

ПОСТРОЕНИЕ МОДЕЛИ И РАЗВИТИЕ ИНСТРУМЕНТОВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Зуева Ирина Анатольевна¹,

д-р экон. наук, профессор,

e-mail: jzueva@muiv.ru,

¹Московский университет имени С.Ю. Витте, г. Москва, Россия

В статье исследуются вопросы законодательного и нормативного регулирования требований к построению системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов. Обращается внимание на различие уровней и субъектов регулирования, сложность применения нормативных требований к условиям средних и малых непубличных компаний. Даны характеристика требований различных законодательных и нормативных документов в области построения, организации и проведения системы внутреннего контроля коммерческих организаций; сравнительный анализ состава требований к построению системы внутреннего контроля в нормативных документах различных регулирующих органов, реализующих различные цели его мониторинга. Рассматриваются возможные модели такой организации системы внутреннего контроля по компаниям различного уровня бизнеса и организационно-правовых форм, в частности, крупных публичных компаний, средних непубличных компаний и субъектов малого предпринимательства. Обращается внимание на состав применяемых инструментов внутреннего контроля и их современное развитие и регулирование. Проводится анализ основной регулируемой формы контрольных мероприятий – инвентаризации, ее значимости и новаций, введенных в порядок ее проведения новым федеральным учетным стандартом – ФСБУ «Инвентаризация». В заключении сформирован ряд рекомендаций по систематизации законодательной и нормативной базы регулирования системы внутреннего контроля.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, нормативное регулирование, модели и инструменты контроля, инвентаризация

CREATING A MODEL AND DEVELOPING INTERNAL CONTROL INSTRUMENTS IN THE MODERN MANAGEMENT SYSTEM OF A BUSINESS SUBJECT

Zueva I.A.¹,

doctor of economic sciences, professor,

e-mail: jzueva@muiv.ru

¹Moscow Witte University, Moscow, Russia

The article examines the issues of legislative and statutory regulations of the requirements for building a system of internal control of business entities. Attention is drawn to the difference in levels and subjects of regulation, the complexity of applying regulatory requirements to the conditions of medium and small non-public companies. A comparative analysis of the requirements composition for the creation of the internal control system in the regulatory documents of various regulatory bodies is presented. Possible models of such internal control system organization for companies of various levels of business and organizational and legal forms are considered. In particular, for large public companies, medium-sized private companies and small business entities. Attention is drawn to the composition of the applied internal control instruments and their modern development and regulation. An analysis for inventory is made as a main regulated form of control measures, its significance and innovations introduced by the new federal accounting standard. In conclusion, a

number of recommendations have been formulated for systematizing the legislative and regulatory framework for regulating the internal control system.

Keywords: internal control system, normative regulation, models and tools of internal control, inventory

DOI 10.21777/2587-554X-2023-3-101-113

Введение

Вопрос формирования оптимальной и эффективной модели системы внутреннего контроля стоит достаточно остро и актуально с учетом того, что, с одной стороны, законодательством установлена обязательность наличия такого элемента в структуре управления деятельностью всех компаний. С другой стороны, в принятых разными органами нормативных документах нет единства трактовок и допущено достаточно много разночтений и противоречий [1].

Несмотря на то, что вопрос об организации системы внутреннего контроля в коммерческих организациях активно обсуждается в научных изданиях, большинство авторов рассматривают его с точки зрения публичных компаний и такой формы системы внутреннего контроля, как внутренний аудит. Однако, большинство субъектов хозяйствования не являются публичными компаниями, и как именно они должны выстраивать систему внутреннего контроля, во многом не исследовано.

С учетом этого, целью данной статьи поставлено обобщение требований законодательства и нормативных документов в области внутреннего контроля, выявление путей решения противоречий в таком регулировании и возможных моделей выстраивания систем внутреннего контроля с учетом масштабов деятельности хозяйствующих субъектов, характеристика современных тенденций развития инструментов и методов осуществления внутреннего контроля.

1. Анализ установленных требований к системе внутреннего контроля хозяйствующих субъектов

Базовым документом, определяющим обязательность системы внутреннего контроля (далее – СВК) для всех хозяйствующих субъектов является Федеральный закон о бухгалтерском учете¹. Однако, уже данный документ предполагает две позиции требований к построению СВК в зависимости от того, подлежит ли экономический субъект обязательному аудиту (таблица 1).

Таблица 1 – Требования ФЗ о бухгалтерском учете в системе внутреннего контроля хозяйствующих субъектов²

Категория хозяйствующего субъекта	Требования к СВК
1. Экономический субъект, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность <i>не подлежит обязательному аудиту</i>	Обязан организовать и осуществлять внутренний контроль <i>совершаемых фактов хозяйственной жизни</i>
2. Экономический субъект, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность <i>подлежит обязательному аудиту</i> ³	Обязан организовать и осуществлять внутренний контроль: – <i>совершаемых фактов хозяйственной жизни;</i> – <i>ведения бухгалтерского учета;</i> – <i>составления бухгалтерской (финансовой) отчетности</i>

Таким образом, ФЗ о бухгалтерском учете в области внутреннего контроля устанавливает обязательность организации и осуществления внутреннего контроля в отношении совершаемых фактов хозяйственной жизни для всех хозяйствующих субъектов. Однако, для субъектов, подпадающих под обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – БФО) области такого контроля расширены и включают также контроль ведения бухгалтерского учета и составления БФО [2].

