

Т. Н. Иванова

**Администрирование
деятельности в области
внутреннего контроля
ведения бухгалтерского
учета и составления
бухгалтерской
(финансовой) отчетности**

2017

Материалы для подготовки к аттестации
профессиональных бухгалтеров

Оглавление

Введение	3
Глава 1	5
§1. Особенности управления бухгалтерской службой в условиях осуществления ею трудовой функции по внутреннему контролю.....	5
§2. Формирование системы внутреннего контроля в рамках бухгалтерской службы. Цели и задачи.	5
§3. Структура бухгалтерской службы в части внутреннего контроля	10
§4. Технологии внутреннего контроля	14
§5. Документы внутреннего контроля	18
§6. Требования к кадрам	20
Глава 2. Организационно распорядительные документы Организации, регламентирующие порядок деятельности бухгалтерской службы в области внутреннего контроля	26
§7. Положение о бухгалтерской службе Организации (в части изменений в связи с расширением функций)	27
§8. Трудовые договоры и должностные инструкции	29
§9. Порядок выполнения работ при осуществлении внутреннего контроля.....	36
§10. Мотивация персонала бухгалтерской службы, выполняющего работы в области внутреннего контроля.....	48
§11. Контроль достижения функциональных целей, оценка результативности и эффективности деятельности. Разработка мероприятий по устранению недостатков и реализации потенциальных резервов внутреннего контроля. Отчетность о состоянии внутреннего контроля экономического субъекта	49
Вопросы для самопроверки.....	56
Тесты для самопроверки.....	56
Приложение 1.....	58
Приложение 2.....	62
Приложение 3.....	64
Приложение 4.....	67
Приложение 5.....	70

Введение

Цель настоящего пособия состоит в том, чтобы обобщить теоретические знания и практические умения в области организации и осуществления внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческими организациями. Пособие также предназначено для подготовки по программам аттестации и повышения профессионального уровня НП «ИПБ России».

Пособие рассчитано на читателей, которые имеют уровень образования и опыта, не ниже установленных профессиональным стандартом «Бухгалтер» (утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 22.12.2014 № 1061) для 6 уровня квалификации.

Содержание пособия соответствует:

- профессиональному стандарту «Бухгалтер»;
- программам аттестации и повышения профессионального уровня НП «ИПБ России».

Особенности изложения материала в пособии состоят в том, что администрирование деятельности в области внутреннего контроля организации раскрыто

- на примере средних¹ организаций;
- с учетом допущения, что внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни направлен на формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и осуществляется в рамках бухгалтерской службы, а не отдельного контрольного подразделения;
- с учетом общего подхода к администрированию в рамках бухгалтерской службы².

Пособие содержит богатый справочно-иллюстративный материал, который может быть использован в практической деятельности бухгалтерской службы.

¹ См. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» статья 4 и Постановление Правительства РФ от 13 июля 2015 г. № 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

² См. учебное пособие «Основы управления для главного бухгалтера», Ю.Л. Сеницына, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2016; ISBN 978-5-9905773-1-2.

20 лет
ИПБ России

НЕКОММЕРЧЕСКОЕ ПАРТНЕРСТВО
ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ



ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР

- ☛ член ИПБ России
- ☛ обладает высокой компетенцией
- ☛ соблюдает Кодекс этики

ИПБ России:

- 💡 разработал профстандарт «Бухгалтер»
- 💡 является центром оценки квалификаций (ЦОК)
- 💡 проводит аттестацию специалистов на соответствие их квалификации требованиям профстандарта «Бухгалтер»

📍 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

☎ + 7(495) 720 54 55

✉ info@ipbr.org

🌐 www.ipbr.org



Глава 1

§1. Особенности управления бухгалтерской службой в условиях осуществления ею трудовой функции по внутреннему контролю

В соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер» трудовая функция по осуществлению внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности Организации может осуществляться непосредственно ее бухгалтерской службой. Расширение сферы деятельности службы требует от должностного лица Организации, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (далее - главный бухгалтер), внесения соответствующих изменений в управление ее деятельностью. Главному бухгалтеру следует принять ряд управленческих решений:

- сформулировать цели и задачи бухгалтерской службы в области внутреннего контроля;
- определить организационную структуру бухгалтерской службы для выполнения новых задач;
- обеспечить организацию взаимодействия и разграничение полномочий работников службы в процессе осуществления внутреннего контроля;
- наметить основные пути мотивации работников к эффективному труду в новой области деятельности;
- организовать контроль выполнения ими новых обязанностей.

Таким образом, до начала непосредственного проведения работ в области внутреннего контроля, следует осуществить целый ряд подготовительных мероприятий. Этот процесс необходимо начать с формулировки целей деятельности бухгалтерской службы в области внутреннего контроля и путей их достижения для реализации стратегических целей Организации на уровне ее бухгалтерской службы.

§2. Формирование системы внутреннего контроля в рамках бухгалтерской службы. Цели и задачи.

В соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер» целью деятельности бухгалтерской службы является формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Российской Федерации и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - отчетность), раскрывающей информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимую пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Цель внутреннего контроля состоит в предоставлении пользователям отчетности достаточной уверенности в том, что Организация обеспечивает ее достоверность и своевременность³. Таким образом, в случае расширения трудовых функций бухгалтерской службы основная цель ее деятельности не изменяется, а обеспечение достоверности и своевременности отчетности достигается за счет расширения задач, решаемых этой службой в области методологии и практики осуществления внутреннего контроля.

На начальном этапе осуществления деятельности в области внутреннего контроля рекомендуется разработать план по формированию системы внутреннего контроля в рамках бухгалтерской службы. Этот план должен являться составной частью плана по формированию системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, осуществляемых Организацией. Создаваемая в Организации система внутреннего контроля должна быть ориентирована на минимизацию рисков хозяйственной деятельности, в том числе существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. К разработке и выполнению Плана, кроме главного бухгалтера, могут привлекаться руководители (представители) других функциональных служб Организации (экономисты, финансисты, юристы, кадровики и др.), а также внешние консультанты.

План может быть составлен по следующей форме:

УТВЕРЖДАЮ
Президент ПАО «Прогресс»
В.А. Стеклов
(подпись)

31.08.2016

План
по формированию системы внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета
и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

№ п/п	Наименование мероприятия	Срок исполнения	Ответственное должностное лицо (Ф.И.О.)
1.	Оценка объемов работ для создания системы внутреннего контроля, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> по выявлению и анализу факторов внутренней среды Организации, влияющих на внутренний контроль (далее - контрольная среда) по выявлению и анализу рисков 		

³ Информация Минфина РФ ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», п. 3 «б».

	<ul style="list-style-type: none"> • по разработке (отбору) контрольных процедур • по анализу регулирования информационного обмена и коммуникаций • по мониторингу внутреннего контроля 		
2.	<p>Оценка ресурсов, необходимых для формирования системы внутреннего контроля, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • трудовых • материально-технических • информационных • финансовых 		
3.	Подготовка проекта организационной структуры внутреннего контроля бухгалтерской службы		
4.	Подготовка проекта дополнений, вносимых в Положение о бухгалтерской службе в части внутреннего контроля		
5.	Подготовка проектов должностных инструкций (изменений в должностные инструкции) работников, осуществляющих контрольные функции		
6.	Разработка «Порядка проведения внутреннего контроля»		
7.	Разработка «Справочника контрольных процедур»		
8.	Разработка форм документов для целей документирования проведения внутреннего контроля		

Главный бухгалтер
30.08.2016

А.Н. Жукова

Система внутреннего контроля не может оставаться в неизменном виде долгое время, поскольку на деятельность Организации оказывают влияние многочисленные факторы внешней и внутренней среды. Поэтому в ежегодных планах необходимо предусматривать мероприятия, направленные на совершенствование системы внутреннего контроля, повышение ее эффективности.

Расширение функций по осуществлению внутреннего контроля предполагает появление новых задач, которые необходимо решать для достижения цели

деятельности бухгалтерской службы. С точки зрения управления задачи - это трудовые действия работников (виды работ), посредством осуществления которых реализуются трудовые функции бухгалтерской службы и достигается цель ее деятельности. Осуществление дополнительной функции ставит перед бухгалтерской службой следующие основные задачи:

1) управление процессом проведения внутреннего контроля, в т. ч. организация, планирование, координирование, контроль осуществления внутреннего контроля);

2) осуществление предварительного контроля ведения бухгалтерского учета составления отчетности, в т.ч.:

- оценка и управление рисками существенного искажения данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности,

- оценка риска возможных злоупотреблений,

- составление годового плана, графика и программ проверок;

3) осуществление планового контроля, в т. ч.:

- проведение документальных и фактических проверок соблюдения нормативных правовых актов РФ, решений органов управления и внутренних документов организации:

- контроля сохранности активов,

- составление рабочих документов,

- оценка (мониторинг) эффективности средств внутреннего контроля,

- разработка рекомендаций по совершенствованию внутреннего контроля.

4) осуществление последующего контроля (составление графика корректирующих мероприятий, контроль его выполнения).

5) составление отчета о результатах внутреннего контроля.

6) оценка системы внутреннего контроля.

7) консультирование работников Организации в области внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Решение этих задач будет способствовать обеспечению высокого качества информации, создаваемой в процессе ведения бухгалтерского учета и раскрываемой в отчетности Организации.

Информация о планировании непосредственного проведения работ в области внутреннего контроля излагается в §9 настоящей главы.

3 ШАГА, ЧТОБЫ СТАТЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМ БУХГАЛТЕРОМ

1

Определиться с видом аттестата профессионального бухгалтера

2

Пройти профессиональную переподготовку

3

Сдать квалификационный экзамен

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

 + 7(495) 720 54 55

 info@ipbr.org

 www.ipbr.org



§3. Структура бухгалтерской службы в части внутреннего контроля

Изменение структуры бухгалтерской службы Организации в связи с началом осуществления деятельности в области внутреннего контроля зависит от характера и масштабов деятельности Организации, а также от особенностей ее системы управления.

Так, например, если предстоящий объем работ в области внутреннего контроля не является существенным, то соответствующие обязанности могут быть распределены между работниками бухгалтерской службы без увеличения их количества. В противном случае в штат бухгалтерской службы вводятся дополнительные единицы. При этом наименования вводимых в штатное расписание должностей определяется Организацией самостоятельно, например: специалист по внутреннему контролю, специалист, ревизор (далее по тексту - специалист).

В Организациях, в составе которых есть обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, осуществление внутреннего контроля может быть организовано как централизованно, так и децентрализованно. В первом случае функции внутреннего контроля полностью выполняет бухгалтерская служба центральной дирекции. Во втором случае функции внутреннего контроля распределяются между бухгалтерскими службами центральной дирекции и дирекций обособленных подразделений. Рассмотрим несколько подходов к формированию изменений в структуре бухгалтерской службы.

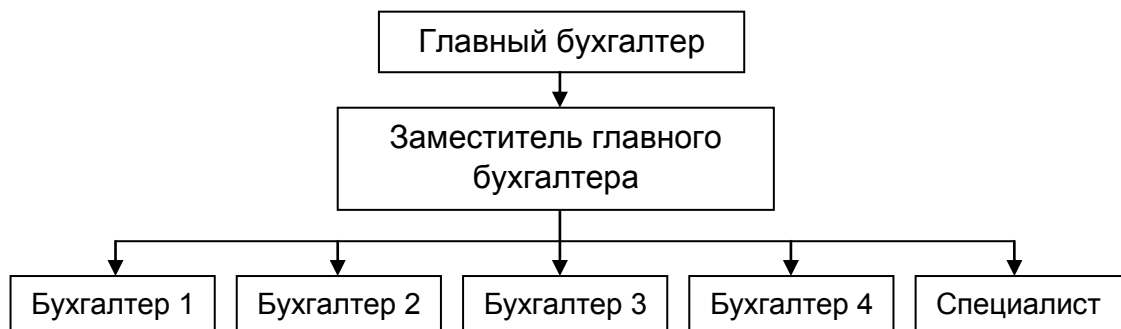
Вариант 1

В Организации отсутствуют обособленные подразделения, объем работ в области внутреннего контроля незначительный, контрольные функции распределены между штатными работниками. В этом случае структура бухгалтерской службы может быть представлена в виде следующей схемы:



Вариант 2

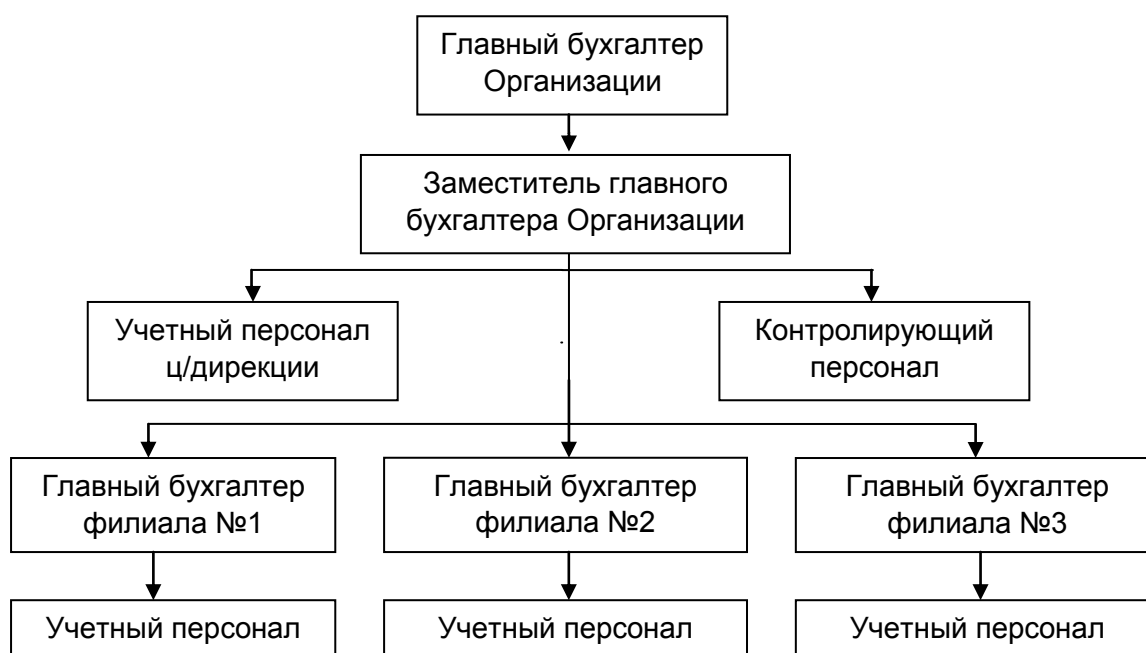
В Организации отсутствуют обособленные подразделения, объем работ в области внутреннего контроля существенный, в штат бухгалтерской службы включена должность специалиста. В этом случае структура бухгалтерской службы может быть представлена в виде следующей схемы:



Организационные структуры, представленные в вариантах 1 и 2, обладают потенциальными рисками, которые могут повлиять на эффективность внутреннего контроля. Риски могут возникнуть в связи с недостаточной квалификацией работников.

