

Соколов Б.Н., Русакова А.С.

**СИСТЕМНЫЙ
РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ
ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ
В ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТАХ
(теория, организация, практика)**

Москва
2024

УДК
ББК
???

Соколов Б.Н., Русакова А.С.

Системный риск-ориентированный внутренний контроль в экономических субъектах (теория, организация, практика). Москва, 2024. – 243 стр.

Предлагаемая вниманию читателя книга содержит материалы, позволяющие разрабатывать и внедрять в экономических субъектах различных отраслей экономики эффективные риск-ориентированные системы внутреннего контроля, соответствующие современному российскому передовому опыту, учитывающие международный опыт формирования и функционирования системного внутреннего контроля.

Книга включает в себя описание теоретических основ систем риск-ориентированного внутреннего контроля, наилучшие практики его проведения по наиболее рискованному направлению деятельности экономических субъектов, а также бизнес-процессов. Рассмотрены основные важные особенности формирования и функционирования служб внутреннего аудита и систем по управлению рисками.

АВТОРЫ

Соколов Борис Николаевич – имеет многолетний опыт научной, методической и практической работы в области внутреннего и внешнего контроля в экономических субъектах; является автором изданных в последние годы 5 книг, а также публикаций ряда статей в специализированной прессе, кандидат экономических наук, доцент, сертифицированный специалист по российским и международным стандартам профессиональный внутренний контролер и внутренний аудитор.

Русакова Анастасия Сергеевна – сертифицированный специалист по российским и международным профессиональным стандартам профессиональный внутренний контролер и внутренний аудитор, генеральный директор Ассоциации «Национальное объединение внутренних аудиторов и контролеров» (НОВАК), ведущий эксперт, автор ряда книг и многочисленных статей по теории и практике формирования и функционирования системного внутреннего контроля, член Общественного совета Минфина России, член Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка, председатель Комиссии СПКФР по квалификациям в области внутреннего аудита, внутреннего контроля, управления рисками и бизнес-анализа, член правления МТПП.

Национальное объединение внутренних аудиторов и контролеров. 10 лет развития внутреннего контроля и внутреннего аудита в России

Национальное объединение внутренних аудиторов и контролеров (далее – НОБАК) образовано в 2014 году. Его деятельность направлена на развитие в России профессий внутреннего контролера и внутреннего аудитора, от наличия которых во многом зависит повышение эффективности и деятельности российских экономических субъектов и повышение их конкурентоспособности.

Генеральным директором Ассоциации с момента создания является Русакова Анастасия Сергеевна.

На сегодняшний день НОБАК, пожалуй, самое крупное объединение внутренних контролеров и аудиторов России. Экспертный потенциал НОБАК, объединяющий сотни экспертов из разных отраслей экономики России, растет ежегодно. Следует подчеркнуть, что достигнутые результаты во многом обусловлены высокопрофессиональной работой Совета НОБАК. В настоящее время в Совет НОБАК входят руководители в области внутреннего аудита и внутреннего контроля крупнейших российских корпораций и компаний, таких как: Госкорпорации «Роскосмос», ОАО «РЖД», Госкорпорации «Росатом», АО «Корпорация Тактическое ракетное вооружение», АО «ОСК», Банк ВТБ, ПАО «Ростелеком», ПАО «Объединенная авиастроительная корпорация», ПАО «Газпром», Госкорпорация «Ростех», ПАО «РусГидро».

Предпосылкой создания НОБАК стали знаменитые «майские указы Путина В. В.», которые он подписал 7 мая 2012 года. В них, Президент России определил 218 поручений Правительству РФ, одним из которых стала разработка профессиональных стандартов и национальной системы профессиональных квалификаций.

Для целей развития национальной системы профессиональных квалификаций и в соответствии с Указом Президента РФ был создан Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка, целями деятельности которого является развитие системы профессиональных квалификаций на финансовом рынке, работа над профессиональными стандартами,

независимая оценка квалификаций специалистов финансового рынка, профессионально-общественная аккредитация основных профессиональных образовательных программ, программ профессионального обучения и (или) дополнительных профессиональных программ.