Еще одним законодательным документом, устанавливающим требования в области внутреннего контроля, является Налоговый кодекс РФ. Он увязывает обязательность организации и ведения СВК с целями налогового мониторинга (таблица 2).

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023).

² Составлено автором.

³ В данной статье не будут рассматриваться случаи, когда руководителем хозяйствующего субъекта принята обязанность ведения бухгалтерского учета на себя.

Таблица 2 – Требования налогового законодательства в области предоставления информации о системе внутреннего контроля⁴

Законодательный документ	Статья	Установленные требования
Налоговый кодекс Российской Федерации	Статья 105.26. Общие положения о налоговом мониторинге	<p><i>Предметом налогового мониторинга</i> являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов.</p> <p><i>Налоговый мониторинг</i> проводится налоговым органом.</p> <p><i>Периодом</i>, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год.</p> <p>В рамках информационного взаимодействия по налоговому мониторингу налогоплательщик также представляет в налоговый орган: сведения о системе внутреннего контроля организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов.</p> <p>Для целей проведения налогового мониторинга под системой внутреннего контроля понимается совокупность организационной структуры, методик и процедур, утвержденных организацией для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, выявления, оценки, минимизации и (или) устранения рисков неправильного исчисления (удержания), неполной и (или) несвоевременной уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов организации, а также для своевременной подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации.</p> <p>Применяемая организацией система внутреннего контроля должна соответствовать требованиям к организации системы внутреннего контроля, установленным ФНС</p>

Анализ требований соответствующей статьи Налогового кодекса РФ в части налогового мониторинга показывает, что налоговый орган (ФНС) устанавливает нормы по организации системы внутреннего контроля крупных налогоплательщиков⁵, которые должны ежеквартально отчитываться о соответствии своей СВК установленным критериям с применением специальных форматов отчетности.

Необходимо также отметить, что ряд требований к структуре контрольных органов хозяйствующих субъектов приведены в законодательстве по долевым формам собственности (таблица 3).

Таблица 3 – Требования законодательства в области контроля в компаниях с долевой формой собственности⁶

Наименование законодательного документа	Установленные требования в области контроля
Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 16.04.2022) «Об обществах с ограниченной ответственностью» Статья 47. Ревизионная комиссия (ревизор) общества	<p><i>Ревизионная комиссия (ревизор) общества</i> вправе в любое время проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности общества и иметь доступ ко всей документации, касающейся деятельности общества.</p> <p>Ревизионная комиссия (ревизор) общества в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества до их утверждения общим собранием участников общества.</p> <p>Порядок работы ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется уставом и внутренними документами общества</p>
Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 19.12.2022) «Об акционерных обществах» Глава XII. Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью общества Статья 85. Ревизионная комиссия общества Статья 87. Заключение ревизионной комиссии общества	<p>Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью <i>непубличного общества</i> в таком обществе создается <i>ревизионная комиссия</i>. В публичном обществе ревизионная комиссия создается в случае, если ее наличие предусмотрено уставом публичного общества.</p> <p>Порядок деятельности ревизионной комиссии общества определяется внутренним документом общества, утверждаемым общим собранием акционеров.</p> <p>Проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности общества за год.</p> <p>По требованию ревизионной комиссии общества лица, занимающие должности в органах управления общества, обязаны представить документы о финансово-хозяйственной деятельности общества.</p>

⁴ Составлено автором.

⁵ Критерии отнесения организаций к категории крупных налогоплательщиков будут приведены далее.

⁶ Составлено автором.

Статья 87.1. Управление рисками, внутренний контроль и внутренний аудит в публичном обществе	По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия общества составляет заключение о достоверности данных отчетности, фактах нарушений. <i>В публичном обществе должны быть организованы управление рисками и внутренний контроль.</i> Совет директоров (наблюдательный совет) публичного общества утверждает внутренние документы общества, определяющие политику общества в области организации управления рисками и внутреннего контроля. Для оценки надежности и эффективности управления рисками и внутреннего контроля в публичном обществе <i>должен осуществляться внутренний аудит</i>
--	--

Анализ положений таблицы 3 показывает, что в компаниях с долевой формой собственности должны образовываться учредителями ревизионные комиссии в целях проверки финансово-хозяйственной деятельности общества и годовых отчетов, в том числе БФО. Требования к таким контрольным органам по публичным компаниям (ПАО) шире, так как помимо функции внутреннего контроля в них должно быть организовано управление рисками, а для оценки надежности и эффективности выполнения данных функций должен осуществляться внутренний аудит, то есть образовано подразделение с функцией проведения независимого контроля – аудита. Таким образом, можно констатировать наличие особых требований законодательства в области организации СВК в компаниях с долевой формой собственности. Как это сочетается с выполнением других нормативных документов в данной области, мы рассмотрим во второй части нашей статьи.