Вариант 3

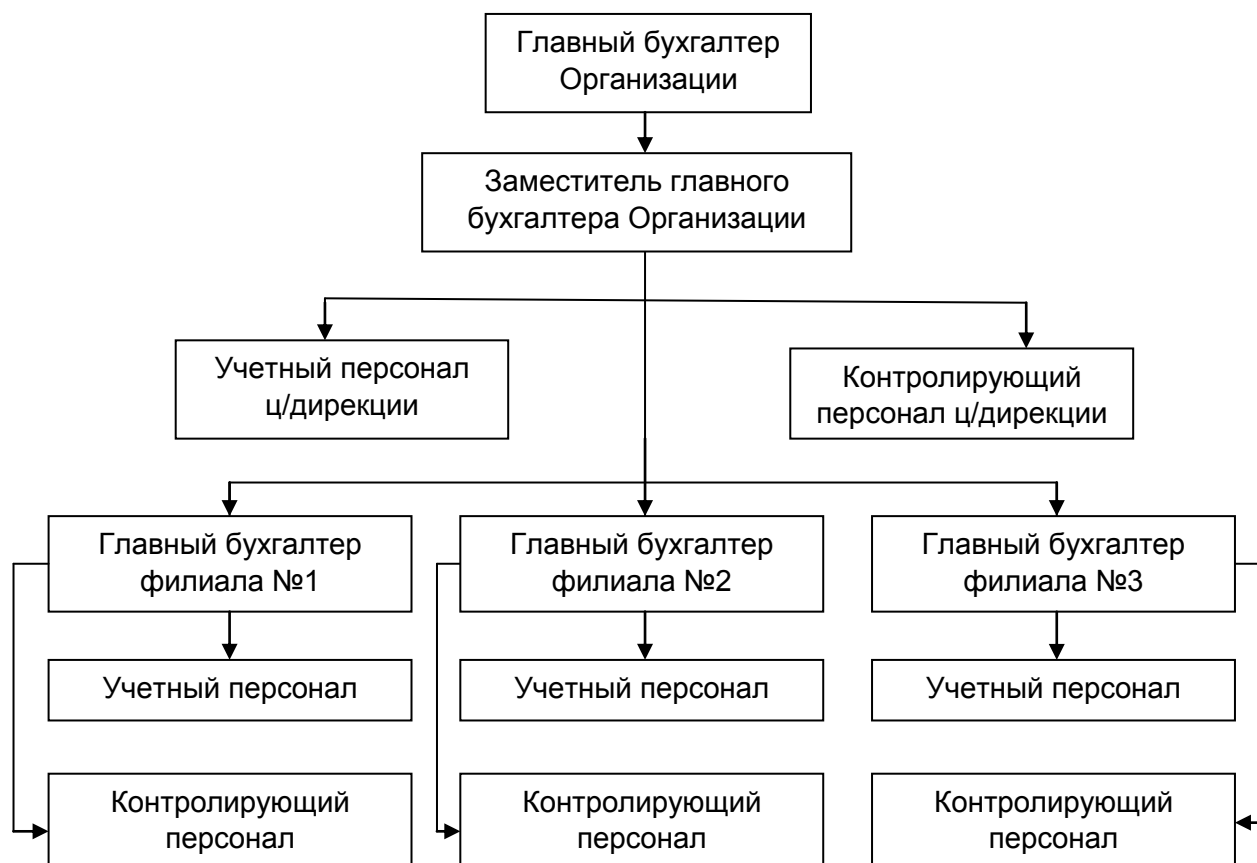
Организация имеет обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс. Внутренний контроль централизован, то есть должности специалистов предусмотрены только в штате центральной дирекции Организации. В этом случае структура бухгалтерской службы может быть представлена в виде следующей схемы:



Такая структура обеспечивает наибольшую независимость внутреннего контроля от руководителей обособленных подразделений, методологическое единство проверок, управляемость процессом контроля. В тоже время, недостатками этой системы могут явиться недостаточная квалификация специалистов в области специфики деятельности обособленных подразделений, а также снижение степени оперативности контроля.

Вариант 4

Организация имеет обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс. Внутренний контроль организован в децентрализованной форме, то есть должности специалистов предусмотрены как в штате центральной дирекции Организации, так и в штатах обособленных подразделений. В этом случае структура бухгалтерской службы может быть представлена в виде следующей схемы:



При этой форме организации внутреннего контроля Центральная дирекция оставляет за собой:

- общее руководство внутренним контролем в Организации;
- утверждение планов контроля, внутренних нормативных документов и отчетности;
- контроль выполнения планов;
- оценка эффективности внутреннего контроля;

- осуществление внутреннего контроля в бухгалтерской службе центральной дирекции.

За подразделениями остаются функции внутреннего контроля, относящиеся непосредственно к ведению бухгалтерского учета и составлению отдельной бухгалтерской отчетности обособленного подразделения.

Представленная структура обладает потенциальными рисками, которые могут повлиять на эффективность внутреннего контроля Организации в целом. Риски могут возникнуть в связи с возможным нарушением обособленными подразделениями порядка и методологии осуществления контроля, утвержденными Организацией, а также с потерей работниками бухгалтерских служб обособленных подразделений независимости в области осуществления внутреннего контроля.

Важно! Порядок (последовательность трудовых действий) и методология (способы выполнения трудовых действий) внутреннего контроля должны быть едиными для Организации в целом.

Следует отметить, что возможные схемы организации бухгалтерской службы указанными вариантами не исчерпываются. Например, рабочие места специалистов могут находиться в обособленных подразделениях, но функционально они будут подчиняться главному бухгалтеру Организации. В этом случае расширяются знания специалистов в области специфики деятельности обособленных подразделений, а также повышается возможность оперативного проведения внеплановых проверок. Однако при этом увеличивается риск потери независимости и снижается управляемость процессом.

Для внутреннего контроля может быть привлечен внешний специалист. Однако использование таких специалистов имеет ограничения, которые отражены в Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6; в редакции от 20 июня 2016 г.).

Ограничения касаются случаев, когда Организация подлежит обязательному аудиту и внутреннего контроля осуществляет внешний аудитор (более подробно см. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, пп. 2.86 – 2.91).

В отдельных ситуациях при оказании услуг по внутреннему контролю возникает *риск самоконтроля*, который является настолько значимым, что никакие меры предосторожности не могут его устранить или свести до приемлемого уровня, например, когда:

- аудитор принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства. В соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций (п. 2.57) к функциям руководства относятся:

- а) разработка стратегии и выбор направления развития;
- б) руководство и ответственность за действия работников;
- в) санкционирование хозяйственных операций;

г) принятие решения о том, какие рекомендации аудитора или третьих сторон выполнять;

д) ответственность за составление и достоверность отчетности в соответствии с правилами составления этой отчетности;

е) ответственность за разработку, применение и поддержание внутреннего контроля.

- результаты этих услуг будут использоваться аудитором при проведении внешнего аудита.

- заказчиком аудита является общественно-значимый хозяйствующий субъект (ОЗХС), и услуги относятся к значимым факторам, которые оказывают существенное влияние на составление отчетности, в отношении которой аудитор выражает свое мнение.

Напомним, что под ОЗХС⁴ понимаются (Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, п. 1.20) хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. К ним относятся:

а) организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах;

б) финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, в том числе, кредитные и страховые организации, общества взаимного страхования, негосударственные пенсионные фонды;

в) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов.

Аудитор не должен оказывать услуги ОЗХС, связанные с внутренним контролем, в отношении (Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, п. 2.91):

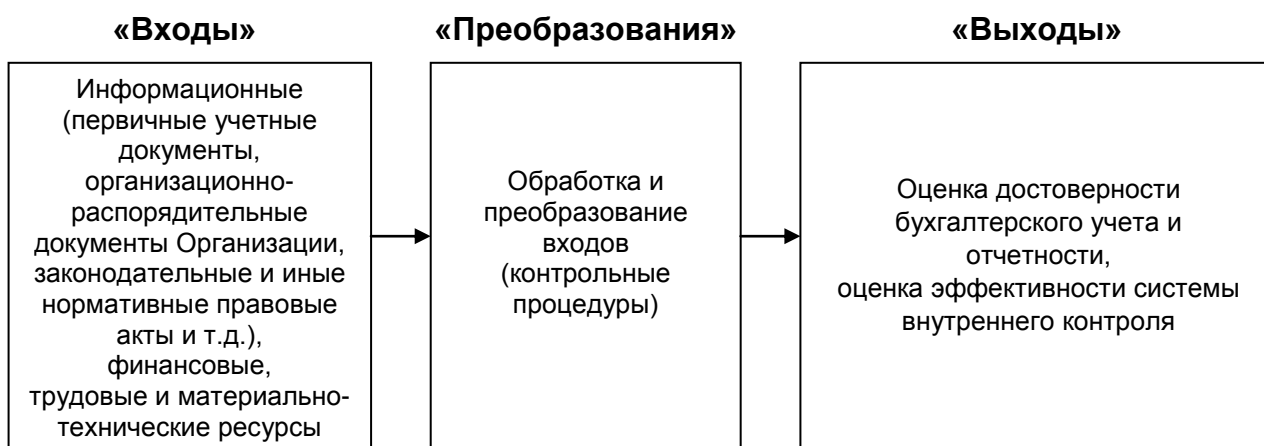
- значительной части контрольных процедур за составлением отчетности;
- информационных систем, связанных с системой бухгалтерского учета и составлением отчетности, которые по отдельности или в совокупности являются значимыми для отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- числовых значений или раскрываемой в отчетности информации, которые по отдельности или в совокупности являются существенными для отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

§4. Технологии внутреннего контроля

Выполнение задач в области внутреннего контроля предполагает использование конкретных технологий. Технология – это система операций и процедур, выполняемых работниками в определенной последовательности

⁴ Следует отметить, что организация, которая подлежит обязательному аудиту исключительно по суммовым критериям, и не имеет ценных бумаг, которые допущены к обращению на организованных торгах, не считается ОЗХС.

с использованием необходимых методов и ресурсов. Для понимания того, какие технологии должны или могут применяться при проведении внутреннего контроля целесообразно рассмотреть внутренний контроль как бизнес-процесс. С этой точки зрения, внутренний контроль представляет собой последовательность действий, которые преобразовывают различную входную информацию в выходную, в результате чего выполняется определенная бизнес функция. Внутренний контроль относится к поддерживающим бизнес-процессам, то есть к процессам, обслуживающим основной бизнес. Внутренний контроль как бизнес-процесс может быть представлен в виде следующей схемы:



«Входы» и «Преобразования» в совокупности образуют технологию внутреннего контроля. Главному бухгалтеру необходимо определиться в отношении всех компонентов «Входов» и «Преобразований», которые бухгалтерская служба будет использовать для реализации дополнительно возложенной на нее функции. Регламентация отдельных технологических компонентов осуществляется в соответствующих организационно-распорядительных документах Организации, основные из которых могут быть представлены в Таблице 1.

Таблица 1

Основные организационно-распорядительные документы Организации, используемые бухгалтерской службой при осуществлении внутреннего контроля

№ п/п	Наименование организационно-распорядительных документов	«Входы»	«Преобразования»
1.	Учредительные документы Организации	<ul style="list-style-type: none"> • Виды деятельности Организации • Полномочия органов управления • Крупные сделки 	
2	Приказы о полномочиях должностных лиц Организации в части санкционирования сделок и операций, оформления и подписания первичных учетных документов	<ul style="list-style-type: none"> • Список должностных лиц, имеющих право санкционировать сделки и операции, составлять первичные учетные документы 	

3	Учетная политика Организации	<ul style="list-style-type: none"> • Рабочий план счетов • Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета • Порядок проведения инвентаризации активов обязательств • Порядок определения уровня существенности • Способы оценки активов и обязательств • Правила документооборота и технология обработки учетной информации 	<ul style="list-style-type: none"> • Порядок проведения внутреннего контроля • Формы рабочих документов специалиста • Контрольные процедуры
4.	Положение о бухгалтерской службе Организации	<ul style="list-style-type: none"> • Структура бухгалтерской службы • Ресурсы • Взаимодействия и полномочия • Ответственность 	
5.	Должностные обязанности работников бухгалтерской службы	<ul style="list-style-type: none"> • Должностные обязанности • Взаимодействия и полномочия • Ответственность 	
6.	Годовой план проверок	-	<ul style="list-style-type: none"> • Виды проверок (фактические, документальные) • Направления проверок (работники, объекты) • Ответственные лица • График проверок
7.	Справочник контрольных процедур	Список утвержденных к применению работниками бухгалтерской службы контрольных процедур	<ul style="list-style-type: none"> • Подбор контрольных процедур для проверок • Способы проверки применения работниками бухгалтерской службы утвержденных контрольных процедур

Компоненты, связанные с «Преобразованиями», Организация может регламентировать как в составе своей учетной политики, так и в составе одного или нескольких самостоятельных документов (далее внутренние стандарты). В качестве

примеров внутренних стандартов могут быть следующие документы: Порядок проведения внутреннего контроля, Справочник контрольных процедур, Альбом форм рабочих документов специалиста и т.д.

Стандартизация позволяет рационально организовать работу по осуществлению внутреннего контроля. Так, например, создание Справочника контрольных процедур позволит упростить разработку программ проверок. Контрольные процедуры - важнейший компонент технологии внутреннего контроля. Они представляют собой действия работников бухгалтерской службы, направленные на минимизацию рисков возникновения ошибок, влияющих на достижение целей Организации.

В соответствии со статьей 50 ГК РФ основной целью коммерческих Организаций является извлечение прибыли. Применение соответствующих контрольных процедур в процессе внутреннего контроля позволяет обеспечить не только достоверность отчетности, но и выявить внутренние резервы увеличения прибыли Организации. Например, применение такой процедуры как контроль фактического наличия и состояния объекта путем проведения инвентаризации позволяет выявить мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, а также лиц, санкционировавших и оформивших соответствующие сделки и (или) операции. Одной из задач специалиста является проверка полноты и качества применения работниками бухгалтерской службы утвержденных контрольных процедур. Специалист может применять различные способы выполнения контрольных процедур:

- наблюдение;
- сличение, сравнение, сопоставление;
- анализ;
- математические расчеты;
- запросы, опросы и т.п.

Для теоретического обоснования используемых в Организации технологий внутреннего контроля могут использоваться настоящее пособие, а также федеральные и международные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД, ФПСАД) и внутреннего аудита (МСВА), иные информационные источники в области теории и практики внутреннего контроля, например, документ Минфина России ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности».

При разработке внутренних стандартов необходимо соблюдать следующие общие подходы к стандартизации:

- разрабатываемый стандарт не должен противоречить применимым нормативным документам и другим организационно-распорядительным документам (внутренним стандартам) Организации;
- формулировки стандарта должны быть четкими и ясными, не допускается двойственное толкование положений стандартов;
- стандарт должен полностью и детально охватывать все значимые вопросы стандартизируемого объекта;

- терминологическая база должна быть единой для исключения неправильной трактовки положений стандарта.