НОБАК в партнерстве с Российским союзом промышленников и предпринимателей и Финансовым университетом при Правительстве РФ разработал профессиональный стандарт «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)», определяющий требования к профессии внутренний контролер. Профессиональный стандарт «Специалист по внутреннему контролю (Внутренний контролер)» утвержден приказом Минтруда России от 22 ноября 2022 года Приказом N731н.

Силами НОБАК, профессия внутреннего контролера вошла в Справочник наиболее востребованных на рынке труда, новых и перспективных профессий, утвержденный Минтрудом России.

НОБАК является первым в России Центром оценки квалификаций для специалистов по внутреннему контролю. За 10 лет существования в России системы независимой оценки квалификаций внутренних контролеров и внутренних аудиторов, независимую оценку квалификации в экзаменационном центре НОБАК уже прошли несколько тысяч специалистов.

Важнейшим направлением работы НОБАК является разработка предложений по совершенствованию законодательной и нормативной базы для внутреннего контроля. Так, НОБАК в тесном партнерстве с Федеральным казначейством, Минфином России, ведущими экономическим ВУЗами России и ведущими работодателями принимал участие в экспертизе законопроектов в части реформирования контрольной (надзорной) деятельности в РФ.

В рамках утверждения Президентом России в 2016 году приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» и Доктрины информационной безопасности Российской Федерации, НОБАК продолжил работу по организации системной поддержки российскому бизнесу. В период 2016–2017 года НОБАК разработал Глоссарий терминов, применяемых во внутреннем контроле и внутреннем аудите, методики проведения проверок и другие внутренние нормативные документы,

применяемые внутренними контролёрами и внутренними аудиторами в своей работе.

Кроме того, эксперты НОВАК на регулярной основе принимают участие в актуализации федеральных государственных образовательных стандартов и программ обучения для внутренних контролеров и внутренних аудиторов.

НОВАК на системной основе организует мероприятия информационного обмена в области профессиональной деятельности между внешними проверяющими и внутренними контролерами, в рамках которой систематически проводятся мероприятия в очном и онлайн формате с участием представителей контрольных ведомств, а также крупнейших российских компаний.

Так, за период существования НОВАК провели мероприятия с руководителями и представителями Счетной палаты РФ, Банка России, Минфина России, Федерального казначейства, Федеральной антимонопольной службы, Министерства экономического развития РФ, Росимущества и других федеральных органов исполнительной власти.

Кроме этого, дважды в год НОВАК проводит крупные общероссийские конференции, в которых уже приняло участие несколько тысяч руководителей и специалистов, занимающихся внутренним контролем и аудитом в компаниях крупного и среднего бизнеса. Участниками конференций неоднократно становились представители ведущих министерств и ведомств, а также руководители и представители ведущих российских госкорпораций: Госкорпорация «Росатом», Госкорпорация «Ростех», Госкорпорация «Роскосмос», ОАО «РЖД», ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром», АО «ВДНХ», ПАО «Ростелеком», ПАО «Россети» и другие компании.

В группу компаний НОВАК входит Консультационный и учебно-методический центр АПР. Основные направления деятельности КУМЦ АПР – подготовка и повышение квалификации специалистов по направлениям внутренний контроль и внутренний аудит. КУМЦ АПР является признанным лидером образовательных программ по направлению внутренний контроль и внутренний аудит в России. За 20 лет своего существования, КУМЦ АПР создал самую большую базу экспертов и преподавателей, 5.

разрабатывает уникальные образовательные программы, издает учебную и профессиональную литературу и проводит обучение в очном и онлайн формате.

В 2022 году в России была утверждена Стратегия развития финансового рынка РФ до 2030 года. Важнейшей задачей развития России на горизонте до 2030 года станет опора на квалифицированные кадры. Таким образом, система подготовки кадров и оценки квалификации становится приоритетной государственной задачей.

Крайне важно понимать, что базой формирования национальной системы квалификаций, становится национальная система стандартов деятельности. В этой связи важным элементом является фундамент, на котором будет строиться система квалификаций, удовлетворяющая потребностям российской экономики, с учетом приоритетов ее развития.