На основании данных статистики (Росстата и Минфина России) можно оценить удельный вес организаций, относящихся к той или иной группе по формам собственности (таблица 4).

Таблица 4 – Распределение коммерческих организаций по организационно-правовым формам и обязательному аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности⁷

Показатели	Количество предприятий, тыс.	Удельный вес, %
Всего юридических лиц, являющихся коммерческими организациями (на 1 апреля 2023 года) ⁸	2636,7	100
Из них:		
унитарные предприятия	10,3	0,4
хозяйственные общества и товарищества	2607,1	98,9
из них: акционерные общества	52,2	2,0 (20*)
прочие формы собственности	19,3	0,7
Количество предприятий, прошедших обязательный аудит (по бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год) ⁹	68,8	2,6**
из них: предприятия, являющиеся общественно значимыми организациями, в том числе публичными компаниями	3,3	0,1**
<i>* Удельный вес акционерных обществ в группе хозяйственных обществ и товариществ.</i>		
<i>** Удельный вес предприятий, прошедших обязательный аудит, в том числе общественно значимых, из состава хозяйственных обществ и товариществ.</i>		

Данные таблицы 4 показывают, что на 1 апреля 2023 года из состава всех юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, около 99 % – это хозяйственные общества и товарищества, и из их состава около 20 % – это акционерные общества. Под обязательный аудит БФО компаний в 2022 году подпали около 3 % хозяйственных обществ и товариществ, из них только 0,1 % общественно значимых организаций, в состав которых входят в основном публичные компании, в том числе являющиеся и крупными налогоплательщиками. Из состава акционерных обществ публичными компаниями являются немногим более 6 %.

⁷ Составлено автором.

⁸ Распределение организаций по организационно-правовым формам (по данным государственной регистрации) на 1 апреля 2023 года. – URL: <https://rosstat.gov.ru/compendium/document/50801> (дата обращения: 15.06.2023). – Текст: электронный.

⁹ Официальный сайт Минфина России. Раздел. Аудит. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex?id_65=301928-osnovnye_pokazateli_rynka_auditorskikh_uslug_v_rossiiskoi_federatsii_v_2022_g. (дата обращения: 15.06.2023). – Текст: электронный.

Для реализации указанных выше положений ФЗ о бухгалтерском учете в части внутреннего контроля различными ведомствами приняты ряд документов различного уровня, которые, однако, не создали целостной системы по реализации требований закона, а только своими разночтениями в трактовках и подходах запутали ситуацию и усложнили для компаний понимание того, как выстраивать СВК в непубличных компаниях, какие именно требования они должны при этом соблюдать [3]. Рассмотрим действующие сегодня нормативные документы в области внутреннего контроля подробнее (таблица 5) по хронологии принятия документов.

Таблица 5 – Нормативные документы, регулирующие систему внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, и их основные требования¹⁰

Наименование нормативного документа/регулирующего органа	Уровень документа/обязательность норм	Хозяйствующие субъекты, подпадающие под регулирующий документ	Установленные базовые требования к системе внутреннего контроля хозяйствующего субъекта
Информация Минфина России от 25 декабря 2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» Основание – ФЗ «О бухгалтерском учете»	Рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля	Экономические субъекты (за исключением организаций сектора государственного управления)	<p>Внутренний контроль трактуется как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:</p> <p>а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;</p> <p>б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;</p> <p>в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.</p> <p>Внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности. Он должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности.</p> <p>Определены основные элементы внутреннего контроля экономического субъекта: контрольная среда; оценка рисков; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля и дана их характеристика.</p> <p>Предложены рекомендации по оценке эффективности системы внутреннего контроля экономического субъекта.</p> <p>Определен порядок документирования организации и осуществления внутреннего контроля.</p> <p>Определен порядок организации внутреннего контроля, в том числе распределение обязанностей и полномочий подразделений и персонала экономического субъекта, участвующего в проведении внутреннего контроля, которые определяются в зависимости от характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления</p>

¹⁰ Составлено автором.