Кроме этого, необходимо учитывать требования, относящиеся непосредственно к внутреннему контролю:

- виды и процедуры проверок должны обеспечивать достоверность оценки контролируемых объектов и рисков;

- периодичность проверок должна быть ориентирована на своевременную идентификацию рисков и эффективность контроля;

- все этапы контроля, выявленные нарушения и недостатки подлежат обязательному документированию;

- рекомендации по устранению нарушений и недостатков должны быть актуальными и реализуемыми;

- осуществление мероприятий по устранению нарушений и недостатков должны контролироваться;

- все материалы по проведенным проверкам (включая первичные документы, подтверждающие выявленные нарушения) должны быть архивированы, и доступ к ним должен быть ограничен.

Соблюдение установленной технологии проведения внутреннего контроля позволяет получить достаточную уверенность в том, что Организация обеспечивает достоверность и своевременность составления отчетности.

§5. Документы внутреннего контроля

На этапе преобразования «Входов» (см. §4 Главы 1) специалист выполняет контрольные процедуры в соответствии с программой проверки определенного объекта. Для достижения результата контрольных действий ему необходимо собрать, проанализировать и интерпретировать соответствующую «входную» информацию, зафиксированную на носителе информации (далее - «входные» документы). Вся информация, создаваемая специалистом в процессе контрольной проверки (далее - рабочие документы), документируется, то есть записывается на носителе по установленным правилам.⁵ «Входные» документы и рабочие документы, составляют документы внутреннего контроля. Документы внутреннего контроля необходимы для обоснования результатов контроля и выводов специалиста. В качестве основы для организации делопроизводства в области внутреннего контроля Организация может использовать настоящее Пособие, аудиторские стандарты и иные документы.⁶

⁵ См. Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 7.0.8-2013 «Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения», Раздел 3 п.3.2, п.п.3.2.1 «документирование».

⁶ ФПСАД № 2 «Документирование аудита», ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», раздел «Документирование» (п.п.120,121), ПЗ-11/2013 (раздел 3).

Рабочие документы внутреннего контроля:

- подтверждают факт проведения контроля и выполнения специалистами поставленных задач;
- позволяют оценить качество программ контрольных проверок;
- могут быть использованы при наступлении страхового случая, расследовании фактов мошенничества, в судебных разбирательствах;

Порядок оформления рабочих документов регламентируется учетной политикой Организации либо соответствующим внутренним стандартом. Рабочие документы должны содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства и организационно-распорядительных документов Организации.

Заключительным («выходным») рабочим документом специалиста является Отчет о проверке (далее Отчет). Организация может утвердить унифицированную форму Отчета в целях сокращения трудозатрат специалиста.

Отчет может состоять из вводной части, описательной и итоговой (см. Приложение 4 к настоящему пособию). К Отчету прилагаются подтверждающие документы:

- рабочие документы, составленные специалистом (программу проверки, аналитические записки и расчеты, контрольные опросные листы, блок-схемы, листы сверки и краткие описания, запросы, инициированные специалистом, и ответы, полученные на них, и др.);
- информация, содержащаяся во входных документах (выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений, протоколов, первичных учетных документов, бухгалтерских регистров, форм отчетности и т.д.).

Отчет утверждается главным бухгалтером.

Для упрощения делопроизводства в области внутреннего контроля Организация вправе утвердить унифицированные формы других рабочих документов, кроме унифицированной формы Отчета. В противном случае специалист осуществляет документирование в произвольной форме.

Важно! Любые рабочие документы должны содержать обязательный постоянный набор реквизитов (наименование документа, индекс или идентификационный номер документа, наименование задания, источники «входной» информации для проверки, описание выполнения задания, подпись специалиста, дату составления документа).

Рабочие документы могут составляться как на бумажном так и на электронном носителе. Если рабочая документация составлена на носителях, отличных от бумажных, то для целей ее хранения следует рассмотреть вопрос создания резервных копий информации.

После формирования Отчета вся документация по проверке формируется в дело с указанием объекта и времени проверки. Сохранность документов по внутреннему контролю до передачи их в архив, как правило, обеспечивает

специалист. Порядок и сроки хранения документации по внутреннему контролю определяются Организацией самостоятельно с учетом конфиденциальности информации. Доступ к документам внутреннего контроля лиц, не имеющих отношения к организации и проведению внутреннего контроля, не допускается. Порядок ознакомления с архивными материалами устанавливается внутренним регламентом Организации.

§6. Требования к кадрам

Специалисты, в том числе работники бухгалтерской службы, осуществляющие ВК в соответствии с должностными обязанностями, должны обладать знаниями и умениями, необходимыми для выполнения своих трудовых обязанностей, или получить их в процессе работы (МСВА 1210).

Минимальные квалификационные требования к главному бухгалтеру Организации по трудовой функции «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности», содержатся в п. 3.2.3 профессионального стандарта «Бухгалтер» и включают требования к *образованию и обучению, опыту практической работы*. Эта трудовая функция соответствует 6 уровню квалификации.

Требования к образованию и опыту работы прочих работников бухгалтерской службы, выполняющих трудовые функции в области внутреннего контроля, устанавливаются Организацией, но они не должны быть ниже установленных указанным профессиональным стандартом к должности бухгалтера (см. Таблицу 2).

Таблица 2

Требования к образованию и обучению, опыту практической работы работников бухгалтерской службы установленные профессиональным стандартом «Бухгалтер»

Главный бухгалтер (6-й уровень квалификации)	
Требования	
к образованию и обучению	к опыту практической работы
Высшее образование по направлению подготовки «Экономика и управление» (код ОКСО — 080000)	Опыт практической работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее 3 лет из последних 5 календарных лет по профессии, относящейся к базовым группам <ul style="list-style-type: none"> • «управляющие финансовой деятельностью» (код ОКЗ — 1211),
Высшее (неэкономическое) образование и дополнительное профессиональное образование (программы повышения квалификации, программы профессиональной переподготовки) в области ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности либо аудита	

	<ul style="list-style-type: none"> • «управляющие финансово-экономической и административной деятельностью, не входящие в другие группы» (код ОКЗ — 1219) и • «бухгалтеры» (код ОКЗ — 2411).
Среднее профессиональное образование по направлению подготовки «Экономика и управление» (код ОКСО — 080000)	<p>Опыт практической работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее 5 лет из последних 7 календарных лет по профессии, относящейся к базовым группам</p> <ul style="list-style-type: none"> • «управляющие финансовой деятельностью» (код ОКЗ — 1211), • «управляющие финансово-экономической и административной деятельностью, не входящие в другие группы» (код ОКЗ — 1219) и • «бухгалтеры» (код ОКЗ — 2411).
Среднее профессиональное (неэкономическое) образование и дополнительное профессиональное образование (программы повышения квалификации, программы профессиональной переподготовки) в области ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности либо аудита	
Особые условия допуска к работе	
В отдельных экономических субъектах к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться дополнительные требования	
Бухгалтер (5-й уровень квалификации)	
Требования	
к образованию и обучению	к опыту практической работы
Образование не ниже среднее профессионального по направлению подготовки «Экономика и управление» (код ОКСО — 080000)	Без предъявления требований к опыту практической работы
Образование не ниже среднее профессионального (неэкономического) и дополнительное профессиональное образование (программы повышения квалификации, программы профессиональной переподготовки) по бухгалтерскому учету	
Особые условия допуска к работе	
В отдельных экономических субъектах к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться дополнительные требования	

Кроме вышеуказанных требований профессиональных стандартов «Бухгалтер» устанавливает также требования к *знаниям и умениям* главного бухгалтера, ответственного за выполнение трудовой функции «Внутренний контроль ведения

бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Эти требования представлены соответственно в Таблицах 3 и 4.

Таблица 3

**Требования к знаниям главного бухгалтера
установленные профессиональным стандартом «Бухгалтер»**

№ п/п	Содержание требования
1.	Теоретические основы внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.
2.	Законодательство Российской Федерации: <ul style="list-style-type: none"> • о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, аудиторской деятельности, архивном деле, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения; • гражданское, таможенное, трудовое, валютное, бюджетное законодательство; • законодательство о противодействии коррупции и коммерческому подкупу, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма; • отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта.
3.	Практика применения законодательства, указанного в п. 2.
4.	Судебная практика по спорам, связанным с совершаемыми экономическими субъектами фактами хозяйственной жизни, ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности.
5.	Порядок составления сводных учетных документов в целях осуществления контроля и упорядочения обработки данных о фактах хозяйственной жизни.
6.	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта.
7.	Передовой отечественный и зарубежный опыт в сфере организации и осуществления внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.
8.	Международные стандарты финансовой отчетности или международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта), международные стандарты аудита; практика применения указанных стандартов.
9.	Основы экономики, технологии, организации производства и управления в экономическом субъекте.
10.	Основы информатики и вычислительной техники.

Таблица 4

**Требования к умениям главного бухгалтера
установленные профессиональным стандартом «Бухгалтер»**

№ п/п	Содержание требования
1.	Понимать цели и процедуры внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности экономического субъекта
2.	Разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, регламентирующие организацию и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности экономического субъекта
3.	Владеть методами проверки качества составления регистров бухгалтерского учета, отчетности
4.	Осуществлять непрерывный мониторинг соответствия внутреннего контроля целям деятельности экономического субъекта, разрабатывать мероприятия по его совершенствованию
5.	Выявлять и оценивать риски, способные повлиять на достоверность отчетности, в том числе риски от злоупотреблений, и определять процедуры, направленные на минимизацию этих рисков
6.	Организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых экономическим субъектом фактов хозяйственной жизни
7.	Определять и изменять границы контрольной среды внутреннего контроля
8.	Распределять полномочия, обязанности и ответственность между работниками за выполнение соответствующих процедур внутреннего контроля, осуществлять проверку их выполнения
9.	Формировать справочники типовых сделок и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта в соответствии с его деятельностью, осуществлять контроль их соблюдения
10.	Координировать взаимоотношения работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля
11.	Проводить оценку состояния и эффективности внутреннего контроля в экономическом субъекте
12.	Составлять отчеты о результатах внутреннего контроля
13.	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой

Требования к знаниям и умениям прочих работников бухгалтерской службы, выполняющих функции в области внутреннего контроля устанавливаются Организацией.

Кроме вышеуказанных требований специалистам необходимо соблюдать правила профессионального поведения, обладать навыками общения с людьми и поддерживать удовлетворительные отношения с окружающими, а также уметь четко формулировать цели проверок, а также сформированные по их окончании оценки, выводы и рекомендации.

При отборе кандидатов на должности специалистов в Организации должны быть разработаны процедуры оценки соответствия их квалификационных характеристик установленным требованиям. Такая оценка может быть осуществлена на основе представленных кандидатом документов, в процессе собеседования, тестирования и т.д. В результате осуществления этих процедур Организация должна приобрести обоснованную уверенность в квалификации и компетентности отобранного кандидата.

В Организации необходимо проводить регулярную оценку знаний и навыков специалистов, а также обеспечить условия для их непрерывного профессионального развития. Мероприятия по повышению квалификации работников могут предусматривать их обучение по программам повышения профессионального уровня, организуемого в различных формах.

Важно! Организационно - распорядительные документы Организации должны содержать квалификационные требования к специалистам в области внутреннего контроля.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ

Совместно с территориальными организациями профессиональных бухгалтеров, ведущими центрами подготовки и госструктурами ИПБ России проводит ряд мероприятий в красивейших городах нашей страны и ближайшего зарубежья.

Участие в этих мероприятиях позволит бухгалтерам не только пополнить знания по бухгалтерскому учету и налогообложению, но и открыть для себя новые города и регионы.

✈ **САНКТ-ПЕТЕРБУРГ**
✈ **ЯЛТА**
✈ **КАЗАНЬ**
✈ **АБХАЗИЯ**
✈ **АСТРАХАНЬ**

✈ **УФА**
✈ **КРЫМ**
✈ **МУРМАНСК**
✈ **МОСКВА**
✈ **СЕВАСТОПОЛЬ**

📍 **Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3**

☎ **+ 7(495) 720 54 55**

✉ **info@ipbr.org**

🌐 **www.ipbr.org**



Глава 2. Организационно распорядительные документы Организации, регламентирующие порядок деятельности бухгалтерской службы в области внутреннего контроля

К основным организационно-распорядительным документам Организации, регламентирующим порядок деятельности бухгалтерской службы в области внутреннего контроля, относятся: положение о бухгалтерской службе, должностные инструкции работников, порядок проведения внутреннего контроля. Делопроизводство и хранение документов в условиях расширения трудовых функций бухгалтерской службы может организовываться и осуществляться в соответствии с порядком, изложенным в учебном пособии «Основы управления для главного бухгалтера»⁷.

Организационно-распорядительные документы оформляются на бумажном носителе и/или в электронном виде. Положения, касающиеся организации внутреннего контроля, являются частью учредительных и внутренних организационно-распорядительных документов Организации (приказов, распоряжений, положений, должностных и иных инструкций, регламентов, методик, учетной политики и других стандартов бухгалтерского учета Организации).

Рекомендуется не реже одного раза в год проводить оценку необходимости обновления этой документации. Основанием для обновления документации могут являться изменения законодательства, результаты периодической оценки и непрерывного мониторинга внутреннего контроля, изменения в структуре и в деятельности Организации, опыт работы и т.п. Актуализация документации производится в течение срока, обеспечивающего достижение цели деятельности бухгалтерской службы. Организация обеспечивает хранение документации по внутреннему контролю в течение разумных сроков.⁸

В настоящей главе рассматриваются:

- положение о бухгалтерской службе Организации (в части изменений связи с расширением функций);
- должностные инструкции;
- порядок проведения внутреннего контроля.

⁷ .Л. Сеницына, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2016; ISBN 978-5-9905773-1-2.

⁸ ПЗ-11/2013, раздел 3 «Документирование внутреннего контроля», п.п. 11, 15 16.

§7. Положение о бухгалтерской службе Организации (в части изменений в связи с расширением функций)

Наличие Положения о структурном подразделении Организации предусмотрено Общероссийским классификатором управленческой документации ОК 011-93 (ОКУД)⁹.

В условиях расширения трудовых функций бухгалтерской службы в Организации возникает необходимость внесения соответствующих дополнений в утвержденное ранее «Положение о бухгалтерской службе».¹⁰ Указанные дополнения формируются с учетом положений применимых нормативных и иных документов в области внутреннего контроля и вносятся в следующие разделы Положения:

1. Общие положения;
2. Задачи (виды работ для достижения цели);
3. Структура;
4. Ресурсы (информация, технологии, кадры);
5. Взаимодействие и полномочия (с внутренней и внешней средой);
6. Ответственность.

Раздел «Общие положения» рекомендуется дополнить информацией о документах и инструктивно-методических материалах, которыми бухгалтерская служба руководствуется при осуществлении внутреннего контроля, а также о квалификационных требованиях к специалистам. В общие положения можно включить также информацию, раскрывающую требования к знаниям и умениям специалистов.

Раздел «Задачи» дополняется перечислением видов работ в области внутреннего контроля (см. §2 Главы 1 настоящего пособия).

Раздел «Структура» дополняется описанием организационной структуры бухгалтерской службы, утвержденной для целей реализации дополнительной трудовой функции, а также распределением полномочий и обязанностей между ее подразделениями¹¹.