НОВАК в лице Русаковой Анастасии Сергеевны с 2016 года занимается вопросом легитимизации национальных стандартов деятельности в области внутреннего контроля и внутреннего аудита. Эксперты НОВАК принимают самое активное участие в разработке национальных стандартов деятельности в области внутреннего аудита и внутреннего контроля.

Членская база НОВАК растет устойчивыми темпами.

Присоединяйтесь к сообществу профессионалов!

ВВЕДЕНИЕ

Книга «Системный риск-ориентированный внутренний контроль в экономических субъектах (теория, организация, практика)» является практическим пособием по организации и методическому обеспечению процессов формирования и функционирования внутреннего контроля, внутреннего аудита и управления рисками в компаниях.

Книга предназначена для специалистов, занимающихся внутренним контролем, внутренним аудитом и управлением рисками в российских экономических субъектах. Ее могут использовать в качестве учебного пособия преподаватели на курсах повышения квалификации внутренних контролеров и внутренних аудиторов, преподаватели и студенты высших учебных заведений, слушатели системы ДПО.

Данная книга может быть использована в качестве дополнительных материалов для подготовки к независимой оценке квалификации по профессиональным стандартам «Внутренний аудитор» и «Специалист по внутреннему контролю (Внутренний контролер)».

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМНОГО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

1.1. Базовые постулаты, принципы, требования и правила формирования и функционирования системного внутреннего контроля

Важнейшее преимущество риск-ориентированных систем внутреннего контроля (далее – СВК), как показывает анализ российской и международной практики, позволяет экономическим субъектам:

- 1) повышать свою конкурентоспособность;
- 2) повышать инвестиционную привлекательность;
- 3) повышать экономическую и финансовую устойчивость;
- 4) улучшать качество корпоративных систем управления;
- 5) своевременно выявлять значимые риски, негативно влияющие на деятельность экономических субъектов, и их точки уязвимости.

В соответствии с передовой российской и зарубежной практикой при формировании систем внутреннего контроля в экономических субъектах необходимо учитывать нижеприведенные постулаты, принципы и требования. Прокомментируем их содержание.

Постулаты

1. Не является неизбежным конфликт интересов субъектов внутреннего контроля (внутренних контролеров, внутренних аудиторов и риск-менеджеров и др.) с руководителями подлежащих контролю объектов, поскольку при внутреннем контроле его субъект и объект должны преследовать одну и ту же цель, а именно выявление и устранение рисков, их точек уязвимости, недостатков и нарушений, снижающих результативность деятельности экономического субъекта. Реализация этого постулата возможна, если между этими субъектами и сотрудниками контролируемого объекта существует атмосфера доверия.

2. Наличие у объектов внутреннего контроля СВК, имеющих высокий уровень надежности, уменьшает вероятность ошибки субъектов внутреннего контроля из-за использования ими в ходе своей работы недостоверной информации, поскольку объективность отчетных и справочных данных этого объекта напрямую зависит от уровня надежности их СВК. Следует подчеркнуть, что от достоверности этой информации напрямую зависит трудоемкость внутреннего контроля, поскольку чем она ниже, тем больше должно быть проведено контрольных процедур. Основные критерии качественной (бальной) оценки уровня надежности СВК, выработанные практикой, приведены в приложении 3.

Принципы

1. Принцип ответственности субъектов внутреннего контроля (подразделений и физических лиц) определяет, что все они несут ответственность за качественное выполнение своих служебных обязанностей в рамках возложенных на них функций. Нарушение этого принципа предполагает привлечение их как минимум к дисциплинарной ответственности.

2. Принцип сбалансированности означает, что руководители субъектов внутреннего контроля не должны поручать внутренним контролерам выполнение заданий, не обеспеченных соответствующими средствами: организационными (приказ, распоряжение) и/или техническими (программами, счетными и мерными устройствами) и т.д.

3. Принцип своевременного сообщения внутренними контролерами о выявленных ими существенных отклонениях в работе объекта внутреннего контроля от регламентированных показателей, а также о рисках и условиях, способствующих их трансформации в рисковые события (точек уязвимости), гласит, что информация о них должна быть в минимальные сроки доведена до руководителей, принимающих решения по устранению отклонений и вызвавших их причин.