<p>Письмо Банка России от 10 апреля 2014 г. № 06-52/2463 «О Кодексе корпоративного управления» V. Система управления рисками и внутреннего контроля</p>	<p>Рекомендации по организации и осуществлению внутреннего аудита в публичных компаниях</p>	<p>Акционерные общества, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам</p>	<p>В обществе должна быть создана эффективно функционирующая система управления рисками и внутреннего контроля, направленная на обеспечение разумной уверенности в достижении поставленных перед обществом целей. Для систематической независимой оценки надежности и эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля, и практики корпоративного управления общество должно организовывать проведение внутреннего аудита. Организацию проведения внутреннего аудита рекомендуется осуществлять посредством создания отдельного структурного подразделения (подразделения внутреннего аудита) или с привлечением независимой внешней организации. Для обеспечения независимости подразделения внутреннего аудита его функциональная и административная подотчетность должны быть разграничены. Функционально подразделение внутреннего аудита рекомендуется подчинить совету директоров, а административно – непосредственно единоличному исполнительному органу общества. При осуществлении внутреннего аудита рекомендуется проводить оценку эффективности системы внутреннего контроля, оценку эффективности системы управления рисками, оценку корпоративного управления, а также применять общепринятые стандарты деятельности в области внутреннего аудита</p>
<p>Приказ ФНС от 25 мая 2021 года № ЕД-7-23/518 № «Об утверждении требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля» Основание – Налоговый кодекс РФ (Статья 105.26. Общие положения о налоговом мониторинге)</p>	<p>Нормативные требования для хозяйствующих субъектов – крупнейших налогоплательщиков</p>	<p>Крупный бизнес (крупнейшие налогоплательщики) по критериям: – совокупная сумма налогов в бюджетную систему РФ за календарный год не менее 100 миллионов рублей; – суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год не менее 1 миллиарда рублей; – совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года не менее 1 миллиарда рублей; – организации, являющиеся участником консолидированной группы налогоплательщиков (в том числе ответственным участником указанной группы)</p>	<p>Налоговый мониторинг проводится налоговым органом, в том числе на основании представляемых организацией сведений о системе внутреннего контроля организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов. Утверждены Требования к организации системы внутреннего контроля за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов. Утвержден состав и формат информации, раскрываемой налоговому органу по эффективности системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля должна отвечать специфике финансово-хозяйственной деятельности организации, функционировать на постоянной основе. Система внутреннего контроля в организации должна функционировать на всех уровнях контроля осуществления бизнес-процесса (операции). В организации должна быть сформирована контрольная среда; система выявления, оценки и управления рисками, раскрытия информации о рисках; должно быть обеспечено выполнение контрольных процедур и раскрытие информации о них; информационная система, обеспечивающая функционирование системы внутреннего контроля; обеспечено проведение оценки системы внутреннего контроля с целью определения уровня ее организации (эффективности). Установлены параметры оценки системы внутреннего контроля (компоненты) и уровни эффективности, требования их раскрытия. Установлена специальная отчетность (ежеквартальная) – Информация об организации системы внутреннего контроля организации</p>

Как видно из таблицы 5, утверждено три документа, два в виде рекомендаций (Минфина России и Центробанка России) и один в виде обязательных требований (ФНС) к системе внутреннего контроля.

Обязательные требования ФНС относятся только к хозяйственным субъектам – крупным налогоплательщикам, то есть, по сути, к субъектам крупного бизнеса. При этом СВК таких компаний должна соответствовать установленным ФНС критериям в целях проводимого налоговым органом налогового мониторинга. Однако, цели СВК в документе ФНС¹¹ трактуются шире чисто налоговых, а именно, как внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни и правильности исчисления уплаты налогов и сборов. По сути, компания при этом должна сама оценить эффективность организации и функционирования своей СВК и по формату специальной отчетности, установленной ФНС, отчитаться об этом по окончании каждого квартала. Более того, если при этом выясняется, что СВК компании не эффективна, то она обязана разработать план мероприятий по совершенствованию этой системы и также представить его ФНС.

Документ в области СВК, разработанный Центробанком России, касается публичных компаний (ПАО), которые выходят со своими ценными бумагами на фондовый рынок. Рекомендации представлены как элемент Кодекса корпоративного управления. При этом предусмотрено, что в таком обществе должна быть создана эффективная система управления рисками и внутреннего контроля, что также вытекает и из ФЗ «Об акционерных обществах». Цели такой системы поставлены Кодексом как обеспечение достижения поставленных целей общества. Подчеркивается важность независимой оценки эффективности управления деятельностью, рисками и внутренним контролем, что выражается в необходимости формирования специализированного подразделения такой оценки – службы внутреннего аудита.

Как видим, первые два рассмотренные документа в области внутреннего контроля (ФНС и ЦБ России), по сути, носят избирательный характер и не распространяются на все субъекты хозяйствования.

Документ, который охватывает требованиями всех хозяйствующих субъектов (за исключением субъектов государственного сектора), принят Минфином России. Он носит вид рекомендаций, а именно, каким образом компании могут выполнить требования ФЗ о бухгалтерском учете в отношении обязательности организации и осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Как указано ранее, ФЗ о бухгалтерском учете имеет требования двух уровней и, используя данный документ, любая компания будет учитывать свой статус с точки зрения обязательности аудита ее БФО. В рассматриваемом документе достаточно детально определены элементы СВК: контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информация и коммуникация, эффективность внутреннего контроля. Даны рекомендации по документированию организации и проведения СВК, распределения полномочий в области контроля среди подразделений и персонала, подходы к оценке эффективности [4].