Раздел «Ресурсы» дополняется в случае, если осуществление внутреннего контроля требует привлечения ресурсов, отличных от ресурсов, ранее предусмотренных Положением. Например, может быть включена информация о расширении служебных помещений, увеличении количества и видов оргтехники, видов программного и информационного обеспечения и т.д. Так, специалисту потребуются:

⁹ Утвержден Постановлением Госстандарта России от 30.12.93 г., № 299 (код ОКУД 0252111).

¹⁰ См. учебное пособие «Основы управления для главного бухгалтера», Ю.Л. Сеницына, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2016; ISBN 978-5-9905773-1-2.

¹¹ См. §3 Главы 1 настоящего пособия.

- оборудованное рабочее место и стандартная оргтехника (компьютер, принтер, сканер, ксерокс, телефон, канцелярские принадлежности и т.д.);
- доступ к информационным ресурсам Организации, включая базы данных бухгалтерского учета, а также к справочно-правовым системам;
- специальная литература.

Раздел «Взаимодействия и полномочия» дополняется информацией об отношениях специалистов с представителями внутренней и внешней среды Организации в процессе осуществления функции внутреннего контроля. Например, в части порядка получения информации, необходимой для осуществления внутреннего контроля или представления информации о его результатах. В основе эффективного взаимодействия специалистов со всеми заинтересованными должностными лицами, подразделениями и службами Организации в процессе осуществления внутреннего контроля лежат следующие принципы:

- строгая субординация в соответствии с внутренними организационно-распорядительными документами;
- соблюдение этических норм;
- взаимное уважение, доверие, взаимопомощь;
- обратная связь.

Для достижения цели деятельности бухгалтерской службы необходимо обеспечить взаимодействие главного бухгалтера с руководителем Организации по вопросам:

- корректировки задач внутреннего контроля в связи с изменением целей Организации;
- состояния системы внутреннего контроля и результатов внутреннего контроля.

При возникновении во внутреннем контроле существенных проблем (например, в отношении злоупотреблений или операций, в отношении которых есть подозрения, что они осуществляются в целях легализации доходов, полученных преступным путем) главный бухгалтер незамедлительно информирует руководителя Организации для того, чтобы им было оперативно принято то или иное управленческое решение.

Для осуществления взаимодействий главный бухгалтер и другие специалисты должны наделяться соответствующими полномочиями. Так, например, главному бухгалтеру целесообразно предоставить следующие полномочия:

- запрашивать у должностных лиц Организации и ее обособленных подразделений любую информацию (в т. ч. документы), необходимую для выполнения бухгалтерской службой задач в области внутреннего контроля;
- знакомиться с текущими и перспективными планами деятельности Организации, проектами решений и решениями ее исполнительных органов и обособленных подразделений;
- представлять на рассмотрение руководителя Организации предложения по совершенствованию внутренних стандартов, контрольных процедур, порядка

планирования и проведения контрольных проверок, а также комментарии по любым вопросам внутреннего контроля;

- взаимодействовать с внешним аудитором и другими представителями внешней среды в порядке, установленном в Организации.

Специалистам необходимо предоставить полномочия в части получения беспрепятственного доступа к любым активам Организации, документам, бухгалтерским записям и другой информации в пределах их должностных обязанностей, а также право делать копии документов и т.д.

Раздел «Ответственность» дополняется информацией об ответственности главного бухгалтера за выполнение задач, стоящих перед бухгалтерской службой в области внутреннего контроля.

Образец дополнений, вносимых в Положение о бухгалтерской службе, представлен в приложении 1 к настоящему Пособию.

§8. Трудовые договоры и должностные инструкции

С работником Организации, обязанностью которого является проведение работ по внутреннему контролю, может быть заключен договор, который не противоречит трудовому законодательству и отвечает потребностям Организации. В договоре должна быть указана трудовая функция или часть трудовой функции по осуществлению внутреннего контроля.

Договор может:

- либо содержать подробное описание трудовой функции, то есть отражать должностные обязанности;
- либо содержать краткое описание трудовой функции, а в отношении обязанностей работника содержать формулировку: *«Выполнять трудовые обязанности, указанные в должностной инструкции»*.

С работником могут быть заключены следующие виды договоров:

1. Трудовой договор (статьи 56 – 58 ТК РФ);
2. Срочный трудовой договор (статья 59 ТК РФ);
3. Трудовой договор по совместительству (статьи 60, 60.1, 60,2 ТК РФ).

Возможно совмещение работниками функций внутреннего специалиста с другими обязанностями по трудовому договору. Такие взаимоотношения оформляются либо трудовым договором по совместительству либо дополнительным соглашением к действующему трудовому договору.

В том случае, если для целей организации и/или осуществления внутреннего контроля привлекается юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, то заключается гражданско-правовой договор в форме возмездного оказания услуг (глава 39 ГК РФ).

В целях регламентации организационно-правового положения работника в Организации для каждой должности утверждаются должностные инструкции.

Должностные инструкции являются неотъемлемой частью управленческой документации и выполняют важнейшую роль в определении обязанностей персонала (код ОКУД 0252051).

Должностная инструкция, как правило, включает следующие разделы:

- Общие положения;
- Должностные обязанности (трудовые действия);
- Взаимодействия и полномочия (с внутренней и внешней средой);
- Ответственность.

В разделе «Общие положения» указываются: область деятельности работника (с указанием категории должности - руководитель, специалист, служащий), порядок назначения и освобождения от должности, замещения во время его отсутствия, подчиненность, квалификационные требования, необходимые знания и умения, документы, которыми должен руководствоваться работник в своей деятельности.

В разделе «Должностные обязанности» перечисляются трудовые действия, выполняемые работником.

Обязанности (трудовые действия) главного бухгалтера Организации при осуществлении внутреннего контроля содержатся в профессиональном стандарте «Бухгалтер». К ним относятся:

- организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности экономического субъекта;
- проверка обоснованности первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, логическая увязка отдельных показателей; проверка качества ведения регистров бухгалтерского учета и составления отчетности;
- проверка качества отчетности обособленных подразделений экономического субъекта (при децентрализованном ведении бухгалтерского учета);
- контроль соблюдения процедур внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- подготовка и представление отчетов о состоянии внутреннего контроля экономического субъекта, организация их хранения и передачи в архив в установленные сроки.

Обязанности (трудовые действия) других работников бухгалтерской службы определяет Организация. Так, если в штате бухгалтерской службы не предусмотрена должность специалиста, его обязанности распределяются между другими работниками, например, вменяются заместителю главного бухгалтера. Распределение обязанностей осуществляется главным бухгалтером и утверждается руководителем Организации.

Рассмотрим возможное распределение основных обязанностей работников при различных подходах к формированию организационной структуры бухгалтерской службы в случаях, когда Организация:

- не имеет обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс;

• имеет обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс. В штатах бухгалтерских служб центральной дирекции и обособленных подразделений предусмотрены должности специалистов.¹²

Для каждого варианта распределение обязанностей представлено соответственно в таблицах 5 и 6.

Таблица 5

Распределение трудовых обязанностей работников бухгалтерской службы в области внутреннего контроля (организационная структура согласно варианту 2)

№ п/п	Основные профессиональные обязанности	Главный бухгалтер	Заместитель главного бухгалтера	Специалист
А	Б	1	2	3
1	Формирование порядка осуществления внутреннего контроля в организации	+		
2	Утверждение годового плана осуществления внутреннего контроля и контроль его выполнения	+		
3	Контроль соблюдения порядка осуществления внутреннего контроля	+		
4	Координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – представителями других функциональных служб организации	+		
5	Составление отчетности о состоянии внутреннего контроля в организации и представление его руководителю организации	+		
6	Подготовка и представление руководителю организации предложений по повышению эффективности внутреннего контроля в организации	+		
7	Оценка результатов деятельности бухгалтерской службы в области осуществления внутреннего контроля	+		
8	Выявление внутренних резервов повышения эффективности внутреннего контроля	+		
9	Подготовка проекта плана осуществления внутреннего контроля в отчетном году, согласование текущих планов проведения работ. Контроль выполнения текущих планов		+	
10	Контроль соблюдения процедур внутреннего контроля		+	
11	Координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – работниками бухгалтерской службы		+	
12	Рассмотрение результатов контроля, правомерности сделанных оценок, выводов и рекомендаций		+	
13	Участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля и подготовке предложений по повышению эффективности осуществления внутреннего контроля в организации		+	
14	Представление документов главному бухгалтеру		+	

¹² См. §3 настоящей главы (варианты 2 и 4).

15	Формирование текущих планов проведения работ			+
16	Оценка рисков внутреннего контроля организации			+
17	Проверка обоснованности первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составления отчетности			+
18	Оценка результатов контроля, формулировка выводов и выработка рекомендаций			+
19	Документирование результатов контроля			+
20	Участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля и подготовке предложений по повышению эффективности внутреннего контроля в организации			+
21	Представление документов заместителю главного бухгалтера			+

Таблица 6

Распределение трудовых обязанностей работников бухгалтерской службы в области внутреннего контроля (организационная структура согласно варианту 4)

№ п/п	Основные профессиональные обязанности	Центральный аппарат Организации			Обособленные подразделения		
		Главный бухгалтер	Зам. главного бухгалтера	Специалист	Главный бухгалтер	Зам. главного бухгалтера	Специалист
A	B	1	2	3	4	5	6
1	Формирование порядка осуществления внутреннего контроля в организации	+					
2	Утверждение годового плана осуществления внутреннего контроля организации, в т. ч. центрального аппарата и обособленных подразделений	+					
3	Контроль выполнения плана	+					
4	Контроль соблюдения порядка осуществления внутреннего контроля	+					
5	Координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – представителями других функциональных служб организации	+					
6	Оценка результатов деятельности центрального аппарата и обособленных подразделений бухгалтерской службы в области осуществления внутреннего контроля	+					
7	Выявление внутренних резервов повышения эффективности внутреннего контроля	+					
8	Подготовка и представление руководителю организации предложений по повышению эффективности внутреннего контроля в организации	+					
9	Составление отчетности центрального аппарата и обособленных подразделений о состоянии внутреннего контроля в организации и представление его руководителю организации	+					
10	Подготовка проекта плана осуществления внутреннего контроля						

	центрального аппарата и обособленных подразделений в отчетном году.		+				
11	Согласование текущих планов проведения работ		+				
12	Контроль выполнения текущих планов в центральном аппарате		+				
13	Контроль соблюдения процедур внутреннего контроля центрального аппарата		+				
14	Координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – работниками бухгалтерской службы центрального аппарата		+				
15	Рассмотрение результатов контроля, правомерности сделанных оценок, выводов и рекомендаций центрального аппарата и обособленных подразделений		+				
16	Участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля и предложений по повышению эффективности внутреннего контроля центрального аппарата и обособленных подразделений		+				
17	Представление документов главному бухгалтеру		+				
18	Формирование текущих планов проведения работ центрального аппарата			+			
19	Оценка рисков внутреннего контроля центрального аппарата			+			
20	Проверка обоснованности первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составления отчетности центрального аппарата			+			
21	Оценка результатов контроля, формулировка выводов и выработка рекомендаций			+			
22	Документирование результатов контроля			+			
23	Участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля центрального аппарата и предложений по повышению его эффективности			+			
24	Представление документов заместителю главного бухгалтера			+			
25	Подготовка проектов годового и текущих планов осуществления внутреннего контроля обособленного подразделения и представление их в соответствии с порядком осуществления внутреннего контроля организации				+		
26	Контроль выполнения текущих планов осуществления внутреннего контроля обособленного подразделения				+		
27	Контроль соблюдения порядка осуществления внутреннего контроля и координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – представителями других функциональных служб обособленного подразделения				+		
28	Оценка результатов деятельности бухгалтерской службы обособленного подразделения в области осуществления внутреннего контроля и выявление внутренних резервов повышения его эффективности				+		
29	Подготовка предложений по повышению эффективности внутреннего контроля обособленного подразделения и представление их в соответствии с порядком осуществления внутреннего контроля				+		
30	Составление отчетности о состоянии внутреннего контроля обособленного подразделения и представление его в соответствии с порядком осуществления внутреннего контроля				+		
31	Подготовка проекта плана осуществления внутреннего контроля обособленного подразделения в отчетном году, согласование текущих планов проведения работ					+	
32	Контроль соблюдения процедур и координация						

	взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – работниками бухгалтерской службы обособленного подразделения									+	
33	Рассмотрение результатов внутреннего контроля, правомерности сделанных оценок, выводов и рекомендаций									+	
34	Участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля обособленного подразделения и подготовке предложений по повышению его эффективности									+	
35	Представление документов главному бухгалтеру обособленного подразделения									+	
36	Формирование текущих планов проведения работ в обособленном подразделении										+
37	Оценка рисков внутреннего контроля обособленного подразделения										+
38	Проверка обоснованности первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составления отчетности обособленного подразделения										+
39	Оценка результатов контроля, формулировка выводов и выработка рекомендаций										+
40	Документирование результатов контроля										+
41	Участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля обособленного подразделения и подготовке предложений по повышению его эффективности										+
42	Представление документов заместителю главного бухгалтера										+

Примеры должностных инструкций главного бухгалтера и специалиста по внутреннему контролю даны в приложении 2 к настоящему Пособию.

Важно! Распределение должностных обязанностей в таблицах 5 и 6 осуществлено применительно к *основным* обязанностям работников. На практике может возникнуть потребность расширения или уточнения перечня основных обязанностей, обусловленная конкретными целями Организации, дополнительными заданиями ее руководства, профессиональным суждением главного бухгалтера, а также опытом, который приобретается работниками в процессе осуществления внутреннего контроля. Например, если Организация для целей внутреннего контроля самостоятельно разрабатывает внутренние стандарты, то это необходимо учесть при распределении должностных обязанностей.

В разделе «Взаимодействия и полномочия» устанавливаются полномочия, необходимые специалисту для выполнения должностных обязанностей, а также описываются взаимодействия с работниками Организации и представителями внешней среды. Например, если Организация подлежит обязательному аудиту, то в этом случае следует отразить порядок взаимодействия работников с аудитором.

Раздел «Ответственность» регламентирует персональную ответственность работника.¹³

¹³ Об оформлении должностных инструкций см. учебное пособие «Основы управления для главного бухгалтера», Ю.Л. Синицына, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2016; ISBN 978-5-9905773-1-2.

ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС НА ЗВАНИЕ «ЛУЧШИЙ БУХГАЛТЕР РОССИИ»

В начале осени ИПБ России традиционно проводит конкурс для студентов, работников бухгалтерских служб коммерческих организаций и бюджетных учреждений.

Он призван повысить профессиональное мастерство и качество работы бухгалтеров, престиж и общественную значимость бухгалтерской профессии, популяризировать ее.

- 🏆 Проводится с 2001 года
- 🏆 Тысячи участников со всей России
- 🏆 Бесплатное участие для всех желающих

📍 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

☎ + 7(495) 720 54 55

✉ info@ipbr.org

🌐 www.ipbr.org



§9. Порядок выполнения работ при осуществлении внутреннего контроля

Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности можно представить в виде схемы, размещенной на странице 37 настоящего пособия. Согласно этой схеме можно выделить три этапа проведения работ в области внутреннего контроля:

- 1-й этап: планирование проверок (далее предварительный контроль);
- 2-й этап: осуществление запланированных проверок (далее плановый контроль);
- 3-й этап: устранение выявленных недостатков (далее последующий контроль).

