



**Национальное объединение
внутренних аудиторов и
контролеров**

Москва, ул.Садовническая, д.58, с.1, тел. (495) 789-21-02
www.nuiac.ru, e-mail: info@nuiac.ru

Методика оценки систем внутреннего контроля экономических субъектов

Дорогой коллега!

Настоящая методика сформирована Ассоциацией «Национальное объединение внутренних аудиторов и контролеров» на базе практического опыта крупных компаний и предназначена для оказания методической поддержки заинтересованным специалистам при оценки систем внутреннего контроля экономических субъектов.

Я, являясь руководителем Национального объединения внутренних аудиторов и контролеров, получаю много запросов с просьбой о подготовке практических материалов для вашей работы. Наши эксперты подготовили эти материалы для Вас. Мы уверены, что эти материалы станут надежной основой для создания нормативной базы по внутреннему контролю в Вашей компании и будут полезны для практического использования.

Я уверена, Вы найдете наш труд полезным. Если у Вас будут вопросы и предложения по улучшению материалов, пожалуйста, пишите на электронную почту info@nuiac.ru.

С уважением,

Генеральный директор НОВАК

Анастасия Сергеевна Русакова

Методика разработана Национальным объединением внутренних аудиторов и контролеров для использования хозяйствующими экономическими субъектами, в том числе их дочерними и зависимыми обществами для оказания им помощи при построении единой вертикали внутреннего контроля и последующего его дальнейшего совершенствования.

Она базируется на требованиях ФЗ «О бухгалтерском учете» (статья 19 «Внутренний контроль») и приказа Федеральной налоговой службы от 16 июня 2017 г. № ММВ -7-15/509 «Об утверждении требований к организации системы внутреннего контроля» и в полной мере учитывает рекомендации, изложенные в информационном письме Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Основной целью проведения оценки СВК в соответствии с вышеуказанными нормативными документами является определение соответствия ее дизайна, изложенного во внутренних регламентах, потребностям системы корпоративного управления экономического субъекта, а также выяснение ее операционной эффективности.

Процесс оценки СВК целесообразно подразделить на следующие этапы:

- 1) оценка соответствия дизайна СВК соответствующим бизнес-процессам;
- 2) оценка операционной эффективности СВК;
- 3) выработка направлений оценочных процедур;
- 4) выработка направлений оценочных процедур;
- 5) использование риск-ориентированных подходов при оценке СВК;
- 6) наличие и функционирование информационной и коммуникационной систем;
- 7) оценка структуры и содержания плана мероприятий по устранению выявленных недостатков.

Методика носит рекомендательный характер. Решение о ее полном или частичном использовании принимается каждым экономическим субъектом самостоятельно.

1. Оценка соответствия дизайна СВК соответствующим бизнес-процессам.

Эта оценка необходима для того, чтобы выявить несоответствие требований и правил, отраженных во внутренних регламентах, реальному положению дел. Он представляет собой ознакомление с практикой осуществления внутреннего контроля с целью определить реальное наличие системного внутреннего контроля, подтвердить полноту и правильность его описания, отраженную в отчетах результативность внутреннего контроля, а также полноту покрытия внутренним контролем рисков экономического субъекта путем тестирования.

Тесты СВК на этом этапе оценки уровня надежности СВК включают в себя, в частности:

- 1) получение документальных доказательств надлежащего применения субъектами контроля механизмов внутреннего контроля;
- 2) наблюдение за применением механизмов внутреннего контроля на практике;
- 3) проведение интервью и осуществление письменных запросов лиц, обладающих интересующей информацией;
- 4) повторное применение проверяющими контрольных процедур «по существу», чтобы удостовериться, что ранее они были правильно выполнены внутренними контролерами объекта.

Наряду с тестированием осуществляется оценка уровня надежности СВК с применением процедур «Интервью» и «Запроса», а также метода наблюдения за ходом выполнения в рамках СВК контрольных процедур в режиме реального времени. Интервью представляет собой устный опрос владельца бизнес-процесса или иного специалиста, предположительно осведомленного по тематике, интересующей внутреннего контролера. Информация, полученная в ходе интервью, имеет низкую степень доказательности. Она легко может быть опровергнута интервьюируемым в дальнейшем. Для повышения степени доказательности используют следующие приемы:

- 1) составление по окончании интервью протокола с кратким содержанием интервью и отправка его электронной почтой на согласование проинтервьюированному;

2) составление по окончании интервью протокола в письменном виде с кратким содержанием интервью и представление его на подпись проинтервьюированному;

3) ведение записи интервью с помощью диктофона или иного электронного устройства.

Наряду с интервью осуществляется формулирование официальных запросов, которые являются основой для формулирования доказательств. Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами объекта внутреннего контроля. Запрос по форме может быть официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам.