Анализ законодательных и нормативных документов в области внутреннего контроля показал, что в различных субъектах хозяйствования должны учитываться разные уровни этих документов, а значит, что конфигурация СВК будет различаться в зависимости от размера бизнеса компании и ее значимости с точки зрения раскрытия информации и, следовательно, обеспечения ее достоверности средствами и инструментами внутреннего контроля, то есть модели построения СВК будут разными.

2. Модели системы внутреннего контроля по условиям деятельности субъектов хозяйствования

В первом разделе нашего исследования проведен анализ состава законодательных и нормативных документов в области требований и рекомендаций по построению в компаниях системы внутреннего контроля. Далее рассмотрим, как же эти требования будут реализованы при выработке модели СВК разных групп компаний. Разделим в этих целях компании на несколько групп:

1. Публичные компании крупного бизнеса (ПАО).
2. Непубличные компании среднего бизнеса (АО, ООО).

¹¹ Приказ ФНС от 25 мая 2021 года № ЕД-7-23/518 № «Об утверждении требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля».

3. Компании – субъекты малого бизнеса (ООО, прочие формы собственности).

Публичные компании крупного бизнеса при формировании СВК подпадают под все рассмотренные нами в предыдущем разделе регулирующие документы. Модель СВК в данных компаниях можно представить следующим образом (рисунок 1).

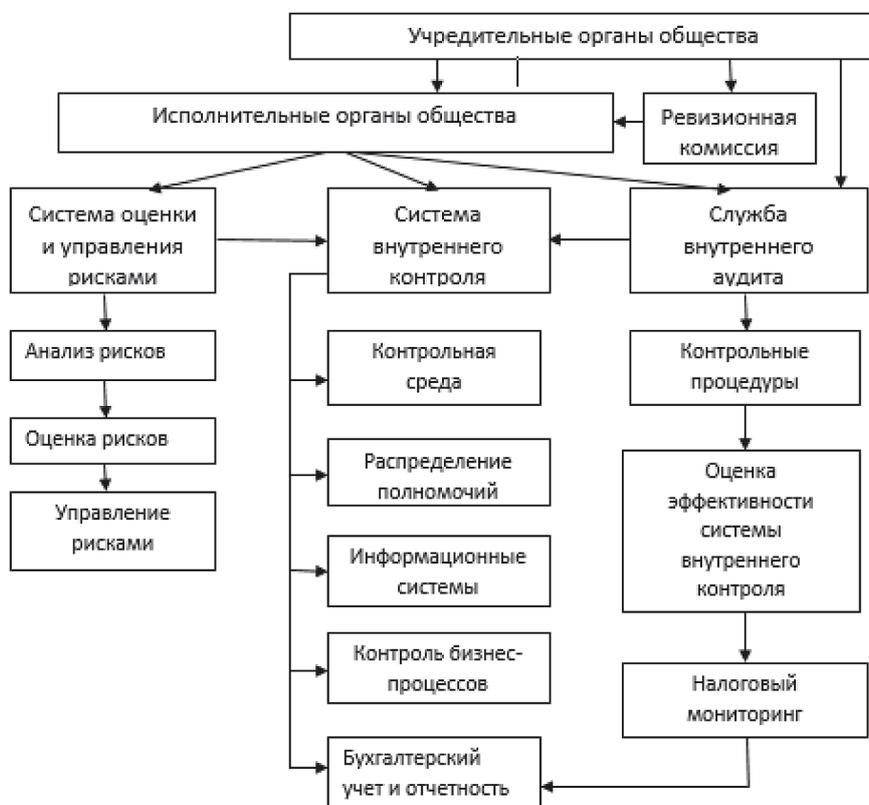


Рисунок 1 – Модель системы внутреннего контроля публичной компании крупного бизнеса (ПАО)¹²

Данная модель СВК крупной публичной компании предполагает целый ряд структур и элементов СВК. Это как наличие постоянно работающей системы оценки и управления рисками, как основа своевременного выявления рисков возможных искажений и планирования контрольных мероприятий, так и построение всех базовых элементов СВК от контрольной среды до надежной системы бухгалтерского учета и отчетности.

Отдельными подразделениями в данных компаниях должны быть службы внутреннего аудита, работающие на постоянной основе, и ревизионная комиссия, оценивающая достоверность отчетности, выносимой в публичную среду и на собрания акционеров. Это наиболее полная и развернутая модель СВК, учитывающая наиболее широкий круг требований законодательства и нормативного регулирования.

Более упрощенная модель СВК используется в структуре управления непубличных компаний среднего бизнеса (рисунок 2). Так как такие компании чаще всего не являются крупными налогоплательщиками, то не подпадают под критерии СВК для налогового мониторинга, и в силу непубличности не обязаны формировать службу независимого внутреннего аудита.

Такая модель предполагает наличие базовых элементов СВК, таких как оценка рисков, контрольные процедуры и анализ эффективности работы СВК, что возлагается на специализированный орган, подчиненный только исполнительному органу компании. Данная служба внутреннего контроля может быть в виде контрольно-ревизионного отдела (управления), которое планирует и проводит контрольные процедуры с учетом оценки рисков возможных нарушений и обеспечивает оценку качества функционирования и эффективности всей СВК такой компании [5].