Регламентацию порядка выполнения работ в области внутреннего контроля Организация вправе осуществить либо в рамках своей учетной политики, либо в рамках отдельного документа - внутреннего стандарта Организации «Порядок проведения внутреннего контроля». В нем раскрывается содержание и последовательность действий специалиста на каждом этапе внутреннего контроля.

Для разработки стандарта Организация может использовать иные подходы, например, изложенные в МСВА 2200-2500.

Этап 1. Предварительный контроль

На этапе предварительного контроля формируется годовой план проверок, который является составной частью общего плана деятельности бухгалтерской службы. Для обеспечения эффективности планирования специалисту важно понимать деятельность Организации. Если для проведения внутреннего контроля в штат бухгалтерской службы принимается новый специалист, то главный бухгалтер должен обеспечить ознакомление его с особенностями деятельности Организации. Вся информация, используемая для составления плана, документируется.

Вначале планирования рекомендуется определить основные направления контроля (объекты бухгалтерского учета, формы отчетности, работники и т.д.). Для этого рекомендуется на основе принятого Организацией уровня существенности информации выделить объекты контроля.

Например, для целей планирования внутреннего контроля объектов бухгалтерского учета Организация определила, что существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за год, предшествующий планируемому, составляет более 5 %.

Для того, чтобы выбрать объекты бухгалтерского учета, подлежащие включению в годовой план проверок, обобщим информацию об активах Организации за отчетный период, предшествующий плановому, в таблице 7:

Схема проведения внутреннего контроля

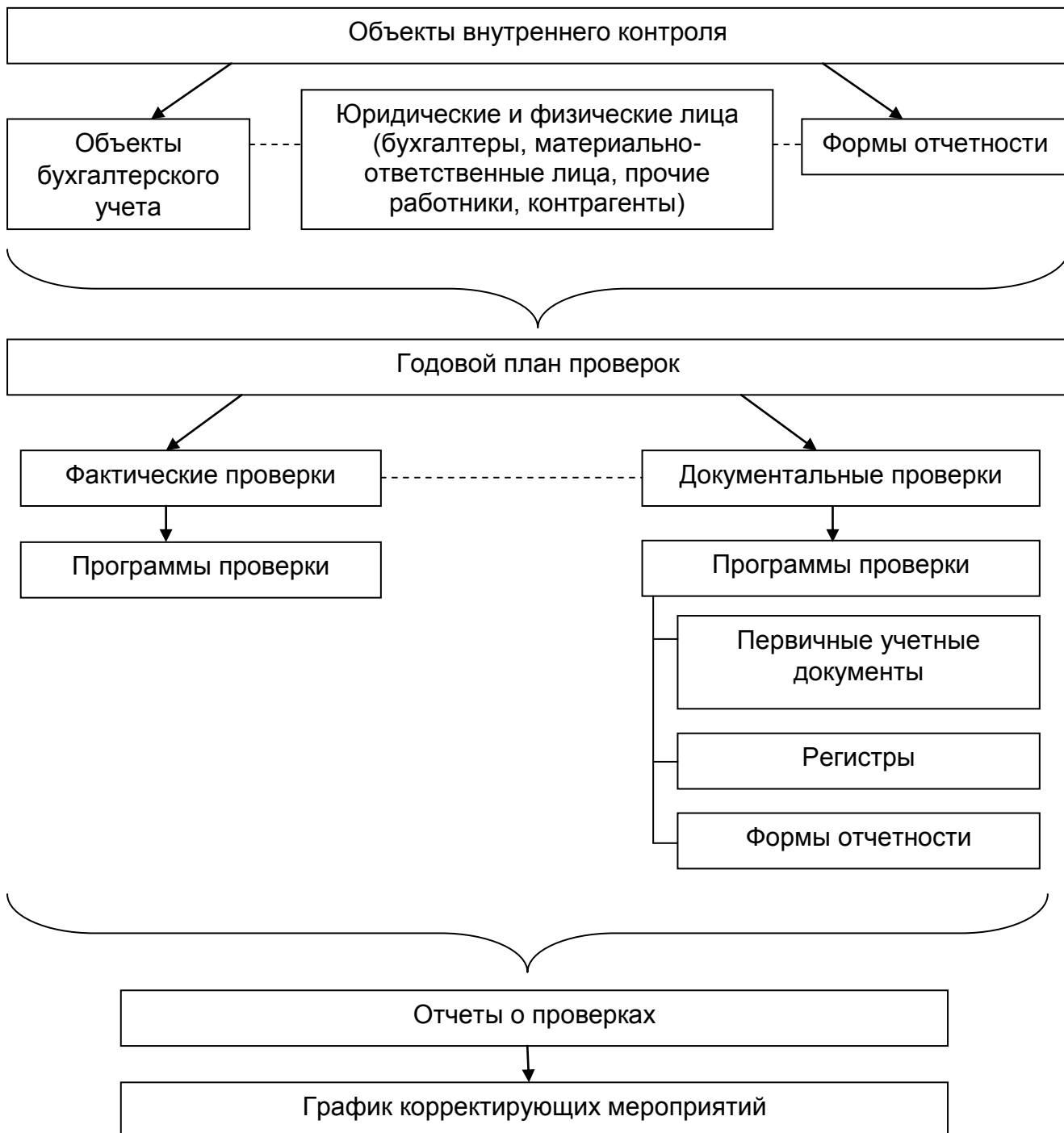


Таблица 7¹⁴

тыс. руб.

№ п/п	Активы	Оборотно-сальдовая ведомость за 20__ г.							
		Остаток на начало	%	Приход (поступление)	%	Расход (выбытие)	%	Остаток на конец	%
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Нематериальные активы (по остаточной стоимости)	0	-	262	0,4	0	0	262	0,8
2.	Основные средства (по остаточной стоимости)	833	-	187	0,3	38	0,1	982	2,9
3.	Доходные вложения (по остаточной стоимости)	0	-	1 384	2	27	0,1	1 357	4
4.	Финансовые вложения	10	-	2	0	0	0	12	0
5.	Материалы	1 711	-	31 184	45,2	4 900	12,3	27 995	83,2
6.	НДС по приобретенным ценностям	0	-	5613	8,1	4210	10,6	1403	4,2
7.	Дебиторская задолженность	502	-	124	0,2	467	1,2	159	0,5
8.	Денежные средства	1 302	-	30253	43,8	30087	75,7	1 468	4,4
9.	Итого	4358	-	69009	100	39729	100	33638	100

В годовой план проверок необходимо включить те активы, по которым хотя бы в одной из следующих граф таблицы - 4, 6, 8 величина показателя превысила 5%. Так, согласно приведенным данным в план проверок необходимо включить следующие активы: материалы, НДС по приобретенным ценностям, денежные средства. Для рациональной организации внутреннего контроля рекомендуется выполнить дальнейшую детализацию активов. Рассмотрим это на примере материалов.

Таким образом, в годовой план проверок следует включить проверки, касающиеся операций с сырьем и материалами, а также инвентарем и хозяйственными принадлежностями.

¹⁴ Информация в графах 1 и 2 приведена в настоящей таблице для иллюстрации балансового уравнения. Организация может не включать в таблицу эту информацию, поскольку она не влияет на формирование годового плана проверок.

КОНГРЕСС ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Ежегодное проведение Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России стало для ИПБ России доброй традицией.

Посвященный Дню профессионального бухгалтера (28 ноября), конгресс каждый раз дарит бухгалтерам возможность встретиться с коллегами-единомышленниками, расширить и освежить свои знания, приобрести новые полезные знакомства, окунуться в атмосферу профессионального единства.

-  АКТУАЛЬНЫЕ ТЕМЫ
-  ВЕДУЩИЕ СПЕЦИАЛИСТЫ
-  ПОВЫШЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

 + 7(495) 720 54 55

 info@ipbr.org

 www.ipbr.org



Таблица 8

тыс. руб.

№ п/п	Активы	Оборотно - сальдовая ведомость за 20__ г.							
		Остаток на начало	%	Приход (поступление)	%	Расход (выбытие)	%	Остаток на конец	%
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Материалы - всего	1 711	-	31 184	45,2	4 900	12,3	27 995	83,2
	В том числе:								
2.	Сырье и материалы	1600	-	25000	36,2	4850	12,2	21750	64,7
3.	Прочие материалы	31	-	184	0,3	50	0,1	165	0,5
4.	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	80	-	6000	8,7	0	0	6080	18,1

В случае, если учетной политикой Организации предусмотрены различные способы бухгалтерского учета отдельных материалов, например, в части порядка оформления расходования основных материалов на производство, то из группы сырье и материалы, в качестве объектов контроля могут выделены такие подгруппы.

Аналогичный подход может быть применен и к другим объектам бухгалтерского учета: капиталу, обязательствам, доходам и расходам, объектам, учитываемым на забалансовых счетах. Существенные объекты должны быть рассмотрены не только с точки зрения создания информации о них в бухгалтерском учете, но также в части раскрытия информации в отчетности.

Для целей планирования объекты бухгалтерского учета детализируются по отношению к определенным физическим и юридическим лицам: материально-ответственным лицам, бухгалтерам, прочим уполномоченным лицам Организации, контрагентам, связанным сторонам и т.д. Кроме того, если в отчетном периоде в бухгалтерскую службу были приняты новые работники, то результаты их труда также должны быть признаны объектами контроля.

Для целей формирования годового плана проверок могут быть использованы запросы и/или поручения руководителя Организации, а также результаты внешнего аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности за год, предшествующий планируемому периоду.

После того, как будут определены объекты контроля, необходимо подобрать для каждого из них соответствующие контрольные процедуры. Образец Справочника контрольных процедур для целей проведения внутреннего контроля в части ведения бухгалтерского учета представлен в Приложении 5 настоящего пособия. Аналогично может быть составлен Справочник процедур для целей внутреннего контроля в части составления отчетности. С учетом особенностей своей деятельности Организация может дополнить и/или конкретизировать предложенный Справочник и поддерживать его в актуальном состоянии.

Подбор контрольных процедур может быть осуществлен двумя способами: эмпирическим - исходя из личного опыта работников бухгалтерской службы, а также путем отбора контрольных процедур по результатам их тестирования. Второй способ рекомендуется использовать Организациям, имеющим обособленные подразделения и/или годовой объем выручки в размере 2 и более млрд. рублей.

На стадии тестирования применяемых Организацией контрольных процедур проводится первоначальная оценка их надежности (риска). Риск и надежность имеют обратную связь: высокому риску соответствует низкая надежность, низкому риску соответствует высокая надежность. Основной целью тестирования является выявление контрольных процедур с высоким риском. Это позволит получить доказательства о надежности существующей в Организации системы бухгалтерского учета, позволяющей обеспечивать высокое качество ее отчетности. Кроме этого, тестирование позволяет установить полноту и эффективность применяемых Организацией контрольных процедур на протяжении отчетного периода.

Рассмотрим следующий пример тестирования контрольных процедур.

Приказом Организации утвержден список должностных лиц, имеющих право оформлять первичные учетные документы по отпуску сырья и материалов (далее - МПЗ). Тестируемой процедурой является проверка первичной учетной документации на наличие подписей, подтверждающих правомочность принятия их к бухгалтерскому учету. Проверка документов проводится выборочным методом. Специалисту необходимо проверить 30 документов¹⁵ на наличие соответствующих подписей. Документирование тестирования и полученные результаты представляются в виде таблицы.

Таблица 9

Тестирование контрольной процедуры

№ п/п	Направления тестирования	Процедуры тестирования
1	Цель проверки	Оценка надежности контрольных процедур
2	ФИО специалиста	Петров И.И.
3	Дата проведения проверки	10.01.2015
4	Проверяемый период	4 квартал 2014 года
5	Проверяемый объект	Первичные учетные документы по отпуску МПЗ
6	Объем проверки (количество проверяемых документов)	30 первичных учетных документов по отпуску МПЗ
7	Проверке подлежит	Наличие надлежащих подписей на первичных учетных документах, принятых к бухгалтерскому учету

¹⁵ 30 документов – это произвольная цифра, использованная для примера. Определение количества документов для проверки устанавливается Организацией в зависимости от уровня риска. Если тестирование этой процедуры уже проводилось, то количество проверяемых документов устанавливается по предыдущему риску. Если проверка проводится впервые, то риск процедуры считается высоким.

8	Нарушением считается	Отсутствие подписи должностного лица; Наличие подписи должностного лица, не уполномоченного подписывать первичные учетные документы по отпуску МПЗ				
9	Нормативный документ ¹⁶	Регламент проведения выборочной проверки (Приложение № ___ к Учетной политике)				
10	Метод отбора ¹⁷	За каждый месяц по 10 документов, в том числе в первой рабочей неделе каждого месяца отбираются 2 документа, во второй - 3, в третьей - 5.				
11	Совокупность номеров проверяемых документов	Начало – 501 Конец – 1500				
12	Номера проверенных документов (выборка) ¹⁸	501,503, 601-603,796-800; 804,806, 901-903, 1196-1200; 1205,1207,1401-1403,1496-1500.				
13	Результаты (отметить столбец, соответствующий результатам проверки)					
14	Допускается отклонений	0	1	1	2	2 и более
15	Объем выборки	30	30	60	60	30
16	Риск	Низкий	Средний	Низкий	Средний	Высокий
17	Надежность	Высокая	Средняя	Высокая	Средняя	Низкая
18	Вывод (нужное отметить): надежность контрольной процедуры	Высокая		Средняя		Низкая
19	Риск контрольной процедуры	Низкий		Средний		Высокий
20	Подпись внутреннего специалиста					

Возможны следующие результаты тестирования:

1) В результате проверки применения контрольной процедуры не обнаружены нарушения.

В этом случае надежность процедуры признается высокой, а риск - низким.

2) В проверенных документах обнаружена одна ошибка, т.е. в одном документе отсутствуют необходимые подписи или имеются подписи неуполномоченных лиц.

В этом случае надежность и риск процедуры могут быть признаны как средние. Тестирование можно либо закончить, либо осуществить дополнительную проверку еще 30-ти документов. Если ошибок больше не будет обнаружено, то с достаточной уверенностью можно признать надежность этой контрольной процедуры высокой,

¹⁶ Указать внутренний регламент Организации, в котором описан порядок проведения выборочной проверки (при его наличии).

¹⁷ Применяемый метод отбора, установленный регламентом элементов или описать, как отбирались первичные учетные документы при отсутствии внутреннего регламента.

¹⁸ Указываются 30 проверенных номеров из совокупности.

а риск низким. Если будет обнаружена еще одна ошибка, надежность и риск процедуры признаются средними.

3) В проверенных документах обнаружены две ошибки и более.

В этом случае надежность контрольной процедуры признается низкой, а риск высоким. Объекты контроля, в отношении которых применяется эта процедура, должны быть включены в годовой план проверок в обязательном порядке. Причины низкой надежности процедуры должны быть изучены и намечены корректирующие мероприятия по их устранению.

Информация о надежности контрольных процедур используется для определения объема выборочной проверки конкретных объектов контроля. Подобный анализ рекомендуется провести по всем применяемым в Организации контрольным процедурам. Это позволит обосновать годовой план проверок и необходимость внесения дополнений (изменений) в Справочник контрольных процедур.