4. Принцип соответствия сложности СВК в экономическом субъекте и значимости рисков, его бизнес-процессов гласит, что эти параметры должны соответствовать друг другу в любой момент времени.

5. Принцип постоянства определяет, что СВК на всех уровнях системы управления экономическими субъектами действуют на постоянной основе, что позволяет им своевременно выявлять отклонения от регламентированных показателей, а также улавливать возникновение значимых рисков.

6. Принцип комплексности определяет, что весь комплекс объектов, подлежащих внутреннему контролю в экономических субъектах, должен быть охвачен его различными формами и видами в зависимости от значимости рисков, свойственных этим объектам.

7. Принцип распределения обязанностей гласит, что служебные обязанности работников аппарата управления экономического субъекта и его структурных подразделений распределяются с помощью внутренних регламентов таким образом, чтобы выполнялись требования к формированию контрольной среды.

8. Принцип пирамиды приоритетов контрольных процедур определяет, что набор этих процедур и очередность их выполнения определяются с учетом их влияния на риски объекта внутреннего контроля.

9. Принцип координации деятельности СВК экономического субъекта определяет, что она функционирует в тесном взаимодействии с СВК и системами управления рисками (далее – СУР) экономического субъекта и его функциональных подразделений.

10. Принцип разумной достаточности СВК фиксирует, что объем и сложность процедур внутреннего контроля должны быть необходимыми и достаточными для выполнения возложенных на нее внутренними регламентами задач.

11. Принцип подконтрольности каждого субъекта внутреннего контроля в экономическом субъекте предусматривает, что в нем организована и действует система административного контроля над правильностью выполнения субъектами внутреннего контроля всех возложенных на них функций.

12. Принцип интегрированности СВК в систему корпоративного управления экономическим субъектом определяет, что внутренними регламентами экономического субъекта четко определяются место, подчиненность и функции каждого

субъекта СВК в системе корпоративного управления экономического субъекта.

13. Принцип окупаемости формирования и функционирования СВК экономического субъекта подразумевает наличие наиболее рациональной пропорции между затратами на формирование и функционирование СВК и потенциальными убытками от возможной трансформации наиболее значимых рисков в рисковые события с существенными негативными рисковыми последствиями.

Требования

1. Ущемление интересов объектов внутреннего контроля по результатам проведения контрольных мероприятий субъектами внутреннего контроля.

Это требование предполагает, что с помощью внутренних регламентов экономических субъектов создаются условия, при которых любые выявленные внутренними контролерами отрицательные отклонения, которые произошли по вине объекта внутреннего контроля, ставят его в экономически невыгодное положение.

2. Недопущение сосредоточения всех прав внутреннего контроля в экономическом субъекте в руках одного субъекта внутреннего контроля.

Это требование нацелено на недопустимость монополизма в СВК. Несоблюдение этого требования, как показывает практика, создает реальные условия для снижения объективности работы внутреннего контроля. Поэтому в СВК в соответствии с ее утвержденной должным образом структурой должны действовать организационно независимые друг от друга различные субъекты внутреннего контроля при условии соблюдения принципа координации их действий.

3. Заинтересованность руководства экономического субъекта в формировании и эффективном функционировании СВК. Это требование предполагает активное участие во внутреннем контроле руководителей экономического субъекта и его подразделений.

4. Компетентность внутренних контролеров.

Это требование на практике обеспечивается экономическими субъектами путем подбора, особенно в специализированные подразделения, специалистов, обладающих должными компетенциями, определенными внутренними регламентами экономического субъекта. При этом следует учитывать периодически возникающую необходимость функционального замещения профессиональных внутренних контролеров в ходе проведения контрольных процедур (например, временная нетрудоспособность или отпуск). Обеспечить возможность потенциального замещения, как показывает практика, целесообразно путем организации периодического повышения квалификации внутренних контролеров, позволяющей добиться, чтобы каждый из них умел выполнять в должной степени контрольную работу вышестоящего и одного-двух внутренних контролеров своего профессионального уровня.