¹² Составлено автором.

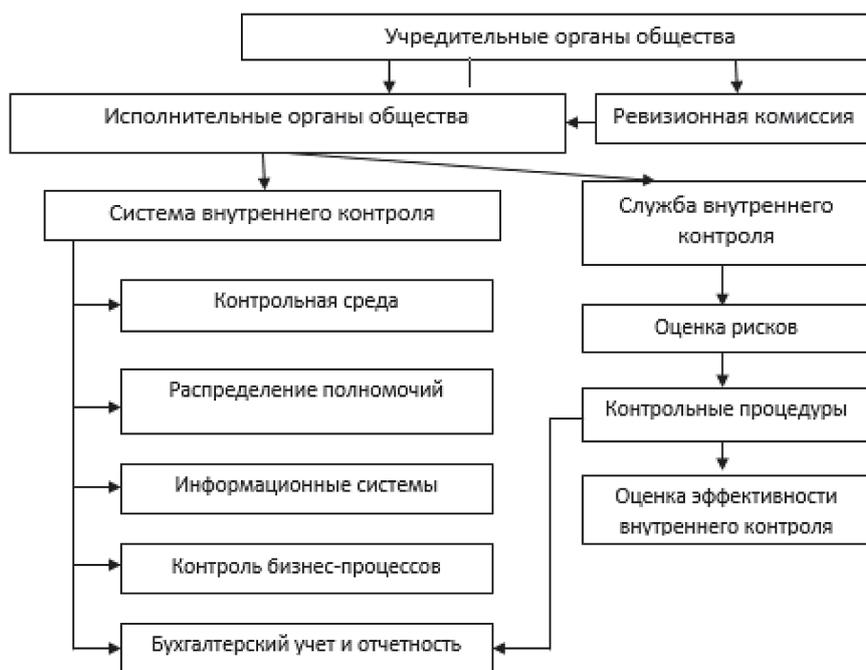


Рисунок 2 – Модель системы внутреннего контроля непубличной компании среднего бизнеса (АО, ООО)¹³

Ошибочным считается, что компания, являющаяся субъектом малого предпринимательства, может не иметь системы внутреннего контроля. Данные компании также обязаны иметь такую систему по требованиям ФЗ о бухгалтерском учете. Цели СВК у малых предприятий гораздо уже – контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Однако, для функционирования и такой СВК необходимы базовые условия и элементы контрольной среды. Вместе с тем, чаще всего в таких компаниях не создаются с учетом их статуса отдельные специализированные подразделения внутреннего контроля, и данные функции часто выполняет непосредственно бухгалтерия компании в лице ее руководителей или специализированных подразделов (участков). Модель такой СВК для субъектов малого предпринимательства можно представить следующим образом (рисунок 3).



Рисунок 3 – Модель системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта малого предпринимательства¹⁴

¹³ Составлено автором

¹⁴ Составлено автором.

Таким образом, мы рассмотрели, как могут быть выполнены установленные различные требования законодательства в области внутреннего контроля в организационно-управленческой структуре компаний различного уровня бизнеса и организационно-правовой формы собственности.

В большой степени на эффективность функционирования СВК влияют применяемые в ходе осуществления контроля приемы, методы и инструменты [6]. Они также на современном этапе подвержены процессам развития и трансформации.

3. Развитие инструментов внутреннего контроля на современном этапе

Эффективность и действенность внутреннего контроля, проводимого компаниями, во многом зависит от состава применяемых контрольных процедур, их грамотного планирования и выбора адекватных инструментов контроля. Планирование необходимых контрольных процедур с учетом их выборочного характера в современных системах контроля проводится так называемым риск-методом, то есть с предварительной оценкой рискованных областей, видов деятельности, сфер и субъектов управления, которые наиболее подвержены возможным нарушениям и искажениям.

Если обобщить требования нормативной базы в части инструментов выполнения контрольных процедур, то можно выделить в них отдельные группы (рисунок 4).



Рисунок 4 – Инструменты внутреннего контроля¹⁵

Каждый из вышеуказанных инструментов позволяет реализовать ту или иную цель внутреннего контроля. Более того, достаточно часто внутренние контролеры последовательно применяют в ходе контрольного мероприятия сразу несколько контрольных инструментов. Например, в ходе документальной проверки обоснования какой-либо операции проводится сразу и комплаенс-контроль. А в ходе проверки фактического наличия имущества проводится сверка данных с тем, что числится по счетам учета.

Большинство применяемых инструментов внутреннего контроля, хотя и зафиксированы в нормативных документах, но не имеют там каких-либо установленных требований по их проведению. Однако, есть в их составе одна из форм внутреннего контроля (инструментов), которая традиционно всегда регулировалась дополнительно с точки зрения порядка проведения и регламента оформления данного контрольного мероприятия [7–9]. Это такое контрольное мероприятие, как инвентаризация (проверка фактического наличия).