Поскольку тестирование контрольных процедур является достаточно трудоемким процессом, его нецелесообразно проводить ежегодно. Рекомендуется провести его один раз, когда бухгалтерская служба впервые приступает к выполнению функции ВК. В дальнейшем для целей планирования на текущий год используется оценка, полученная при проведении ВК предыдущего отчетного периода. В текущем периоде необходимо в режиме реального времени осуществлять наблюдение за эффективностью применяемых процедур, особенно имеющих низкую надежность.

Окончательная оценка контрольных процедур дается при проведении проверок конкретных объектов контроля. Такие проверки называются проверками «по существу».

По результатам тестирования контрольных процедур разрабатывается годовой план проверок, утверждаемый главным бухгалтером Организации. План может быть составлен по следующей форме:

№ п/п	Объекты Контроля	Направления проверок	Срок проверки	Ответственное должностное лицо
Раздел I. Ведение бухгалтерского учета				
а. Высокая вероятность (риск) допущения ошибок (искажения информации)				
1	Сырье и материалы	Бухгалтерский учет операций по отпуску сырья и материалов	1-й квартал 2016 г.	Специалист Пешкова О.И.
	и т. д.			
б. Средняя вероятность (риск) допущения ошибок (искажения информации)				
	и т. д.			

Проверки включаются в план в зависимости от оцененных рисков, то есть в первую очередь планируются проверки по направлениям с высокой вероятностью допущения ошибок, затем со средней и в последнюю очередь с низкой.

Как правило, в плане не указываются точные даты проверок. Рекомендуется сформировать график проверок. Форма графика может быть следующей:

№ п/п	Направление проверок	Сроки проведения проверок	Ответственное должностное лицо
Раздел I. Ведение бухгалтерского учета			
1	Бухгалтерский учет операций по отпуску сырья и материалов	01.03.16-07.03.16	Специалист Пешкова О.И.
	и т. д.		

Годовой план и график проверок могут уточняться и пересматриваться по мере необходимости. Если намеченные для включения в план проверки потребуют для их выполнения сверхурочных работ, то направления проверок должны быть скорректированы путем их согласования с руководителем Организации и/или главным бухгалтером. При этом необходимо учитывать потребность в дополнительном рабочем времени, необходимом для:

- консультирования руководителя и других должностных лиц Организации по вопросам внутреннего контроля;
- разработки и актуализации стандартов, регламентирующих деятельность Организации в области внутреннего контроля;
- осуществление мониторинга выполнения графика корректирующих мероприятий;
- подготовки отчета о результатах внутреннего контроля;
- участия совместно с другими службами Организации в расследовании недобросовестных/противоправных действий работников и третьих лиц;
- взаимодействия с внешним аудитором и контролирующими органами;
- для повышения квалификации специалистов и т.д.

Этап 2. Плановый контроль

Сами проверки проводятся на этапе планового контроля. Для каждой проверки специалист разрабатывает программу, которая утверждается главным бухгалтером.¹⁹

Важно! Программа проверки является существенной составляющей процесса планирования внутреннего контроля. Программы проверок детализируют годовой план проверок, поэтому они формируются специалистом после его утверждения, оформляются документально и утверждаются главным бухгалтером до начала каждой проверки.

¹⁹ См. п.10 ФПСАД № 3 «Планирование аудита».

20 лет
ИПБ России

НЕКОММЕРЧЕСКОЕ ПАРТНЕРСТВО
ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

ЖУРНАЛ «ВЕСТНИК ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ»







-  Выпускается с 2007 года
-  Включен в новый перечень ВАК
-  Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)



Журнал посвящен вопросам развития бухгалтерского и управленческого учета, финансового менеджмента и аудита.

Подписка на журнал осуществляется по каталогу «Пресса России»
(подписные индексы:
14257 — на полугодие, 25775 — на год),
а также через интернет-каталог:
на полугодие, год

 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
 + 7(495) 720 54 55
 info@ipbr.org
 www.ipbr.org



Программа проверки должна содержать: объекты контроля, перечень контрольных процедур, способы проведения проверки, временные рамки и объем «входных» ресурсов, а также основные рабочие документы специалиста. Для главного бухгалтера программа проверки является основой контроля качества работы специалиста.

Программа может быть составлена по следующей форме:

№ п/п	Объект контроля	Контрольные процедуры и способы проведения проверки	Нормативные документы	Объем документальной выборки	Сроки выполнения работы	Ответственное должностное лицо	Результаты проверки		
							Соблюдается	Не соблюдается	Примечание
1	Операции по отпуску МПЗ	<ul style="list-style-type: none"> Проверка соблюдения порядка документального оформления операций по отпуску МПЗ: сличение реквизитов утвержденных и применяемых форм первичных учетных документов, визуальная проверка заполнения реквизитов, сравнение списка уполномоченных лиц с лицами, оформившими документы 	<ul style="list-style-type: none"> Учетная политика Организации Регламент Организации о полномочиях должностных лиц в части оформления операций по отпуску МПЗ 	<ul style="list-style-type: none"> 10% от документооборота за каждую декаду февраля 2016 г. Порядок выборки осуществляется в соответствии с Приложением № 5 к Учетной политике 	01.03.16-07.03.16	Специалист Пешкова О.И.			

		<ul style="list-style-type: none"> • Проверка соблюдения порядка оценки при отпуске МПЗ: сравнение способов оценки утвержденных в учетной политике с применяемыми на практике, осуществление расчетов стоимости единицы и общего количества отпущенных МПЗ, сравнение с фактическим и данными 	<ul style="list-style-type: none"> • Учетная политика Организации • ПБУ 5/01 • Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119 	<ul style="list-style-type: none"> • 10% от документо-оборота за каждую декаду февраля 2016 г. • Порядок выборки осуществляется в соответствии с Приложением № 5 к Учетной политике 	03.03.16-07.03.16	Специалист Пешкова О.И.			
--	--	--	---	---	-------------------	-------------------------	--	--	--

Проверки могут быть документальными и фактическими. В процессе проверок специалист проводит сбор, анализ, оценку и документирование информации.

Целью документальных проверок является контроль соблюдения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете²⁰ и организационно-распорядительных документов Организации. Целью проведения фактических проверок является контроль соответствия фактического наличия объектов бухгалтерского учета данным бухгалтерского учета. Фактические проверки осуществляются посредством проведения инвентаризации.

По окончании проверки специалист формулирует выводы и рекомендации, которые включаются в отчет.

Этап 3. Последующий контроль

Последующий контроль завершает процесс проведения внутреннего контроля. Полученные на этом этапе результаты дают возможность получить информацию для оценки эффективности внутреннего контроля (см. § 11). На этом этапе осуществляется контроль мероприятий по устранению выявленных недостатков и нарушений. Его основная цель – убедиться в том, что по недостаткам, нарушениям и вызвавшим их причинам руководителем Организации разработаны и приняты соответствующие меры, обеспечивающие исправление и устранение этих недостатков и нарушений. Содержание последующего контроля раскрывается

²⁰ См.ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ Глава 1 Статья 4.

в организационно-распорядительном документе Организации «График корректирующих мероприятий».

В качестве приемов последующего контроля могут применяться:

- информирование руководства о выявленных недостатках в деятельности структурных подразделений Организации;
- подготовка проекта графика (плана) корректирующих мероприятий по устранению выявленных недостатков и представление его на утверждение руководству Организации;
- мониторинг информации о ходе выполнения графика корректирующих мероприятий;
- проведение проверок выполнения решений по обнаруженным нарушениям.

График (план) корректирующих мероприятий может быть составлен по следующей форме:

№ п/п	Наименование корректирующего мероприятия	Должностное лицо, ответственное за выполнение мероприятия	Срок исполнения мероприятия
1	Внести изменение в Регламент Организации о полномочиях должностных лиц в части оформления операций по покупке МПЗ	Начальник отдела материально-технического снабжения Зайцев А.А.	31.03.2016
	и т.д.		

В приложении 3 настоящего пособия приведен примерный Порядок выполнения работ при осуществлении внутреннего контроля.

§10. Мотивация персонала бухгалтерской службы, выполняющего работы в области внутреннего контроля

Мотивация персонала – это побуждение к действию: процесс, который обеспечивает регулярное выполнение работниками желаемых действий для повышения качества работы. Мотивация должна обеспечить добровольное, а не административное вовлечение работников в бизнес - процесс.²¹

Приведем основные факторы, которые могут побуждать персонал к работе в области внутреннего контроля:

- поддержка и поощрение руководителем Организации деятельности в области внутреннего контроля способствует осознанию специалистом необходимости и важности его деятельности;

²¹ Учебное пособие «Основы управления для главного бухгалтера», Ю.Л. Сеницына, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2016; ISBN 978-5-9905773-1-2.

- возможность заниматься творческой работой, позволяющей реализовать индивидуальные способности в области совершенствования подходов к организации и проведению работ в области внутреннего контроля;
- возможность профессионального развития для специалиста. Например, эта работа может способствовать тому, что специалист впоследствии решит стать внутренним контролером обособленной службы, внутренним аудитором в своей или другой организации, получить квалификационный аттестат аудитора и т.д.;
- отвечающая современным требованиям организация рабочего места;
- материальное стимулирование, соответствующее квалификации и объему выполняемых работ в течение установленной продолжительности рабочего времени.

Информация об условиях оплаты труда специалистов содержится в трудовых договорах с работниками. Кроме этого стимулирующие выплаты могут быть предусмотрены во внутренних организационно-распорядительных документах Организации, например, в Положениях об оплате труда. Для стимулирования специалистов в этом документе могут быть установлены показатели оценки их труда и размер выплат, которые причитаются им в зависимости от вклада в проведение контроля. Наиболее результативный метод оценки труда специалиста заключается в оценке предоставленных им результатов контроля.

§11. Контроль достижения функциональных целей, оценка результативности и эффективности деятельности. Разработка мероприятий по устранению недостатков и реализации потенциальных резервов внутреннего контроля. Отчетность о состоянии внутреннего контроля экономического субъекта

Для оценки деятельности в области внутреннего контроля необходимо проводить мониторинг качества проведения работ в области внутреннего контроля и выполнения специалистами, возложенных на них должностных обязанностей. В процессе мониторинга могут формироваться как внутренние, так и внешние оценки.

Внутренние оценки формируются, как правило, на основе результатов анализа, проводимого самими специалистами путем самооценки своей деятельности, либо главным бухгалтером, либо другими представителями Организации, обладающими знаниями и опытом в области внутреннего контроля (например, руководителем Организации, собственником или уполномоченным лицом).

Внешние оценки даются независимыми экспертами, не являющимися работниками Организации, например, внешним аудитором.

Анализ и оценка деятельности специалистов (контроль качества) проводится по следующим направлениям:

- выполнение программ проверок;
- качество рабочих документов;
- качество отчетов о проверках;

- выполнение годового плана проверок.

Критериями оценки является соответствие результатов трудовых действий специалистов:

- нормативным требованиям;
- Положению о бухгалтерской службе, должностным инструкциям;
- Порядку проведения внутреннего контроля;
- и т.п.

На основании мониторинга главный бухгалтер получает информацию не только о качестве работ в области внутреннего контроля, выполнении специалистами возложенных на них должностных обязанностей, но также об имеющихся внутренних резервах. Это помогает ему в определении основных направлений оптимизации внутреннего контроля. Контроль качества проводится не реже 1 раза в год.

Процедуру оценки можно формализовать, используя оценочный лист. Пример оценочного листа с применением оценочной шкалы приведен в таблице 10.

Периодичность проведения оценки внутреннего контроля устанавливает Организация, например:

- после каждой проведенной проверки;
- после нескольких проверок;
- после проведения всех проверок.

Таблица 10

**Оценочный лист работы специалиста
по результатам внутреннего контроля²²**

Аспекты деятельности	Оценка				
	5	4	3	2	1
Планирование проведения внутреннего контроля	5	4	3	2	1
Специалист понимал характер и особенности проверяемых объектов	5	4	3	2	1
Была проведена предварительная оценка рисков	5	4	3	2	1
Соответствие деятельности внутренним стандартам, регламентам и процедурам контроля	5	4	3	2	1
Профессиональные качества специалиста (компетентность)	5	4	3	2	1
Взаимодействие с персоналом бухгалтерской службы	5	4	3	2	1
Выданные рекомендации своевременны и полезны	5	4	3	2	1

²² Заполняет главный бухгалтер

Оказание помощи в разработке корректирующих мероприятий	5	4	3	2	1
Внутренний контроль позволил повысить достоверность бухгалтерского учета и отчетности	5	4	3	2	1
Удовлетворенность результатами внутреннего контроля	5	4	3	2	1

Наряду с оценкой качества внутреннего контроля оценивается и его эффективность. **Эффективность внутреннего контроля** - это соотношение между достигнутыми результатами и затраченными ресурсами.

Эффективность внутреннего контроля может быть ограничена²³ следующими факторами:

а) изменением экономической конъюнктуры или законодательства, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния Организации;

б) превышением должностных полномочий должностными лицами или иными работниками Организации, включая их сговор;

в) возникновением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Эффективность деятельности внутреннего контроля не всегда можно оценить количественно. Каждая Организация самостоятельно определяет набор показателей, характеризующих эффективность. Эти показатели, а также их значения, как правило, устанавливает главный бухгалтер по согласованию с руководителем Организации.

Рассмотрим примерные показатели, которые целесообразно применить для оценки эффективности деятельности специалиста:

1. Квалификация.

- а) Опыт практической деятельности работника в области внутреннего контроля.
- б) Так, в случае отсутствия у специалиста практического опыта, уровень его квалификации может быть признан низким, до 2-х лет – средним, от 2 х до 3-х лет – высоким.
- в) Поддержание знаний, необходимых для осуществления трудовых функций в области внутреннего контроля, в актуальном состоянии.
- г) Главный бухгалтер вправе самостоятельно установить формы, периодичность и продолжительность повышения квалификации специалиста в зависимости от потребностей и возможностей Организации.
- д) Текучесть кадров.
- е) Частая смена специалистов или отказ работника от выполнения дополнительных контрольных функций свидетельствует о недостаточной мотивации специалистов.

²³ См. п. 4 ПЗ-11/2013.

ж) Выполнение обязанностей в соответствии с регламентами внутреннего контроля (качество планирования и выполнения заданий, рекомендаций, отчетов).

2. Продуктивность.

- а) Выполнение годового плана проверок.
- б) Среднее количество часов на проведение одной проверки.
- в) Процент/количество проверок, проведенных в соответствии с бюджетом времени.
- г) Количество данных рекомендаций.
- д) Время, затраченное на формирование отчета.
- е) Количество неисполненных запросов.

3. Результативность.

Количественные показатели результативности:

- а) Процент выполненных/невыполненных рекомендаций внутреннего контроля (для этого используются результаты последующего контроля).
- б) Количество замечаний по фактам, ранее не известным главному бухгалтеру, руководителю Организации.
- в) Прямой экономический эффект от выполнения рекомендаций (если это возможно).
- г) Количество выпущенных отчетов по результатам контроля (с учетом внеплановых заданий).

Качественные показатели результативности:

- а) Удовлетворенность результатами контроля.
- б) Результаты проверок внешних экспертов.