5. Организация в экономическом субъекте риск-ориентированного планирования внутреннего контроля.

Соблюдение этого требования позволяет повысить эффективность внутреннего контроля, снизить трудозатраты внутренних контролеров, в минимальной степени отвлекать сотрудников контролируемых объектов от выполнения ими своих служебных обязанностей. В современном внутреннем контроле недопустимо использование так называемого «широкого невода», т.е. проведение сплошных проверок.

1.2. Виды внутреннего контроля

Виды внутреннего контроля в его практике классифицируются по времени проведения и по используемым источникам доказательств. Рассмотрим сущность этих классификаций.

Классификация по времени проведения предусматривает дифференциацию внутреннего контроля на следующие виды: предварительный, текущий и последующий.

Рассмотрим их характеристики.

1. Предварительный контроль имеет предупреждающий характер. Он осуществляется субъектами внутреннего контроля,

как правило, на стадии обсуждения проектов управленческих решений, например, по разработке или совершенствованию бизнес-процессов, при оценке обоснованности договоров различного характера с юридическими и физическими лицами, при оценке схем и проектов оптимизации производства, маркетинга, налогооблагаемой базы экономического субъекта, при оценке прогрессивности нормативной базы и т.д.

Предварительный контроль имеет своей основной целью предупреждение незаконности и нецелесообразности проведения соответствующих хозяйственных операций.

2. Текущий контроль является неотъемлемым компонентом оперативного управления экономическим субъектом и его бизнес-процессами. Он, как правило, проводится субъектами внутреннего контроля непосредственно в ходе совершения операций и направлен на оперативное выявление и оперативное устранение недостатков, а также на обобщение и распространение полученного в ходе проведения контрольных мероприятий положительного опыта.

Основная цель текущего контроля заключается в оперативном выявлении отклонений в деятельности этих объектов от требований внутренних регламентов путем оперативного сопоставления с ними факта в момент совершения ими финансово-хозяйственных операций.

Преимущество этой формы внутреннего контроля заключается в своевременном выявлении потенциальных рисков, а также условий, стимулирующих их трансформацию в рисковые события с существенными негативными для бизнес-процессов рисковыми последствиями.

3. Последующий контроль – это контроль за определенный отчетный период. Он осуществляется после совершения хозяйственных и иных операций и направлен в основном на установление достоверности учетных и отчетных данных, а также на выявление недостатков или положительного опыта. Последующий контроль обеспечивает объективную оценку деятельности объектов контрольных мероприятий, поскольку проводится постфактум.

Основная его цель – выявление нарушений законодательства, подзаконных актов и внутренних регламентов в истекшем периоде

и признаков мошенничества, установление правильности ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, обеспечение сохранности имущества, оценка хозяйственной целесообразности и законности проведенных операций, выполнения предписаний органов управления и т.д.

Классификация по источникам доказательств предусматривает подразделение внутреннего контроля на документальный и фактический контроли.

Рассмотрим их характеристики.

1. Документальный контроль – это контроль над正确ностью ведения бухгалтерского, управленческого и иных видов учета и составления форм соответствующей отчетности, являющихся информационной основой для эффективной работы ИТ-систем. Он проводится по документальным данным, источниками которых являются первичные и сводные бухгалтерские документы, регистры синтетического и аналитического учета, управленческого и налогового учета, планы и отчеты экономического субъекта, хозяйственные договоры, учредительные документы и другие учетные и внеучетные источники информации. Специфика этого вида контроля состоит в том, что указанные источники могут быть как достоверными, так и недостоверными, как полными, так и неполными, что следует учитывать при выборе внутренним контролером технических приемов оценки достоверности используемой в ходе проведения контрольных мероприятий учетной документации.

2. Фактический (органолептический) контроль представляет собой изучение реального состояния проверяемых объектов на основе осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.). Цель этой формы контроля – установление фактического состояния контролируемых объектов, объема и качества выполняемых работ, действительно совершения операций, отраженных в учетных документах. Фактический контроль осуществляется путем личного осмотра объектов контрольных мероприятий в натуре, иначе говоря, способом проведения инвентаризации активов и пассивов экономического субъекта.