Ранее инвентаризация имела достаточно мягкое регулирование в виде специальных методических рекомендаций по ее проведению, издаваемых Минфином России. Вместе с тем, инвентаризация – это единственный вид контрольного мероприятия, который зафиксирован в законодательстве. ФЗ о бухгалтерском учете имеет специальную статью 11 «Инвентаризация активов и обязательств», которая

¹⁵ Составлено автором.

вводит ее обязательность для всех экономических субъектов, определяет ее содержание, соответствие требованиям учетных стандартов и регистрации ее результатов.

В части детализации данных требований указанного Федерального закона Минфином России утвержден в 2023 году специальный федеральный стандарт – ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», который как обязательный вводится с 2025 года. Вместе с тем, организации имеют право начать его применять, начиная с 2024 года. Таким образом, можно констатировать, что статус требований к процедурам инвентаризации повысился. В большей степени это относится к случаям обязательного проведения инвентаризации.

Значимость инвентаризации активов и обязательств подтверждается статистикой размера и динамики данных объектов учета, сформированной Росстатом на основании данных БФО компаний (таблица 6).

Таблица 6 – Структура стоимости имущества организаций (на конец года, млн руб.)¹⁶

Показатели	2020	2021	Структура 2020 год,%	Структура 2021 год,%
Всего имущество организаций	327 106 850	379 656 495	100	100
в том числе:				
Внеоборотные активы	191 623 848	218 568 080	58,6	57,6
Оборотные активы	135 483 002	161 088 415	41,4	42,4
в том числе:				
запасы	26 040 422	31 391 052	19,2	19,5
краткосрочные финансовые вложения	21 069 004	23 690 375	15,5	14,7
денежные средства	15 102 458	19 380 770	11,3	12,0
дебиторская задолженность	73 271 118	86 626 218	54,0	53,8

Данные по структуре стоимости имущества организаций, используемого для ведения их деятельности, показывают, что около 60 % занимают внеоборотные активы – имущество долгосрочного назначения. А в составе оборотных активов около 20 % занимают запасы (материальные оборотные средства) и около 55 % – дебиторская задолженность.

Если рассмотреть данные показатели в динамике за 2020–2021 годы (таблица 7), то мы видим, что в целом стоимость имущества компаний за этот период растет на 13–16 % в год.

Таблица 7 – Динамика стоимости имущества организаций (на конец года, млн руб.)¹⁷

Показатели	2019	2020	2021	Динамика за 2020 год,%	Динамика за 2021 год,%
Всего имущество организаций	289 043 950	327 106 850	379 656 495	113,2	116,1
в том числе:					
Внеоборотные активы	168 986 010	191 623 848	218 568 080	113,4	114,1
Оборотные активы	120 057 940	135 483 002	161 088 415	112,8	118,9
в том числе:					
запасы	22 369 396	26 040 422	31 391 052	116,4	120,5
краткосрочные финансовые вложения	18 718 403	21 069 004	23 690 375	112,6	112,4
денежные средства	11 474 736	15 102 458	19 380 770	131,6	128,3
дебиторская задолженность	67 495 405	73 271 118	86 626 218	108,6	118,62

При этом более высокими темпами растут запасы, переходящие остатки денежных средств и дебиторская задолженность.

Если рассмотреть новый ФСБУ по инвентаризации по сравнению с положениями предыдущих рекомендаций Минфина России в данной области, то можно отметить следующее.

Во-первых, стандартом расширены объекты, подпадающие под инвентаризацию. Сюда включены активы, обязательства, *источники финансирования деятельности организации, имущество и обязательства на забалансовых счетах учета.*

¹⁶ Составлено автором по данным Росстата.

¹⁷ Составлено автором по данным Росстата.

Во-вторых, изменены требования по организации и проведению инвентаризации. Отменена в ряде случаев обязательность формирования инвентаризационной комиссии. *При малом объеме работ* по инвентаризации ее может проводить должностное лицо или ревизионная комиссия. Также возможность отсутствия инвентаризационной комиссии предусмотрена *при аутсорсинге бухгалтерских услуг*.

В-третьих, более четко зафиксированы случаи обязательной инвентаризации. Она является обязательной при составлении БФО, *при движении активов организации*, при смене материально ответственных лиц, *при утрате (порче) активов*, при чрезвычайных обстоятельствах, при реорганизации или ликвидации юридического лица.

В-четвертых, расширены методы (способы) проведения инвентаризации. В их состав включены традиционные методы (подсчет, взвешивание, обмер, осмотр) и *альтернативные методы* (видео-, фотофиксация).

В-пятых, зафиксированы более детально требования к инвентаризации. Сюда дополнительно к тем, что были установлены ранее, включены *проверка обоснованности нахождения объекта у экономического субъекта, приравнивание документов по инвентаризации к статусу первичных документов, более детальные требования по квалификации выявленных в ходе инвентаризации расхождений* и в соответствии с этим отражение ее результатов в учете.

