным.