

Внутренний корпоративный контроль: некоторые вопросы идентификации, организации и методики

Internal Corporate Control: Some Issues of Identification, Organization and Methodology

УДК

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-8-22

И.С. Егорова, канд. экон. наук, доцент Департамента учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

e-mail: ISEgorova@fa.ru

I.S. Egorova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: ISEgorova@fa.ru

Аннотация. *Статья посвящена вопросам организации и осуществления внутреннего корпоративного контроля. Представлены идентификация корпораций согласно нормативным правовым актам и классификация их организационно-правовых форм. Рассматриваются отдельные вопросы организации и методики осуществления внутреннего корпоративного контроля с учетом специфики и направлений деятельности корпораций.*

Ключевые слова: внутренний контроль, корпорация, эффективность, сохранность активов, достоверность бухгалтерской отчетности, элементы внутреннего контроля.

Abstract. *The article is devoted to the organization and implementation of internal corporate control. Identification of corporations according to legal acts and classification of their organizational and legal forms is given. Some issues of organization and methods of implementation of internal corporate control are considered, taking into account the specifics and areas of activity.*

Keywords: internal control, corporations, efficiency, safety of assets, reliability of accounting statements, elements of internal control.

Одним из видов контроля как функции управления является внутренний корпоративный контроль. Однако в настоящее время подходы к определению сущности и понятия внутреннего корпоративного контроля до конца не изучены и законодательно не определены. В то же время идентификация внутреннего корпоративного контроля в нормативных правовых актах Российской Федерации отсутствует. В свою очередь, отсутствие на сегодняшний день единых нормативно-правовых и методологических основ для реализации на практике внутреннего корпоративного контроля порождает множество проблем в его идентификации, организации и осуществлении. В данной статье внутренний корпоративный контроль представлен как система внутреннего контроля в корпоративных юридических лицах, государственных корпорациях, а также группах компаний.

По нашему мнению, внутренний корпоративный контроль целесообразно рассматривать с позиций изучения:

- проблематики идентификации понятия «корпорация» и организационно-правовых форм экономических субъектов, относящихся к корпоративным юридическим лицам с позиций рассмотрения их сущности и нормативно-правового регулирования деятельности;
- проблематики идентификации внутреннего корпоративного контроля;
- основ организации и методики осуществления внутреннего корпоративного контроля;
- требований к организации и методике внутреннего контроля согласно требованиям Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы РФ, рекомендаций Министерства финансов РФ;
- особенностей осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в бюджетной сфере.

Подход к проблематике идентификации внутреннего корпоративного контроля представлен на рис. 1.

Таким образом, исходя из информации, представленной в отечественных нормативных

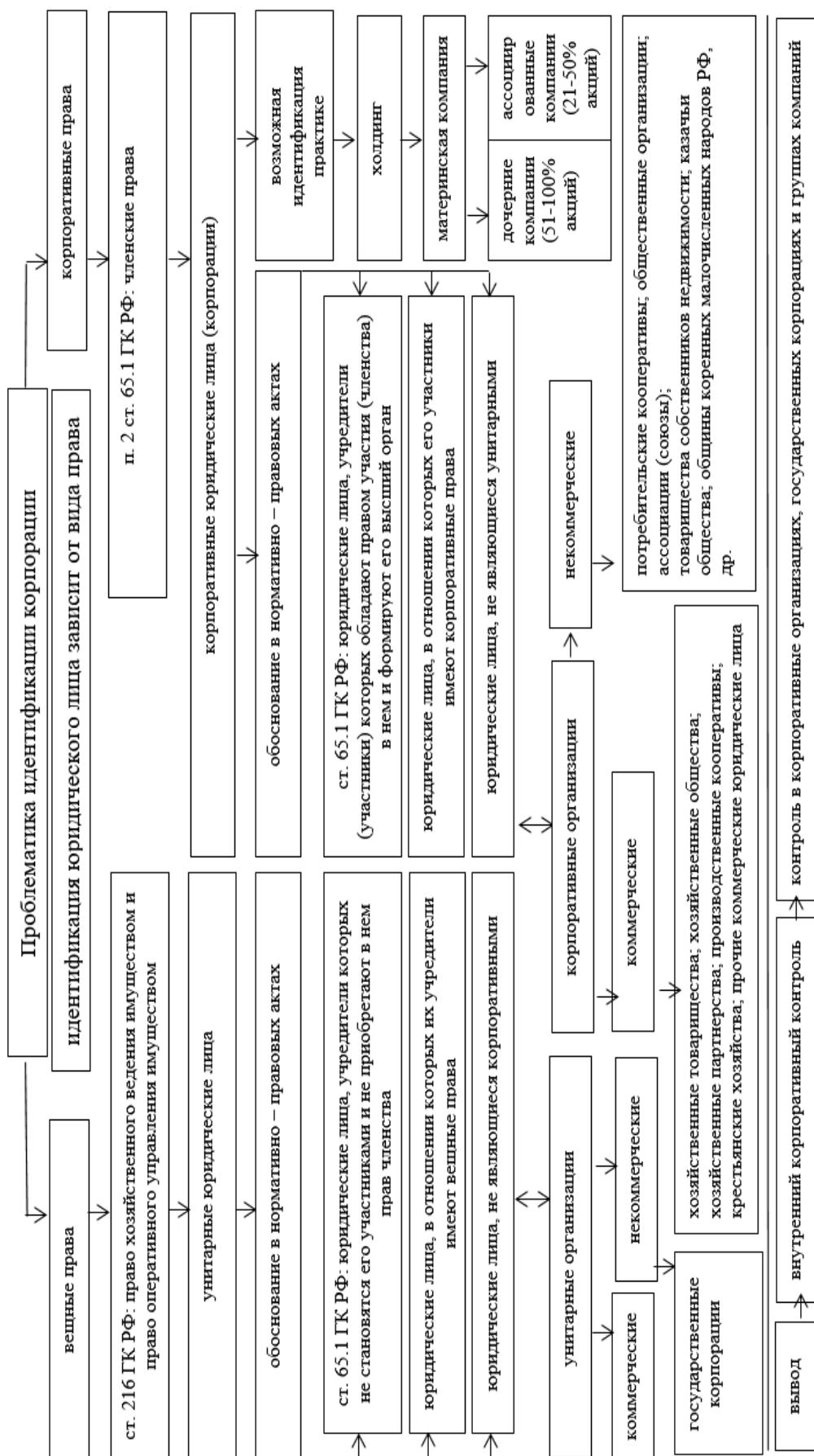


Рис. 1. Проблематика идентификации внутреннего корпоративного контроля

правовых актах, под внутренним корпоративным контролем можно понимать внутренний контроль в корпорациях. Идентификация корпораций и их классификация приводится в Общероссийском классификаторе организационно-правовых форм (ОК 028 — 2012) по соответствующим разделам, содержащим:

- Раздел 1 00 00 «Организационно-правовые формы юридических лиц, являющихся коммерческими корпоративными организациями»;
- Раздел 2 00 00 «Организационно-правовые формы юридических лиц, являющихся некоммерческими корпоративными организациями»;
- Раздел 7 00 00 «Организационно-правовые формы юридических лиц, являющихся некоммерческими унитарными организациями» в части государственных корпораций.

Кроме того, корпорация может быть идентифицирована в виде группы компаний.

Более подробная идентификация корпоративных юридических лиц приведена в табл. 1.

Вне зависимости от организационно-правовой формы корпорации организация и методика осуществления внутреннего контроля имеют схожие требования, идентифицированные в соответствующих нормативных правовых актах.

Так, внутренний корпоративный контроль в корпоративных юридических лицах (корпорациях) должен быть основан на нормативных правовых актах, регулирующих организацию внутреннего контроля и внутреннего аудита (рис. 2). В первую очередь, это такие нормативные правовые акты, как Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в части ст. 19), профессиональные стандарты «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)», «Внутренний аудитор», информация Минфина № ПЗ 11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», Требования к организации системы внутреннего контроля организации (утверждены Приказом ФНС РФ от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@), Требования к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями,

осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями (утверждены постановлением Правительства РФ от 30.06.2012 № 667) .

Применяя ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» к корпоративным юридическим лицам, можно заключить, что каждая корпорация обязана организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни; та же из корпораций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которой подлежит обязательному аудиту, обязана организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Корпорации, указанные в ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307 «Об аудиторской деятельности», должны осуществлять не только обязательный аудит, но и внутренний контроль ведения учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рекомендации по организации и проведению внутреннего контроля (по пяти элементам) отражены в информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». В соответствии с приказом ФНС РФ от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ корпоративные юридические лица должны соблюдать Требования к организации системы внутреннего контроля организации. В целом данные Требования повторяют общие рекомендации, данные Министерством финансов в информации № ПЗ 11/2013, акцентируя внимание на необходимости организации внутреннего контроля по пяти компонентам, идентичным пяти элементам, представленным в ПЗ-11/2013.

В то же время Требования ФНС РФ более четко методически определены и содержат детально разработанные формы рабочих документов по организации внутреннего контроля, а также методику балльной оценки его организации по пяти уровням. Кроме того, в Требованиях обозначена необходимость внутреннего контроля правильности исчис-



Таблица 1

Организационно-правовые формы корпораций

Корпорации в составе корпоративных юридических лиц		Корпорации в составе унитарных юридических лиц		Корпорация как группа компаний			
№ п.п	№ п.п	№ п.п	некоммерческие унитарные организации				
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Хозяйственные товарищества	1	Потребительские кооперативы, в том числе	1	Государственные корпорации	1	Материнское и дочернее общества
1.1	Полные товарищества		гаражные и гаражно-строительные кооперативы, жилищные или жилищно-строительные кооперативы, жилищные накопительные кооперативы, кредитные потребительские кооперативы, кредитные потребительские кооперативы граждан, кредитные кооперативы второго уровня, потребительские общества, общества взаимного страхования, сельскохозяйственные потребительские перерабатывающие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские бытовые (торговые) кооперативы, сельскохозяйственные потребительские обслуживающие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские кооперативы, сельскохозяйственные кооперативы снабженческие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские животноводческие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские растениеводческие кооперативы, фонды проката	1.1	Государственная корпорация по космической деятельности «Роскосмос»		Доля влияния материнского (основного) общества более 50%
1.2	Товарищества на вере (командитные товарищества)		кооперативы граждан, кредитные кооперативы второго уровня, потребительские общества, общества взаимного страхования, сельскохозяйственные потребительские перерабатывающие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские бытовые (торговые) кооперативы, сельскохозяйственные потребительские обслуживающие кооперативы, сельскохозяйственные кооперативы снабженческие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские животноводческие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские растениеводческие кооперативы, фонды проката	1.2	Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом»	2	Основное и зависимое общества
2	Хозяйственные общества		сельскохозяйственные потребительские обслуживающие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские снабженческие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские животноводческие кооперативы, сельскохозяйственные потребительские растениеводческие кооперативы, фонды проката	1.3	Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех»		Доля влияния материнского (основного) общества более 20%
2.1	Акционерные общества	2	Общественные организации, в т.ч.				
2.2.1	Публичные акционерные общества		политические партии, профсоюзные организации, общественные движения, органы общественной самодеятельности, территориальные общественные самоуправления				

1	2	3	4	5	6	7	8
2.2.2	Непубличные акционерные общества	3	Ассоциации (союзы), в том числе	1.4	Государственная корпорация «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»		
2.2	Общества с ограниченной ответственностью		ассоциации (союзы) экономического взаимодействия субъектов РФ, советы муниципальных образований субъектов РФ, союзы (ассоциации) кредитных кооперативов, союзы (ассоциации) кооперативов, союзы (ассоциации) объединений, союзы (ассоциации) общин малочисленных народов, союзы потребителей обществ, адвокатские палаты, нотариальные палаты, торгово-промышленные палаты, объединения работодателей, объединения фермерских хозяйств, некоммерческие партнерства, адвокатские бюро, коллегии адвокатов, саморегулируемые организации, объединения (ассоциации и союзы) благотворительных организаций	1.5	Государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (ВНЭШЭ-КОНОМБАНК)»		
3	Хозяйственные партнерства						
4	Производственные кооперативы (артели)						
4.1	Сельскохозяйственные производственные кооперативы						
4.1.1	Сельскохозяйственные артели (колхозы)						
4.1.2	Рыболовецкие артели (колхозы)						
4.1.3	Кооперативные хозяйства (коопхозы)	4	Товарищества собственников недвижимости, в том числе	1.6	Государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов»		
4.2	Производственные кооперативы (кроме сельскохозяйственных производственных кооперативов)		садоводческие или огороднические некоммерческие товарищества, товарищества собственников жилья				
5	Крестьянские (фермерские) хозяйства	5	Казачьи общества, внесенные в государственный реестр казачьих обществ в РФ				
6	Прочие юридические лица, являющиеся коммерческими организациями	6	Общины коренных малочисленных народов РФ				



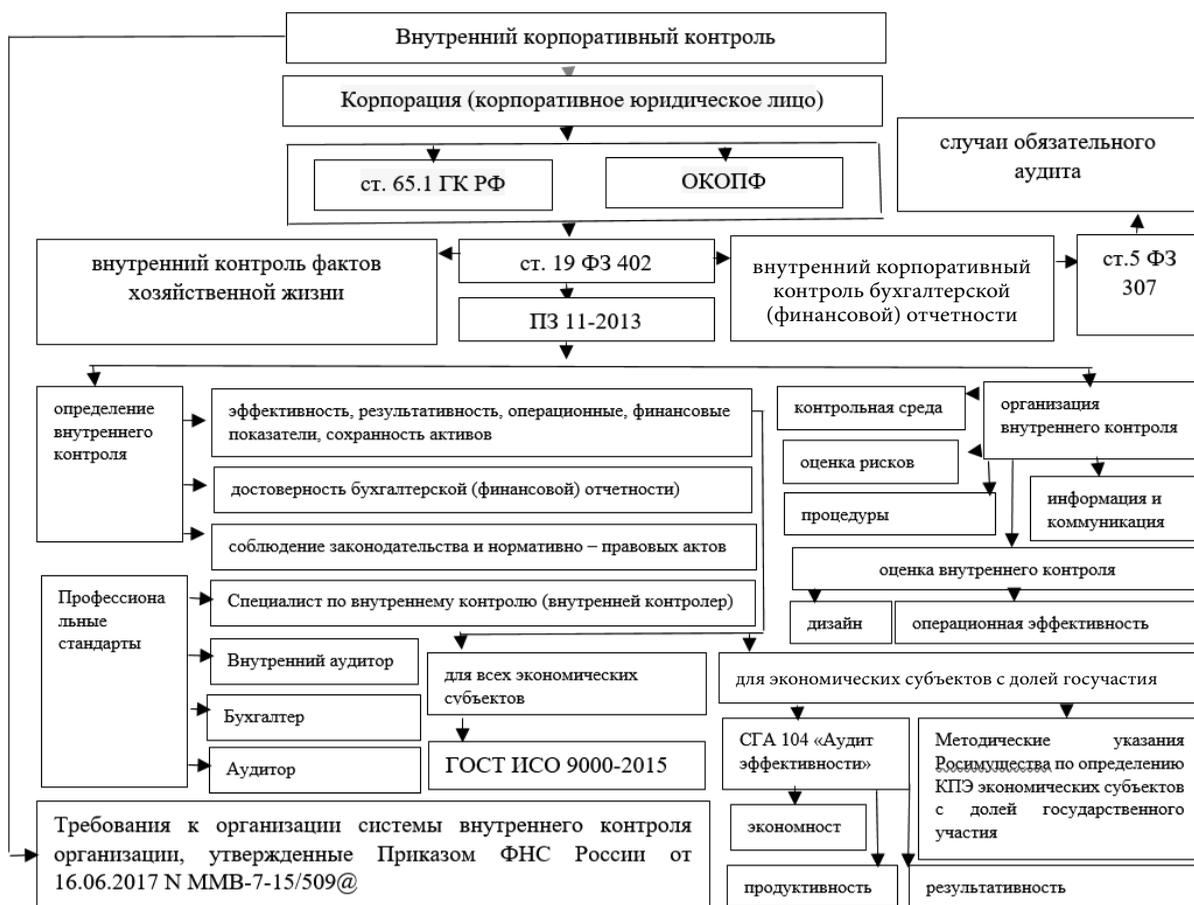


Рис. 2. Организация и методика осуществления внутреннего корпоративного контроля согласно нормативным правовым актам

ления и уплаты налогов и сборов, страховых взносов.

Косвенно к документам данного уровня можно отнести и стандарт внешнего аудита МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (утвержден приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н), который предписывает внешним аудиторам проводить проверку системы внутреннего контроля по пяти компонентам.

Идентификация элементов (компонентов) внутреннего контроля в различных нормативных правовых актах представлена в табл. 2.

Корпорации, которые подпадают под действие ст. 5 по операциям, перечисленным в ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль.

В рамках внутреннего контроля данные корпорации согласно постановлению Правительства РФ от 30 июня 2012 г. № 667 «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» должны утверждать правила внутреннего контроля, регламентирующие проверку ведения внутреннего контроля с учетом разработки определенных программ:

- 1) программы, определяющей организационные основы осуществления внутреннего контроля;
- 2) программы идентификации клиентов, представителей клиентов и (или) выгодоприобретателей;
- 3) программы оценки степени (уровня) риска совершения клиентом операций, связанных

**Представление системы внутреннего контроля в различных
нормативных правовых актах**

№ п.п.	Рекомендации Минфина РФ, представленные в ПЗ — 11/2013 «Организация и осуществление экономического субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Требования ФНС РФ к организации системы внутреннего контроля организации	МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»
	элементы	компоненты	компоненты
1	контрольная среда	контрольная среда организации	контрольная среда
2	оценка рисков	выявление и оценка организацией рисков	процесс оценки рисков организации
3	процедуры внутреннего контроля	контрольные процедуры организации	контрольные действия
4	информация и коммуникация	информационная система организации	информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы и информационное взаимодействие
5	оценка внутреннего контроля	мониторинг организацией средств контроля	мониторинг средств контроля

с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма (программа оценки риска);

4) программы выявления операций (сделок), подлежащих обязательному контролю, и операций (сделок), имеющих признаки связи с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или финансированием терроризма (программа выявления операций);

5) программы документального фиксирования информации;

б) программы, регламентирующей порядок работы по приостановлению операций в соответствии с Федеральным законом № 115-ФЗ (программа по приостановлению операций [сделок]);

7) программы подготовки и обучения сотрудников организации в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;

8) программы проверки осуществления внутреннего контроля;

9) программы хранения информации и документов, полученных в результате реализации программ осуществления внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (программа хранения информации).

Порядок организации внутреннего контроля, в том числе обязанности и полномочия подразделений и персонала корпорации, определяются в зависимости от характера и масштабов деятельности корпорации, особенностей ее системы управления.

В Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 отмечается, что внутренний контроль, как правило, осуществляют:

а) органы управления;

б) ревизионная комиссия (ревизор);

в) главный бухгалтер или иное физическое или юридическое лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета;

г) внутренний аудитор (служба внутреннего аудита);

д) специальные должностные лица (внутренние контролеры (контролер), специальное подразделение (служба внутреннего контроля);

е) другой персонал и подразделения экономического субъекта.

Создание специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) в корпорации обоснованно в случаях, когда в том числе существуют требования законодательства или регулятора финансового рынка о создании экономическим субъектом специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля).

Приведем примеры идентификации подразделений, осуществляющих внутренний контроль в корпорациях различных направлений деятельности.

Так, согласно Закону РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» корпорации, выступающие в роли страховщиков, должны осуществлять внутренний контроль и внутренний аудит. Федеральный закон от 29.06.2015 № 210-ФЗ обосновывает необходимость внутреннего контроля и внутреннего аудита профессиональных участников рынка ценных бумаг. В кредитных организациях (корпорациях) осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита основано на документах Базельского комитета по банковскому надзору (письмо ЦБ РФ от 06.02.2012 № 14-Т, письмо ЦБ РФ от 13.05.2002 № 59-Т, письмо ЦБ РФ от 10.07.2001 № 87-Т, письмо ЦБ РФ от 02.11.2007 № 173-Т), а также Документа Международной ассоциации страховых надзоров «Принцип страхования № 7 «Корпоративное управление»» (письмо Банка России от 10.08.2016 № ИН-015-53/60). Статья 95 гл. 15 Закона о Центральном банке РФ регламентирует внутренний аудит в ЦБ РФ. Необходимость осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита в коммерческом банке обосновывается Федеральным законом от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности». Концепция организации системы внутреннего контроля для некредитных финансовых организаций утверждена Банком России в октябре 2017 г.

Согласно Указанию Банка России от 15.03.2018 № 4739-У в клиринговых организациях должны быть организованы и внутренний контроль,

и внутренний аудит. Организаторы торговли согласно Указанию Банка России от 07.05.2018 № 4792-у должны осуществлять внутренний контроль. В госкорпорациях (в Агентстве по страхованию вкладов, в Банке Развития (Внешэкономбанке), Росатоме, Роскосмосе), как правило, осуществляется внутренний аудит, как и в государственной компании — Росавтодор. В госкорпорации «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» организована система внутреннего контроля и внутреннего аудита. Федеральный закон № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» в качестве внутреннего контроля регламентирует ревизионную работу в сельскохозяйственной кооперации.

Для акционерных обществ с участием Российской Федерации разработаны Методические рекомендации по организации внутреннего аудита, утвержденные приказом Росимущества от 04.07.2014 № 249.

Имеются особенности и в методике осуществления внутреннего корпоративного контроля, а именно, при осуществлении контроля:

1) эффективности и результативности деятельности корпорации, в том числе достижения финансовых и операционных показателей, сохранности активов;

2) достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) отчетности, правильности исчисления и уплаты налогов и сборов;

3) соблюдения применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Внутренний корпоративный контроль эффективности и результативности деятельности корпорации. Исходя из рекомендаций Минфина России, представленных в Информации № ПЗ- 11/2013, а также профессиональных стандартов, регулирующих осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита, первостепенное значение имеет анализ и оценка достижения корпорацией показателей эффективности, поэтому так важно их правильно идентифицировать, используя при этом положения действующих нормативных правовых актов.

Так как часто в нормативных правовых актах отождествляются показатели эффекта

и эффективности, приведем их трактовки в соответствии с ГОСТами.

Так, ГОСТ ИСО 9000-2015 «Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» трактует понятие эффективности (efficiency) как соотношение между достигнутым результатом и использованными ресурсами, а результативность (effectiveness) как степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов. ГОСТ Р ИСО 10014-2008 «Менеджмент организации. Руководящие указания по достижению экономического эффекта в системе менеджмента качества» идентифицирует эффект (effect) как результат улучшения деятельности организации.

Если корпорация использует государственные ресурсы, то идентификация показателей эффективности их использования осуществляется в виде экономности, продуктивности и результативности в соответствии с СГА 104 «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности», утвержденным постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 № 4ПК.

Общая характеристика показателей эффективности, представленная в ГОСТ ИСО 9000-2015, СГА 104, конкретизируется в зависимости от организационно-правовой формы корпорации и наличия в ней доли государственного участия.

Так, практически для всех корпораций, подлежащих обязательному аудиту, в рамках внутреннего контроля можно рекомендовать проводить оценку достижения показателей эффективности согласно Методическим рекомендациям по организации и проведению обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (утверждены приказом Росимущества от 21.01.2016 № 12) по следующим показателям эффективности — коэффициенту реинвестирования, коэффициенту роста собственного капитала, коэффициенту рентабельности капитала (ROE), экономическому росту организации, рентабельности чистых активов (ROA), рентабельности продаж (ROS), а также показателям оценки деловой активности — оборачиваемости чистых активов, оборачиваемости оборотных фондов, оборачиваемости запасов, оборачиваемости кре-

диторской задолженности, оборачиваемости дебиторской задолженности.

Для корпораций, имеющих долю государственного участия (государственные корпорации, хозяйственные общества, доля участия государства в которых превышает 50%) внутренний контроль эффективности и результативности должен осуществляться на основе ключевых показателей эффективности (КПЭ), установленных Росимуществом в Методических указаниях по применению ключевых показателей эффективности государственными корпорациями, государственными компаниями, государственными унитарными предприятиями, а также хозяйственными обществами, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъекта Российской Федерации в совокупности превышает пятьдесят процентов (одобрены поручением Правительства РФ от 27.03.2014 № ИШ-П13-2043) для таких случаев.

Так, для хозяйственных обществ установлены КПЭ — в виде: CIR (Cost income ratio), EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), NetDebt, NPL (Non-performing loan), ROE (Return on equity) (Продуктивность), ROIC (Return on Invested Capital), TSR (Total shareholders return). Кроме того, в данном случае КПЭ делятся на КПЭ для хозяйственных обществ (за исключением финансового сектора) и для хозяйственных обществ финансового сектора.

Для госкорпораций рекомендуется применять КПЭ, предусмотренные для хозяйственных обществ и унитарных предприятий, а именно такие показатели, как:

- выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом НДС и других обязательных платежей);
- чистая прибыль (убыток);
- чистые активы;
- часть прибыли, подлежащая перечислению в федеральный бюджет или в доход предприятия по итогам его деятельности за предшествующий год.

Кроме того, предоставляется возможность использования альтернативных КПЭ в рамках достижения целевых (плановых) значений.

Заметим, что в Методических указаниях также отождествлены показатели эффекта и эффективности.



Внутренний контроль сохранности активов подразумевает контроль обеспечения и соблюдения в корпорации материальной ответственности за имеющимся имуществом, наличия необходимых средств их защиты (физическая охрана, системы видеонаблюдения, защита от несанкционированного доступа и т.д.), а также проведение периодических инвентаризаций согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

Кроме того, для обеспечения внутреннего контроля сохранности активов необходимо определить неправомерные действия в деятельности корпорации, связанные с неправомерным присвоением активов, которые может выявить служба внутреннего контроля (аудита) и которые часто ошибочно ассоциируют с мошенническими действиями.

Необходимо отметить, что ни у внутреннего контролера, ни у внутреннего аудитора (а также у внешнего аудитора) нет прав и полномочий идентифицировать неправомерные действия как мошеннические. В нормативных документах, регулирующих внутренний контроль, внутренний аудит и аудиторскую деятельность, нет определений ни мошенничества, ни аудита мошенничеств. Но при внутреннем корпоративном контроле в силу юридической ответственности лиц(а), его осуществляющих(-его) (в некоторых обстоятельствах обязанность сохранять конфиденциальность может преодолеваться нормативным актом, законом или судами), необходимо учитывать положения ст. 159 гл. 21 «Преступления против собственности» разд. VIII «Преступления в сфере экономики» УК РФ.

Внутренний корпоративный контроль достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) отчетности, правильности исчисления и уплаты налогов и сборов. Данный вид контроля, по сути, схож с внешним аудитом достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и преследует те же цели. Практически все корпорации составляют и представляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с которым годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса,

отчета о финансовых результатах и приложений к ним, а годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Как и при проведении внешнего аудита, при осуществлении внутреннего корпоративного контроля проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо тщательно спланировать, сформировать массив информации, подлежащий проверке. При осуществлении проверки необходимо провести тестирование средств внутреннего контроля и процедуры проверки по существу в отношении каждой предпосылки составления финансовой отчетности.

Особое внимание необходимо уделить осуществлению внутреннего корпоративного контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности корпорации, представленной в виде группы компаний, так как в группе компаний составляется консолидированная отчетность. Понятие консолидированной отчетности дано в Федеральном законе от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», где сказано, что под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и (или) иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности определяется как группа.

Кроме того, в Федеральном законе № 208-ФЗ отмечается, что консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», а также то, что консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

В связи с этим в рамках внутреннего корпоративного контроля группы компаний необходимо обратиться к определению, приведенному в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», согласно которому «консолидированная финансовая

отчетность — финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности». Следует отметить, что в рамках корпоративного финансового контроля необходимо учитывать, что формирование консолидированной отчетности предполагает использование единой учетной политики для аналогичных событий и прочих событий при аналогичных обстоятельствах.

При проверке необходимо также учитывать, что любая отчетность, представленная как единичной корпорацией, так и группой компаний (как индивидуальная, так и консолидированная), строится на основе тех фактов хозяйственной жизни, которые произошли в течение отчетного периода, поэтому проверяя отчетность, необходимо проверить весь учет корпорации за отчетный период, следствием которого собственно она и является. Внутренний корпоративный контроль в данном направлении строится в следующей последовательности: проверка отчетности — проверка регистров — проверка первичной учетной документации.

В рамках внутреннего корпоративного контроля бухгалтерского учета необходимо провести проверку правильности исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов. Так, данную проверку целесообразно проводить в соответствии со ст. 17 части 1 Налогового кодекса РФ. Согласно данной статье, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В этой связи автором в ряде статей, опубликованных ранее¹, были сформированы рабочие документы по проверке элементов

налога, которые могут быть использованы и при проведении внутреннего корпоративного контроля.

Аналогично можно сформировать рабочие документы по проверке исчисления и уплаты страховых взносов, перечень элементов которых приведен в статье 18.2 НК РФ «Общие условия установления страховых взносов», где сказано, что при установлении страховых взносов определяются (в соответствии с главой 34 НК РФ) плательщики страховых взносов и следующие элементы обложения:

- объект обложения страховыми взносами;
- база для исчисления страховых взносов;
- расчетный период;
- тариф страховых взносов;
- порядок исчисления страховых взносов;
- порядок и сроки уплаты страховых взносов.

Внутренний корпоративный контроль соблюдения применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета. Внутренний контроль соблюдения законодательства в корпорации предполагает контроль легитимности ее деятельности в части правовых основ функционирования, которые различаются в зависимости от организационно-правовой формы корпорации.

Проверка в данном случае осуществляется в рамках соблюдения четырехуровневой системы нормативного регулирования деятельности корпорации: на законодательном уровне, уровне стандартов, методическом и внутрикорпоративном уровнях. В этой связи внутренний контролер должен проверить соблюдение корпорацией нормативных правовых актов на всех четырех уровнях.

Так, любая корпорация обязана соблюдать относящиеся к ее деятельности положения Гражданского кодекса, Налогового кодекса, Бюджетного кодекса, Трудового кодекса, Лесного кодекса, Водного кодекса и др. В зависимости от организационно-правовой формы корпорация также должна соблюдать соответствующий закон, в котором отражаются правовые основы ее функционирования. Так, например, корпорации, имеющие организационно-правовую форму акционерного общества, должны соблюдать положения Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», общества с ограниченной ответствен-

¹ Егорова И.С. Особенности идентификации и осуществления налогового аудита // Аудит. 2017. № 6. С. 13–16. Егорова И.С. Особенности методики аудита налогообложения // Аудит. 2019. № 4. С. 13–17.



стью — Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», государственные корпорации — в первую очередь — Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», а также законы, регулирующие деятельность каждой из корпораций. Например, государственная корпорация «Роскосмос» осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом от 13.07.2015 № 215-ФЗ «О Государственной корпорации по космической деятельности «Роскосмос», государственная корпорация «Росатом» — в соответствии с Федеральным законом от 01.12.2007 № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом», государственная корпорация «Внешэкономбанк» — в соответствии с Федеральным законом от 17.05.2007 № 82-ФЗ «О государственной корпорации развития «ВЭБ.РФ» и т.д.

Кроме нормативных правовых актов, регулирующих функционирование корпорации той или иной организационно-правовой формы, при осуществлении внутреннего корпоративного контроля необходимо учитывать и направление ее деятельности (отрасль). Так, например, страховая организация, имеющая организационно-правовую форму акционерного общества, должна соблюдать как указанный выше закон об акционерных обществах, так и Закон РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации». Кредитная организация, имеющая организационно-правовую форму акционер-

ного общества, кроме вышеозначенного закона должна соблюдать также Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности». Корпорация, имеющая организационно-правовую форму потребительского кооператива, в частности сельскохозяйственного (перерабатывающего, сбытового, обслуживающего, снабженческого, животноводческого, растениеводческого) производства должна придерживаться положений Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации». Акционерные общества, занимающиеся автомобильными пассажирскими перевозками, должны соблюдать Федеральный закон от 13.07.2015 № 220-ФЗ «Об организации регулярных перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В части внутреннего контроля соблюдения законодательства важно обратить внимание на возможную идентификацию недобросовестных действий корпорации с учетом уголовного законодательства с тем, чтобы принять превентивные меры для их недопущения (табл. 3).

Контроль возможного совершения подобных недобросовестных действий, а также работа по их предотвращению позволят избежать, в том числе и действий, подпадающих под уголовную ответственность руководства, должностных лиц, а также лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Таблица 3

Возможная идентификация недобросовестных действий корпорации с учетом положений УК РФ

Статья УК РФ	Возможная идентификация во внутреннем корпоративном контроле недобросовестных действий
Статья 170.1 «Фальсификация Единого государственного реестра юридических лиц, реестра владельцев ценных бумаг или системы депозитарного учета»	Представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, или в организацию, осуществляющую учет прав на ценные бумаги, документов, содержащих заведомо ложные данные
Статья 172.1 «Фальсификация финансовых документов учета и отчетности финансовой организации»	Внесение в документы, регистры бухгалтерского учета, отчетность заведомо неполных или недостоверных сведений о сделках, об обязательствах, имуществе, финансовом положении организации, подтверждение достоверности таких сведений, представление таких сведений в Центральный банк РФ, публикация или раскрытие таких сведений

Статья УК РФ	Возможная идентификация во внутреннем корпоративном контроле недобросовестных действий
Статья 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем»	Совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, заведомо приобретенными другими лицами путем недобросовестных действий, в целях придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению указанными денежными средствами или иным имуществом
Статья 174.1 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления»	Совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, приобретенными лицом в результате совершения им недобросовестного действия, в целях придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению указанными денежными средствами или иным имуществом
Статья 185.1 «Злостное уклонение от раскрытия или предоставления информации, определенной законодательством Российской Федерации о ценных бумагах»	Уклонение от раскрытия или предоставления информации, определенной законодательством РФ о ценных бумагах, либо предоставление заведомо неполной или ложной информации
Статья 185.2 «Нарушение порядка учета прав на ценные бумаги»	Умышленное использование инсайдерской информации в целях получения незаконных выгод в рамках нарушения порядка учета прав на ценные бумаги
Статья 185.3 «Манипулирование рынком»	Манипулирование рынком, т. е. умышленное распространение через средства массовой информации заведомо ложных сведений или совершение операций, запрещенных законодательством РФ о противодействии неправомерному использованию инсайдерской информации и манипулированию рынком
Статья 185.5 «Фальсификация решения общего собрания акционеров (участников) хозяйственного общества или решения совета директоров (наблюдательного совета) хозяйственного общества»	Умышленное искажение результатов голосования либо воспрепятствование свободной реализации права при принятии решения на общем собрании путем внесения в протокол общего собрания, в выписки из него, в протокол заседания совета директоров (наблюдательного совета), в иные отражающие ход и результаты голосования документы заведомо недостоверных сведений
Статья 185.6 «Неправомерное использование инсайдерской информации»	Умышленное использование инсайдерской информации для осуществления операций с финансовыми инструментами, иностранной валютой и (или) товарами
Статья 193.1 «Совершение валютных операций по переводу денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации на счета нерезидентов с использованием подложных документов»	Совершение валютных операций по переводу денежных средств на банковские счета нерезидентов с представлением кредитной организации документов, содержащих заведомо недостоверные сведения об основаниях, о целях и назначении перевода
Статья 195 «Неправомерные действия при банкротстве»	Соккрытие имущественных прав или имущественных обязанностей, сведений об имуществе, фальсификация бухгалтерских и иных учетных документов, отражающих экономическую деятельность корпорации
Статья 197 «Фиктивное банкротство»	Фиктивное банкротство, т. е. заведомо ложное публичное объявление корпорацией о своей несостоятельности
Статья 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»	Включение в налоговую декларацию или налоговые документы корпорации заведомо ложных сведений