Формулировать запрос следует, руководствуясь следующими основными правилами.

1. Нельзя формулировать запрос, большая часть которого не будет выполнена. Он должен быть лаконичным и конструктивным, требующим минимум затрат ресурсов на его исполнение.

2. Запрос должен касаться информации, имеющейся в бухгалтерском и управленческом учете и отчетности. Следует избегать запроса такой информации, требующей дополнительной обработки, например, запрос таблицы, получаемой путем объединения данных из различных учетных источников.

3. Запрос должен быть понятным, так как непонимание вызывает раздражение исполнителя, а это неизбежно отразится на качестве выполненной работы.

4. Запрос должен содержать четкие указания по его исполнению (сроки, форму представления информации, уровень подписанта и т.д.).

Как показывает практика, не редко требования и правила, изложенные во внутренних регламентах, утвержденных в установленном порядке, реализуются не в полном объеме или вообще не реализуются.

Итоги первичной оценки сравниваются с итогами предварительной оценки. Если имеются существенные различия, то необходимо изменить характер, временные рамки и объем предусмотренных программой процедур «по существу».

2. Оценка операционной эффективности СВК.

В соответствии с требованиями и рекомендациями государственных контролирующих органов деятельность СВК должна документироваться, это касается, в том числе, составления завершающих документов по результатам проверок на всех иерархических уровнях систем управления экономическими субъектами.

Операционная эффективность означает, что внутренний контроль осуществляется в течение всего отчетного периода постоянно (без пропусков) в полном соответствии с утвержденным дизайном. Подтверждение операционной эффективности предполагает тестирование определенного объема доказательств осуществления внутреннего контроля в течение периода или выполнение определенного количества повторений процедур внутреннего контроля, определенного с помощью выборки, сформированной одним из приемов, принятых в российской и международной практике. Для проведения тестирования операционной эффективности внутреннего контроля составляется план тестирования с определением в нем способов и периода тестирования.

На размер выборки могут повлиять следующие обстоятельства внутреннего контроля:

1) частота выполнения ручного внутреннего контроля – чем чаще работает ручной внутренний контроль, тем больше операций подлежат тестированию;

2) существенность внутреннего контроля – процедуры внутреннего контроля, являющиеся наиболее важными для экономического субъекта, подлежат более обширному тестированию;

3) риски операций, подлежащих тестированию, численность и квалификация ключевого персонала, ответственного за осуществление и оценку внутреннего контроля;

4) при тестировании автоматической процедуры внутреннего контроля выборка не проводится, поскольку тест осуществляется однажды. Но в этом случае требуется убедиться в эффективности общего компьютерного контроля в течение отчетного периода.

Для оценки операционной эффективности внутреннего контроля могут быть применены следующие приемы:

1)наблюдение за совершением сделок и операций и осуществлением за ними внутреннего контроля позволяет подтвердить сам факт осуществления внутреннего контроля;

2)проверка доказательств осуществления внутреннего контроля и его результатов может применяться, когда осуществление внутреннего контроля и информация о выявленных ошибках с мерами по их устранению документируется;

3)повторное осуществление внутреннего контроля осуществляется, когда все остальные способы не обеспечивают достаточных доказательств эффективности внутреннего контроля, а также когда отсутствует документальное оформление внутреннего контроля или он является автоматическим.

К типовым недостаткам, влияющим на уровень надежности СВК, относятся следующие:

1) не соблюдение или формальное соблюдение требований регламентирующих документов;

2) не совершенство регламентирующих документов;

3) недостаточная квалификация (мотивация) или недостаточное количество штатного персонала;

4) неэффективное взаимодействие со смежными функциональными подразделениями.

5) отсутствие в деятельности СВК необходимых контрольных процедур.

3. Выработка направлений оценочных процедур.

Для оценки наличия и состояния контрольной среды на каждом объекте вырабатываются процедуры по следующим направлениям.

1. Наличие и практическое использование формализованных требований профессиональной этики и стандартов профессиональной деятельности.

2. Наличие и выполнение внутренних регламентов, определяющих степень участия руководителей экономического субъекта в работе СВК.

3. Наличие контрольной функции в положениях о структурных подразделениях и в должностных инструкциях их сотрудников, а также ее выполнение.

4. Наличие утвержденного в установленном порядке перечня типовых контрольных процедур с их описанием.

5. Наличие внутренних регламентов по документированию, планированию, проведению и оформлению результатов завершенных оценочных процедур.

6. Наличие оценки эффективности оценочных процедур и выработка мер их совершенствования.

7) применение в СВК процедур автоматизированного внутреннего контроля.