Каждый из приведенных критериев имеет свои плюсы и минусы. В качестве примера представим эту информацию в таблице 11.

Таблица 11

Показатели результативности внутреннего контроля

№ п/п	Наименование показателя	Характеристика показателя	
		Положительная	Отрицательная
1.	Выполнение годового плана проверок	Объективен и легко измерим	- Погоня за количеством в ущерб качеству

			- Планы подвержены изменениям
2.	Процент/количество проверок, проведенных в соответствии с бюджетом времени	Объективен и легко измерим	- Возможно сокращение объема контроля - Игнорирование вопросов, выходящих за рамки запланированного объема
3.	Процент выполненных рекомендаций	- Объективен и легко измерим - Наглядно демонстрирует полезность	- Разная значимость рекомендаций
4.	Прямой экономический эффект от выполнения рекомендаций	- Объективен - Наглядно демонстрирует полезность внутреннего контроля	- Не всегда измерим - Возможны «перекосы» в пользу определенных видов контроля - Неопределенность исхода, если бы рекомендация не была выполнена
5.	Удовлетворенность результатами контроля	Показывает степень удовлетворенности руководства	- Субъективен - Трудно измерим

Наиболее часто используемыми показателями являются:

- удовлетворенность результатами контроля;
- выполнение годового плана проверок;
- количество выпущенных отчетов (с учетом внеплановых заданий).

По результатам проверок главный бухгалтер определяет мероприятия по устранению недостатков внутреннего контроля.

К ним относятся:

1) Недостаточность контроля и, как следствие, необходимость совершенствования контрольных процедур.

Пример. Проведена выборочная проверка своевременности регистрации и накопления данных, содержащихся в первичных учетных документах по расчетам с дебиторами, в аналитических регистрах бухгалтерского учета за второй квартал отчетного года. В результате проверки выявлено существенное расхождение между данными аналитического учета и внутреннего контроля.

Вывод: нарушение требования действующего законодательства о бухгалтерском учете в части порядка ведения регистров бухгалтерского учета.

Последствия: искажение данных бухгалтерского учета и возможность существенного искажения отчетности по строке баланса «Дебиторская задолженность». Специалист сформулировал необходимые корректирующие действия.

Рекомендация специалисту: увеличить частоту проведения внезапных проверок формирования информации о дебиторской задолженности в регистрах аналитического учета.

2) Разработка и совершенствование организационно-распорядительных документов (внутренних регламентов) Организации.

Пример. При тестировании контрольных процедур на приобретение МПЗ специалист обнаружил первичные учетные документы, подписанные неуполномоченным должностным лицом. Должностное лицо, уполномоченное осуществлять такие операции, в проверяемый период было в очередном отпуске. Регламент на приобретение МПЗ не предусматривает случаев для назначения другого уполномоченного лица.

Вывод: превышение лицом, подписавшим первичный учетный документ, должностных полномочий, высокий риск злоупотреблений.

Последствия: возможны злоупотребления, связанные с приобретением и использованием активов, совершением действий, являющихся коррупционными. Возможно искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие нарушения правил ведения бухгалтерского учета.

Действия специалиста:

- провести дополнительную проверку на предмет наличия злоупотреблений и возможного искажения отчетности;
- сформулировать необходимые корректирующие действия.

Рекомендации: необходимо внести соответствующие изменения в регламент Организации.

3) Дополнительное обучение специалистов.

Пример. В отчетном году Организация начала новую деятельность по выпуску оборудования, предусматривающую его гарантийное обслуживание. Внешний аудитор обнаружил, что в отчетном году на гарантийный ремонт Организацией был создан резерв предстоящих расходов. Однако в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» такой резерв не мог быть создан в первый год выпуска продукции, поскольку величина

оценочного обязательства не могла быть обоснованно оценена. Специалист это нарушение не обнаружил.

Вывод: недостаточное знание нормативных правовых актов соответствующим работником бухгалтерской службы и специалистом.

Последствия: искажение данных бухгалтерского учета и возможность существенного искажения отчетности в части оценочных обязательств.

Рекомендации: дополнительное обучение (повышение квалификации) специалиста и соответствующего работника бухгалтерской службы.

4) Наказания за невыполнение внутренних регламентов.

Пример. При оценке эффективности внутреннего контроля главный бухгалтер установил, что специалист не выполняет требования «Порядка проведения внутреннего контроля». Специалист посчитал, что в стандартном расчете нормы амортизационных отчислений для группы основных средств не может быть существенных нарушений и оценил риск контрольной процедуры как низкий без предварительной оценки риска. Внешний аудитор при проверке амортизационных отчислений обнаружил, что была неверно применена норма амортизации, что привело к существенным искажениям учетных данных.

Вывод: невыполнение специалистом требований внутреннего регламента.

Последствия: возможно существенное искажение отчетности по строке баланса «Основные средства».

Рекомендации: наказать специалиста за несоблюдение внутренних регламентов (например, предупредить, объявить замечание, сократить премию и др.). Уровень наказания должен зависеть от целей воздействия. Основная цель наказания — это недопущение действий, которые могут принести вред Организации. При наказании работника обязательно наличие объяснения, за что и зачем применяется наказание. Наказание обязательно должно соответствовать проступку. Во многих случаях после проступка подчиненного главному бухгалтеру достаточно обсудить с ним случившееся событие, чтобы оно больше не повторилось. Материальное наказание рекомендуется применять лишь в тех случаях, когда действиями работника Организации причинен прямой материальный ущерб, который можно измерить и просчитать.

Отчетность о состоянии внутреннего контроля бухгалтерской службы

Главный бухгалтер должен периодически отчитываться перед руководителем Организации об эффективности внутреннего контроля и о ходе выполнения годового плана проверок. Отчет должен включать в себя информацию о существенных рисках, проблемах контроля и другие сведения, необходимые руководителю. Отчет должен быть точным, объективным, ясным, кратким, конструктивным, полным и своевременным. Если в окончательном варианте отчета содержится существенная ошибка или недочет, главный бухгалтер должен представить исправленный экземпляр отчета до сведения всех заинтересованных лиц, получивших первоначальный вариант отчета. Важной составляющей отчетности является оценка

соответствия деятельности внутреннего контроля нормативным требованиям и внутренним регламентам и формирование рекомендаций по улучшению работы внутреннего контроля. Отчетность может быть квартальной или годовой в зависимости от принятого в организации документооборота.

Отчетность, как правило, содержит:

- 1) оценку выполнения планов работы;
- 2) определение и оценку существенных рисков;
- 3) недостатки внутреннего контроля, выявленные при проверках;
- 4) рекомендации по снижению рисков;
- 5) результаты проведенных мероприятий по снижению рисков;
- 6) оценку эффективности системы внутреннего контроля;
- 7) существенные ограничения, препятствующие бухгалтерской службе выполнять задачи в области внутреннего контроля.

Важно! Руководитель принимает решения по вопросам разработки и реализации мероприятий по исправлению существенных недостатков, зафиксированных в отчете и рекомендациях. Руководитель также может принять информацию о рисках к сведению и не предпринимать корректирующих мер из-за экономической нецелесообразности или по другим соображениям.

Вопросы для самопроверки

1. Изменяется ли цель деятельности бухгалтерской службы с началом осуществления ею дополнительной функции по проведению внутреннего контроля?
2. Почему важно иметь единую методологическую базу проведения внутреннего контроля для Организации, имеющей в своем составе обособленные подразделения?
3. Зачем нужна специалисту должностная инструкция?

Тесты для самопроверки

1. ООО не имеет обособленных подразделений и специалистов по внутреннему контролю. Обязанности по проведению внутреннего контроля распределены между сотрудниками бухгалтерской службы. Допустимо ли возлагать обязанности внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета соответствующих объектов на бухгалтеров, которые ведут учет этих объектов?

- 1) Да, такой контроль наиболее эффективен, так как сотрудник знает все особенности ведения бухгалтерского учета этого раздела.
- 2) Нет, так как в этом случае возможны риски самоконтроля.

- 3) Нет, так как возможны риски личной заинтересованности.
- 4) Нет, так как возможны риски заступничества.
- 5) Да, так как главный бухгалтер вправе принять такое решение.

Правильный ответ – 2. (Кодекс этики*, п. 1.12 «б»).

2. Отчетность ООО подлежит обязательному аудиту. Внешний аудитор проводит в этой Организации внутренний контроль и формулирует рекомендации по результатам внутреннего контроля. Имеет ли право внешний аудитор настаивать на их выполнении Организацией?

- 1) Нет.
- 2) Да.
- 3) Да, если это обусловлено договором.

Правильный ответ – 1. (Кодекс этики*, п. 3.61 «г»).

3. При проверке главным бухгалтером Организации отчета специалиста о проверке ведения бухгалтерского учета основных средств было выявлено, что его мнение о неправильном определении восстановительной стоимости здания котельной не подтверждено. На основании чего главный бухгалтер мог сделать такое заключение?

- 1) Специалист неверно оценил риск существенного искажения строки «Основные средства».
- 2) Отсутствуют нормативные правовые акты о правилах определения восстановительной стоимости объектов основных средств.
- 3) В составе отчета не представлен подтверждающий документ.

Правильный ответ – 3. (ФПСАД № 2 «Документирование аудита», п. 2; настоящее пособие, Глава 1, §5).

** Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России», утвержден решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (протокол № 10/16 от 24 ноября 2016 г.).*

Приложение 1

Образец дополнений, вносимых в Положение о бухгалтерской службе Организации в связи с осуществлением ею функции по внутреннему контролю ведения бухгалтерского учета и составления отчетности

1. Общие положения

В деятельности по осуществлению внутреннего контроля бухгалтерская служба руководствуется интересами акционеров Организации, принимает меры к устранению финансовых нарушений, участвует в рассмотрении фактов совершения недобросовестных действий работниками (недостач, хищений, незаконного расходования денежных средств), несоблюдения законодательства, представления недостоверной отчетности. Деятельность в области внутреннего контроля направлена на предоставление пользователям отчетности достаточной уверенности в том, что Организация обеспечивает ее достоверность и своевременность.

Главный бухгалтер и специалист не имеют право:

- не раскрывать все известные ими существенные факты, которые в случае сокрытия могут исказить данные отчета о проверке;
- использовать или разглашать конфиденциальную информацию без соответствующих на то полномочий, за исключением случаев, когда разглашение такой информации предусмотрено требованиями законодательства;
- принимать в подарок что-либо, что может нанести ущерб профессиональному мнению специалиста или восприниматься как наносящий такой ущерб.

2. Задачи:

2.1. Управление процессом проведения внутреннего контроля, в т.ч. организация, планирование, координирование, контроль осуществления внутреннего контроля).

2.2. Осуществление предварительного контроля ведения бухгалтерского учета составления отчетности, в т.ч.:

- оценка и управление рисками существенного искажения данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- оценка риска возможных злоупотреблений,
- составление годового плана, графика и программ проверок;

2.3. Осуществление планового контроля, в т.ч.:

- проведение документальных и фактических проверок соблюдения нормативных правовых актов РФ, решений органов управления и внутренних документов организации;
- сохранности активов;
- составление рабочих документов;
- оценка (мониторинг) эффективности средств внутреннего контроля;
- разработка рекомендаций по совершенствованию внутреннего контроля.

- 2.4. Осуществление последующего контроля (составление графика корректирующих мероприятий, контроль его выполнения).
- 2.5. Составление отчета о результатах внутреннего контроля.
- 2.6. Оценка системы внутреннего контроля.
- 2.7. Консультирование работников Организации в области внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

3. Структура²⁴

- 3.1. Внутренний контроль в центральной дирекции осуществляется специалистом по внутреннему контролю, входящему в штат бухгалтерской службы центральной дирекции и подчиняющемуся главному бухгалтеру Организации.
- 3.2. Внутренний контроль в обособленных подразделениях осуществляется специалистами по внутреннему контролю, являющимися штатными сотрудниками подразделений. Специалисты по внутреннему контролю обособленных подразделений подчиняются главному бухгалтеру соответствующего подразделения.
- 3.3. Главный бухгалтер подразделения отчитывается по результатам деятельности в области внутреннего контроля перед главным бухгалтером Организации.
- 3.4. Отчет руководителю Организации о результатах внутреннего контроля, проведенного в центральной дирекции и в обособленных подразделениях, представляет главный бухгалтер Организации.

4. Ресурсы

- 4.1. Специалистам по внутреннему контролю предоставляется доступ к информационно - правовой системе, используемой Организацией (Гарант, Консультант плюс и т.п.), а также к информационным ресурсам Организации, включая базы данных бухгалтерского учета.
- 4.2. Специалисты по внутреннему контролю обеспечиваются рабочими местами оборудованными с учетом современных требований, которые позволяют осуществлять трудовые действия согласно утвержденным должностным инструкциям.
- 4.3. Технология выполнения работ по осуществлению внутреннего контроля регламентируется внутренним стандартом Организации «Порядок выполнения работ в области внутреннего контроля», а также «Справочником контрольных процедур» и программами проверок.
- 4.4. Специалисты по внутреннему контролю должны обладать знаниями и навыками в области ведения бухгалтерского учета и составления

²⁴ Дополнения в структуру приведены применительно к Организациям, имеющим в своем составе обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс.

отчетности, знать технологии проведения проверок, оценки рисков, требования законодательства и иных нормативных правовых актов, необходимых для проведения работ по внутреннему контролю.

- 4.5. При поступлении на работу квалификация претендента проверяется посредством собеседования/тестирования.
- 4.6. Специалисты по внутреннему контролю выполняют свои обязанности в соответствии с утвержденной должностной инструкцией.
- 4.7. Специалисты по внутреннему контролю должны проходить повышение квалификации не менее 40 часов в год.
- 4.8. Квалификация специалистов по внутреннему контролю проверяется в соответствии с положением Организации об аттестации работников и с утвержденным графиком.

5. Взаимодействие и полномочия

- 5.1. В случае изменения общих целей Организации главный бухгалтер взаимодействует с руководителем Организации в части корректировки решаемых бухгалтерской службой задач в области внутреннего контроля.
- 5.2. При обнаружении существенных нарушений в ходе осуществления внутреннего контроля (например, злоупотребления или получение информации об операциях, в отношении которых есть подозрения, что они осуществляются в целях легализации доходов, полученных преступным путем) главный бухгалтер информирует руководителя Организации незамедлительно.
- 5.3. Главный бухгалтер организации уполномочен:
 - запрашивать у должностных лиц Организации и обособленных подразделений, любую информацию (в т.ч. документы), необходимые для выполнения трудовой функции по внутреннему контролю;
 - знакомиться с текущими и перспективными планами деятельности Организации, проектами решений и решениями исполнительных органов Организации и обособленных подразделений;
 - представлять на рассмотрение руководителя Организации предложения по совершенствованию внутренних стандартов, контрольных процедур, порядка планирования и проведения контрольных проверок, а также комментарии по любым вопросам внутреннего контроля;
 - взаимодействовать с внешним аудитором, с контролирующими органами и другими представителями внешней среды в порядке, установленном в Организации;
 - привлекать по согласованию с руководителем Организации сторонних экспертов.
- 5.4. Специалисты по внутреннему контролю уполномочены:
 - получать беспрепятственный доступ к любым объектам имущества, документам, бухгалтерским записям и другой информации

в пределах своих должностных обязанностей, делать копии документов;

- изучать и оценивать любые документы по предмету проверки и направлять копии этих документов и/или соответствующую информацию главному бухгалтеру в соответствии с подчиненностью;
- осуществлять мониторинг выполнения мероприятий (корректирующих действий), осуществляемых по результатам проведенных проверок;
- вносить предложения по совершенствованию внутренних стандартов, контрольных процедур, порядка планирования и проведения контрольных проверок, а также комментарии по любым вопросам, входящим в их компетенцию.