Составной частью соблюдения нормативных правовых актов, регулирующих деятельность корпорации в целом, является внутренний контроль соблюдения нормативных актов, регулирующих совершение фактов хозяйственной жизни и ведение бухгалтерского учета в корпорации. Так как согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» факт хозяйственной жизни — это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на фи-

нансовое положение, финансовый результат и движение денежных средств корпорации, факты хозяйственной жизни, по сути, являются частью бухгалтерского учета. Поэтому в части соблюдения законодательства в этом направлении необходимо проконтролировать соблюдение законов, кодексов, положений по бухгалтерскому учету, плана счетов, методических рекомендаций, разъяснений, локальных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета.

Литература

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
2. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»
3. Федеральный закон от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции»
4. Приказ Минфина России от 7 сентября 2016 г. № 356 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля».
5. Приказ Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита».
6. Общероссийском классификаторе организационно-правовых форм (ОК 028 — 2012)
7. Международные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории РФ и о признании утратившими силу некоторых приказов Минфина РФ»
8. СГА 104 «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности», утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 № 4ПК
9. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».
10. Методические указания по применению ключевых показателей эффективности государственными корпорациями, государственными компаниями, государственными унитарными предприятиями, а также хозяйственными обществами, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъекта Российской Федерации в совокупности превышает пятьдесят процентов (одобрены поручением Правительства РФ от 27 марта 2014 г. № ИШ-П13-2043).
11. Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации, утвержденные приказом Росимущества от 04.07.2014 № 249.
12. Методические рекомендации по организации и проведению обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, утвержденным приказом Росимущества от 21.01.2016 № 12.
13. Требования к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями, утвержденные постановлением Правительства РФ от 30 июня 2012 г. № 667.
14. Требования к организации системы внутреннего контроля организации, утвержденные Приказом ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@
15. *Егорова И.С.* Особенности организации внутреннего контроля согласно рекомендациям Министерства финансов РФ // *Аудитор*. — 2014. — № 8 (234). — С. 49–60.
16. *Егорова И.С.* Организация внутреннего контроля согласно элементам, рекомендованным Минфином России // *Аудитор*. — 2014. — № 9 (235). — С. 31–43.

17. *Егорова И.С.* Особенности осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита в коммерческой и бюджетной сфере // Учет. Анализ. Аудит. — 2015. — № 4. — С. 91–100.
18. *Егорова И.С.* Оценка рисков эффективности организации системы внутреннего контроля экономического субъекта // Инновационное развитие экономики. — 2015. — № 5 (29). — С. 55–65.
19. *Егорова И.С.* Оценка основных факторов риска недобросовестных действий. Часть 1 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — № 46 (331). — С. 29–40.
20. *Егорова И.С.* Оценка основных факторов риска недобросовестных действий. Часть 2 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — № 47 (332). — С. 11–24.
21. *Егорова И.С.* Особенности внутреннего корпоративного контроля в государственных корпорациях // Аудит. — 2017. — № 3. — С. 16–20.
22. *Егорова И.С.* Внутренний контроль и внутренний аудит: проблемы идентификации и практической реализации в бюджетной сфере // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2019. — № 9. — С. 34–42.

ИНСТИТУТ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ ПЕРЕШЕЛ НА ОНЛАЙН-ТЕСТИРОВАНИЕ

«В связи с пандемией коронавируса Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors – IIA) приостановил большую часть своей деятельности, подразумевающей тесный контакт нескольких персон, в том числе обучение и экзамены в привычном формате. В качестве временной альтернативы сертификационным экзаменам он переходит на онлайн-тестирование», – сообщает издание Accounting Today.

Все три части экзамена на получение аттестатов Certified Internal Auditor (CIA) и Certification in Risk Management Assurance (CRMA) теперь доступны онлайн – то же верно в отношении доступного с 2018 г. специального индивидуального текста CIA Challenge Exam. Все, кто ранее, до пандемии, регистрировался для прохождения экзаменов в традиционном формате, предполагавшем их личное присутствие, теперь могут перерегистрироваться на онлайн-тестирования, которые стартуют в конце апреля-начале мая.

Помимо этого, чтобы помочь кандидатам в этот непростой период неопределенности, Институт внутренних аудиторов предлагает щедрую скидку в 20% с регистрационных комиссий для всех новых обращений по экзаменам CIA и CRMA до конца мая.

Согласно заявлению представителей IIA, созданная пандемией коронавируса неопределенность вынуждает людей пересматривать свои подходы к выполнению работы. Специалисты по внутреннему аудиту сегодня трудятся удаленно, делая все от них зависящее для эффективной оценки риска и обеспечения гарантии качества в эти непростые времена.

Экзамены IIA всегда проводились при условии личного присутствия. С 1974 г. успешно сдавшие их кандидаты смогли получить более 165 тысяч аттестатов CIA. Из-за COVID-19 экзаменационные центры по всему миру вынуждены были закрыться для предотвращения распространения инфекции.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 22 апреля 2020 г.