Хотя требования ФСБУ 28/2023 напрямую относятся к случаям обязательной инвентаризации, несомненно, что компании будут учитывать данные требования и в других инициативных случаях проведения данных контрольных мероприятий.

Заключение

Исследование законодательства, моделей организации и развития инструментов системы внутреннего контроля показало, что, так как данная система в том или ином виде обязательна для всех хозяйствующих субъектов, то она нуждается в более четком регулировании.

В этих целях, на наш взгляд, необходимо вывести вопрос построения и требований к СВК в область регулирования федеральными учетными стандартами. Для этого необходимо внести изменения в статью 19 ФЗ о бухгалтерском учете, дополнив ее пунктом 3 следующего содержания – «Внутренний контроль организуется экономическим субъектом в соответствии с учетными стандартами и нормами регулирующего законодательства». А в статье 21 указанного ФЗ фразу «порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета» нужно перенести из пункта 9 в пункт 3, дополнив ею подпункт 4.

После внесения указанных изменений в ФЗ о бухгалтерском учете Минфину России следует инициировать подготовку специального ФСБУ «Внутренний контроль», в котором возможно обобщение всех требований, содержащихся сегодня в различных принятых документах, их увязка и систематизация. Это позволит сделать систему регулирования СВК более стройной и прозрачной, что поможет широкому кругу компаний сформировать оптимальные и эффективные контрольные органы и обеспечить их нормальное функционирование.

Список литературы

1. Резниченко С.М., Сафонова М.Ф., Швырева О.И. Современные системы внутреннего контроля. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 510 с.
2. Галицкая Ю.Н. Понятие и организация системы внутреннего контроля // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 1-1. – С. 74–76.
3. Ширяева Г.Ф., Макарова В.И. Совершенствование внутреннего контроля на предприятии // Вестник Евразийской науки. – 2019. – № 2. – С. 18–23.
4. Кузнецова О.А., Васюкова Е.Е. Методологические аспекты внутреннего контроля // Концепт. – 2014. – № 14. – С. 44–51.
5. Батулина А.О., Кудрявцева И.Ю. Оценка эффективности системы внутреннего контроля коммерческой организации // Учет и контроль. – 2020. – № 8. – С. 11–23.

6. *Шевелева Е.В., Шевелева Е.А.* Организация внутреннего контроля хозяйствующего субъекта в условиях бухгалтерского аутсорсинга // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент. – 2017. – № 4. – С. 75–81.
7. *Федяева О.А., Муравицкая Н.К.* Развитие инвентаризации как основного процесса внутреннего контроля // Хроноэкономика. – 2018. – № 5. – С. 62–65.
8. *Орхей С.С.* Основные понятия инвентаризации в российской и международной практике // Экономика и социум. – 2018. – № 11. – С. 713–722.
9. *Макаренко С.А., Беляева Д.А.* Инвентаризация: практические аспекты проведения // Бизнес и дизайн ревю. – 2021. – № 2 (22). – С. 2–8.

References

1. *Reznichenko S.M., Safonova M.F., Shvyreva O.I.* Sovremennyye sistemy vnutrennego kontrolya. – Rostov n/D: Feniks, 2016. – 510 s.
2. *Galickaya Yu.N.* Ponyatie i organizaciya sistemy vnutrennego kontrolya // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. – 2020. – № 1-1. – С. 74–76.
3. *Shiryayeva G.F., Makarova V.I.* Sovershenstvovanie vnutrennego kontrolya na predpriyatii // Vestnik Evrazijskoj nauki. – 2019. – № 2. – С. 18–23.
4. *Kuznecova O.A., Vasyukova E.E.* Metodologicheskie aspekty vnutrennego kontrolya // Koncept. – 2014. – № 14. – С. 44–51.
5. *Batulina A.O., Kudryavceva I.Yu.* Ocenka effektivnosti sistemy vnutrennego kontrolya kommercheskoj organizacii // Uchet i kontrol'. – 2020. – № 8. – С. 11–23.
6. *Sheveleva E.V., Sheveleva E.A.* Organizaciya vnutrennego kontrolya hozyajstvuyushchego sub"ekta v usloviyah buhgalterskogo autsorsinga // Vestnik YuUrGU. Seriya: Ekonomika i menedzhment. – 2017. – № 4. – С. 75–81.
7. *Fedyayeva O.A., Muravickaya N.K.* Razvitie inventarizacii kak osnovnogo processa vnutrennego kontrolya // Hronoekonomika. – 2018. – № 5. – С. 62–65.
8. *Orhej S.S.* Osnovnye ponyatiya inventarizacii v rossijskoj i mezhdunarodnoj praktike // Ekonomika i socium. – 2018. – № 11. – С. 713–722.
9. *Makarenko S.A., Belyayeva D.A.* Inventarizaciya: prakticheskie aspekty provedeniya // Biznes i dizajn revyu. – 2021. – № 2 (22). – С. 2–8.