6. Ответственность главного бухгалтера

6.1. Главный бухгалтер несет ответственность за:

- соблюдение порядка осуществления внутреннего контроля;
- соблюдение этических норм и корпоративной культуры;
- осуществление оценки рисков внутреннего контроля и принятие мер для их выявления и наблюдения;
- своевременный пересмотр внутренних стандартов в области внутреннего контроля по мере изменения требований законодательства или внутренней политики Организации;
- разработку адекватных контрольных процедур;
- формирование отчетов внутреннего контроля;
- проведение оценки (мониторинга) эффективности внутреннего контроля;
- контроль выполнения мероприятий по результатам деятельности внутреннего контроля.

Приложение 2

Должностные инструкции персонала, осуществляющие трудовые функции по внутреннему контролю ведения бухгалтерского учета и составления отчетности²⁵

Дополнения, вносимые в должностную инструкцию главного бухгалтера

1. Обязанности:

- разработка порядка осуществления внутреннего контроля и других методических документов Организации, своевременная их актуализация;
- утверждение годового плана и графика проверок, контроль их выполнения;
- контроль соблюдения требований внутренних стандартов при проведении проверок;
- координация взаимоотношений работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля – представителями других функциональных служб Организации;
- составление отчета о состоянии внутреннего контроля в Организации и представление его руководителю Организации;
- подготовка и представление руководителю Организации предложений по повышению эффективности внутреннего контроля;
- оценка результатов деятельности бухгалтерской службы в области осуществления внутреннего контроля;
- выявление и реализация внутренних резервов повышения эффективности внутреннего контроля.

2. Взаимодействия и полномочия:

- имеет прямой доступ к руководителю Организации;
- запрашивает у должностных лиц Организации и ее подразделений любую информацию (в т.ч. документы), необходимые для выполнения своих должностных обязанностей;
- знакомится с текущими и перспективными планами деятельности Организации, отчетами о выполнении этих планов, решениями исполнительных органов Организации;
- представляет на рассмотрение руководителю Организации предложения по совершенствованию внутренних стандартов, контрольных процедур, порядка планирования и проведения контрольных проверок, а также комментарии по любым вопросам внутреннего контроля;
- по согласованию с руководителем Организации привлекает работников и сторонних экспертов для проведения проверок;
- взаимодействует с внешним аудитором в части обмена информацией об оценке эффективности системы внутреннего контроля, координации деятельности, анализа эффективности корректирующих мероприятий;

²⁵ Для Организаций, не имеющих обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс.

- взаимодействует с контролирующими органами и другими представителями внешней среды в порядке, установленном в Организации;
- взаимодействует с работниками структурных подразделений Организации по вопросам внутреннего контроля.

3. *Ответственность:*

Главный бухгалтер несет ответственность за соблюдение должностных обязанностей, определяемых в п. 1 настоящей должностной инструкции.

Должностная инструкция специалиста по внутреннему контролю

1. *Обязанности:*

- оценка рисков внутреннего контроля;
- формирование годового плана, графика и программ проверок;
- проверка обоснованности принятия к учету первичных учетных документов, правильности ведения регистров бухгалтерского учета и составления отчетности;
- оценка результатов контроля, формулировка выводов и выработка рекомендаций (корректирующих действий);
- документирование результатов контроля;
- участие в составлении отчета о результатах внутреннего контроля и подготовке предложений по повышению эффективности внутреннего контроля в Организации;
- представление документов должностному лицу по подчиненности.

2. *Взаимодействия и полномочия:*

- запрашивает и получает в соответствии с установленным в Организации порядком беспрепятственный доступ к любым активам, документам, бухгалтерским записям и другой информации о деятельности Организации, включая обособленные подразделения, делает копии соответствующих документов;
- в процессе проверок проводит опросы работников Организации;
- пользуется информационно-программными ресурсами Организации, включая обособленные подразделения, для целей внутреннего контроля;
- изучает и оценивает любые документы, запрашиваемые в ходе выполнения проверок, и направляет копии этих документов и/или соответствующую информацию главному бухгалтеру;
- вносит предложения по улучшению практики и методов внутреннего контроля, а также комментарии по любым вопросам, относящимся к его компетенции;
- взаимодействует с внешним аудитором, контролирующими органами и другими представителями внешней, а также внутренней среды в порядке, установленном в Организации.

3. *Ответственность:*

Специалист по внутреннему контролю несет ответственность за соблюдение должностных обязанностей, определяемых в п. 1 настоящей должностной инструкции.

Приложение 3

Приложение № ____ к Учетной политике

(наименование организации)

Порядок проведения внутреннего контроля

I. Введение

1. Настоящий Порядок устанавливает единые требования к проведению внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в _____.
(наименование организации)
2. Процесс проведения внутреннего контроля состоит из следующих этапов:
 - 1-й этап: проведение предварительного контроля;
 - 2-й этап: проведение планового контроля;
 - 3-й этап: проведение последующего контроля.
3. Результатом внутреннего контроля на каждом этапе являются:
 - на 1-м этапе формирование годового плана, графика и программ проверок;
 - на 2-м этапе оценка правильности ведения бухгалтерского учета, достоверности отчетности и эффективности внутреннего контроля;
 - на 3-м этапе составление графика корректирующих мероприятий и контроль его выполнения.

II. 1-й этап: проведение предварительного контроля

1. План проверок на планируемый календарный (отчетный) год утверждается главным бухгалтером Организации. Перечень объектов контроля является открытым. Главный бухгалтер вправе изменять этот перечень. Изменения в годовой план могут вноситься на предварительном и/или плановом этапах в соответствии с потребностями Организации. Запланированные проверки осуществляются в соответствии с графиком проверок, который утверждается вместе с планом.
2. На предварительном этапе проводится проверка:
 - 2.1. Учетной политики и приложений к ней (рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, графика документооборота, порядка проведения инвентаризаций активов и обязательств и др.) на соответствие требованиям законодательства.
 - 2.2. Локальных актов общего назначения:
 - приказов о создании внутренних комиссий (например, приказ о создании инвентаризационной комиссии и др.);

- итоговых документов (актов) по результатам проверок, проведенных различными контролирующими органами в отчетном периоде;
- приказов о замещении должностей, проведении инвентаризаций и результатов проведенных инвентаризаций;
- справок о постановке Организации на учет в налоговом органе, регистрации в органах статистики и соответствующих отделениях государственных внебюджетных и других фондов;
- приказов, которые определяют перечень лиц, имеющих право санкционировать сделки и операции, а также оформлять и подписывать первичные учетные документы;
- договоров о материальной ответственности;
- перечня открытых расчетных и валютных счетов, а также копий уведомлений в налоговую инспекцию об открытии счетов;
- приказов об условиях и сроках хранения документов бухгалтерского учета.

2.3. Локальных актов (внутренних стандартов) на применяемые контрольные процедуры.

3. Планирование осуществляется на основе установления существенных объектов контроля и подбора соответствующих контрольных процедур, используемых при проверках. В Организации применяются контрольные процедуры, включенные в Справочник контрольных процедур.
4. Специалист по внутреннему контролю осуществляет подбор контрольных процедур на основе своего профессионального суждения, учитывая их риски.
5. Осуществление вышеуказанных трудовых действий и полученные результаты (выводы) строго документируются.

III. 2-й этап: проведение планового контроля

1. Плановый контроль осуществляется в соответствии с годовым планом, графиком и программами проверок.
2. График проверок составляется на 1 год и утверждается главным бухгалтером.
3. Программы проверок включают:
 - контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в соответствии с требованиями нормативных правовых документов;
 - контроль проведения инвентаризации активов и обязательств;
 - контроль внесения уточнений в регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую (финансовую) отчетность.
4. Характер, временные рамки, перечень и объем запланированных контрольных процедур определяются утвержденной программой проверки.
5. Принятие решения о проведении выборочной проверки принимается специалистом по внутреннему контролю самостоятельно (в случаях большого объема проверяемых операций, высокой надежности контрольных процедур, существенности проверяемых операций).
6. При необходимости в план и программы вносятся изменения по согласованию с главным бухгалтером (или уполномоченным лицом в соответствии с должностными обязанностями).

7. Осуществление вышеуказанных трудовых действий и полученные результаты (выводы) строго документируются.
8. По результатам проверок:
 - составляются отчеты, которые утверждаются главным бухгалтером или иным уполномоченным лицом бухгалтерской службы;
 - формируются рекомендации по совершенствованию применяемых контрольных процедур.
9. По результатам всех проведенных за год проверок:
 - проводится оценка действующих контрольных процедур;
 - определяются мероприятия по устранению выявленных недостатков и нарушений;
 - формируются предложения по повышению эффективности внутреннего контроля.

IV. 3-й этап: проведение последующего контроля

1. Последующий контроль завершает процесс проведения внутреннего контроля.
2. Последующий контроль включается в ежегодный график.
3. План мероприятий по устранению недостатков должен быть утвержден руководителем Организации.
4. Проводится проверка осуществления мероприятий по устранению выявленных недостатков и нарушений в соответствии с утвержденным планом.
5. Проводится оценка результатов осуществления мероприятий по устранению выявленных недостатков и нарушений.
6. Осуществление вышеуказанных трудовых действий и полученные результаты (выводы) строго документируются.
7. По результатам последующего контроля составляется отчет.
8. Отчет утверждается главным бухгалтером или иным уполномоченным лицом бухгалтерской службы.
9. Срок представления руководителю Организации ежегодного отчета об эффективности внутреннего контроля определяется графиком документооборота.
10. Ежегодный отчет подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем Организации.

Приложение 4

ФОРМА ВК-1
Утверждена

приказом директора _____
(наименование Организации)
от «__» _____ 21__ г. №__

Отчет утверждаю:

(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

«__»__20__г.

ОТЧЕТ О ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ ПРОВЕРКЕ № ____

(наименование организации или наименования организации и филиала (представительства) организации)

(место составления)

(дата)

Мною (нами), _____

(должность, Ф.И.О. работника (-ов) бухгалтерской службы Организации)

на основании плана проверок на 20__г. и программы проверки (прилагается к Отчету) проведена документальная проверка правильности _____

(ведения бухгалтерского учета, составления отчетности)

(указывается объект (-ты) бухгалтерского учета или форма (формы) бухгалтерской (финансовой) отчетности)

за период с _____ по _____.
(дата) (дата)

Проверка проведена в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете и организационно-распорядительными документами _____

(наименование Организации)

Список документов прилагается к Отчету.

1. Общие положения

1.1 Проверка начата _____, окончена _____.
(дата) (дата)

1.2 Работником (-ами) бухгалтерской службы, ответственным (-ми) за _____
(ведение бухгалтерского учета, составление отчетности, объект проверки)

в проверяемом периоде являлся (-ись):

(наименование должности) (Ф.И.О.)

1.3 В процессе проверки проведены следующие контрольные процедуры:

- _____
- _____
- _____
- _____
- _____

1.4 Описание выполнения каждой процедуры, включая расчеты, полученные результаты, а также копии проверяемых документов прилагаются к Отчету

2. Настоящей проверкой установлено следующее:

- 2.1 _____
- 2.2 _____
- 2.3 _____
- 2.4 _____

(приводятся документально подтвержденные факты нарушений законодательства и организационно-распорядительных документов Организации)

3. Выводы и предложения специалиста (-ов) по устранению выявленных нарушений

3.1. По результатам настоящей проверки сделаны следующие выводы:

- _____
- _____
- _____
- _____

3.2. С учетом вышеизложенного предлагается:

- _____
- _____
- _____
- _____

Приложения:

1. _____
2. _____
3. _____
4. _____
5. _____
6. _____

Подпись (-и) лица (-ц), проводивших
проверку

(должность)

(подпись)

(Ф.И.О.)

Подпись (-и) работника (-ов)

(должность)

(подпись)

(Ф.И.О.)

Приложение 5

Справочник контрольных процедур внутреннего контроля

№ п/п	Цель контрольной процедуры	Наименование контрольной процедуры	Объекты бухгалтерского учета			
			Активы		Капитал	Обязательства
			Имущество	Задолженность		
1.	Подтверждение соответствия документального оформления фактов хозяйственной жизни установленным требованиям	Проверка утвержденных в учетной политике форм первичных учетных документов на соответствие требованиям законодательства	+	+	+	+
		Проверка соблюдения требований учетной политики по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни	+	+	+	+
		Проверка полномочий лиц, оформивших и подписавших первичные учетные документы	+	+	+	+
		Проверка соблюдения ответственными должностными лицами графика документооборота	+	+	+	+
		Проверка (анализ) методов расчета оценочных значений	+	+		+
2.	Подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям	Арифметическая проверка первичных учетных документов	+	+	+	+
		Логическая проверка первичных учетных документов (сличение, сравнение, сопоставление взаимосвязанных объектов, документов)	+	+	+	+

		Проверка соответствия записей в регистрах бухгалтерского учета первичным учетным документам	+	+	+	+
		Проверка соответствия корреспонденции счетов в регистрах аналитического и синтетического учета установленным требованиям	+	+	+	+
		Проверка тождества данных синтетического и аналитического учета	+	+	+	+
3.	Подтверждение санкционирования осуществления фактов хозяйственной жизни уполномоченными лицами	Проверка первичной учетной документации на наличие подписей, подтверждающих правомочность принятия их к бухгалтерскому учету	+	+	+	+
4.	Подтверждение соблюдения установленного порядка в части разграничения полномочий и ротации обязанностей	Проверка регламента на разграничение полномочий по составлению первичной учетной документации, санкционированию фактов хозяйственной жизни и отражению их результатов в бухгалтерском учете	+	+	+	+
		Проверка сроков действия прав должностных лиц на санкционирование фактов хозяйственной жизни	+	+	+	+
5.	Подтверждение фактического наличия объектов бухгалтерского учета	Контроль доступа к бухгалтерским записям и документации	+	+	+	+
		Контроль внесения изменений в бухгалтерский учет по результатам предыдущих инвентаризаций	+	+	+	+

		Проверка соблюдения сроков проведения инвентаризации	+	+	+	+
		Проверка проведения и результатов обязательной инвентаризации	+	+	+	+
		Контроль внесения изменений в бухгалтерский учет результатов инвентаризации текущего периода	+	+	+	+
6.	Подтверждение соответствия применяемых информационных технологий требованиям по управлению рисками	Контроль доступа к информационным системам, данным и справочникам	+	+	+	+
		Контроль правильности оформления документов	+	+	+	+
		Контроль нумерации	+	+	+	+
		Контроль введенных сумм	+	+	+	+
		Автоматическая сверка данных	+	+	+	+
		Анализ отчетов об операциях, ошибках, несоответствиях	+	+	+	+