Нормативной базой для формирования этих процедур могут являться:

1) Кодекс корпоративного поведения;

2) Кодекс этики внутренних контролеров и аудиторов, сформированного с учетом положения соответствующего типового кодекса, размещенного на сайте Ассоциации НОВАК;

3) концепцию по развитию внутреннего контроля;

2) политику по развитию внутреннего контроля;

3) программу по развитию внутреннего контроля;

4) планы мониторинга и проверок объектов, характеризующихся повышенными рисками;

5) положения о структурных подразделениях и должностные инструкции, включающие в себя обязанность соответствующих руководителей и сотрудников выполнять функции внутреннего контроля.

Процедуры оценки разрабатываются также с использованием информации, полученной из системы управления рисками, и должны быть направлены на предотвращение или минимизацию рисков соответствующих объектов внутреннего контроля.

4. Реализация контрольных процедур наличия и состояния контрольной среды.

Реализация вышеуказанных оценочных процедур осуществляется с помощью проведения следующих действий.

1. Оценивается по документам общее отношение высших органов управления экономическим субъектом к необходимости осуществления внутреннего контроля, а также их реальные действия, создающие условия для повышения эффективности СВК. Эти действия должны быть направлены, в первую очередь, на разработку комплекса внутренних регламентов, позволяющих осуществлять действенный внутренний контроль. Они должны определять порядок:

1) документального оформления и подтверждения фактов хозяйственной жизни;

2) санкционирования (авторизация) фактов хозяйственной жизни, обеспечивающего подтверждение правомочности их совершения;

4) сверки учетных и отчетных данных путем проверки полноты, точности, непротиворечивости и корректности полученной информации;

5) разграничения полномочий, в том числе посредством исключения совмещения одним лицом несовместимых функций (инициирования, исполнения, учета и контроля) фактов хозяйственной деятельности;

6) контроля фактического наличия и состояния объектов внутреннего контроля, в том числе с помощью охраны, ограничения доступа, инвентаризации и т.д.;

7) надзора за достижением регламентированных показателей и целей;

8) надзора за достижением поставленных перед объектами целей и показателей;

9) оценки обоснованности процедур, связанных с компьютерной обработкой информации и с информационными системами, осуществляющими контроль доступа, целостности данных и внесения в них изменений;

10) ограничения доступа к блокам учета в информационной системе в целях исключения возникновения искажений содержащейся в ней учетной и отчетной информации.

2. Результаты проведения и реализации контрольных процедур формализуются в порядке, установленном экономическим субъектом, как правило,

в виде отчета, акта или иного документа, содержание которого является основой для выработки обоснованных рекомендаций по совершенствованию СВК путем разработки мероприятий по реализации этих рекомендаций и организации последующего контроля над ходом выполнения этих мероприятий.

5. Использование риск-ориентированных подходов при оценке СВК.

Риск-ориентированные подходы при оценке СВК во многом обуславливают снижение трудозатрат на эту работу и повышение качества завершающих материалов. В основе риск-ориентированного подхода находится использование матрицы рисков и контрольных процедур. Она формируется на основе проведенного анализа и обоснования уровня рисков, присущих соответствующим объектам с учетом информации из реестра выявленных рисков, информации о организационной структуре экономического субъекта и карты (реестра) бизнес-процессов экономического субъекта. Ее наличие в экономических субъектах предусматривается как Минфином России, так и Федеральной налоговой службой.

Форма и структура матрицы рисков и контрольных процедур разрабатываются и утверждаются экономическим субъектом самостоятельно. Однако, в соответствии с практикой, она в обязательном порядке должна содержать следующие разделы.

Раздел «Процесс».

Здесь указывается процесс, который в остальных трех разделах анализируется на предмет рисков и контрольных процедур. В зависимости от детализации матрицы вместо процесса могут быть указаны подпроцессы или даже этапы подпроцесса.

Раздел «Риск».

Здесь указывается риск, который негативно влияет на достижение целей рассматриваемого процесса. По каждому из процессов (подпроцессов, этапов подпроцесса), включенных в матрицу может быть более одного риска. Однако следует указывать только те риски, которые действительно могут реально трансформироваться в рисковые события с рисковыми последствиями значимыми для объекта проверки.

Раздел «Контрольные процедуры».

Здесь приводится ориентировочный перечень наиболее целесообразных контрольных процедур, которые необходимо выполнить для выявления рисков и условий, которые содействуют трансформации рисков в рисковые события с негативными рисковыми последствиями. Разработка и описание контрольных процедур должно осуществляться на основе анализа причин возникновения рисков и их последствий для своевременной разработки мероприятий по управлению ими.

6. Наличие и функционирование информационной и коммуникационной систем.

Информационная система экономического субъекта обеспечивает СВК достоверными сведениями для ее профессиональной деятельности, самостоятельно осуществляют автоматизированные контрольные процедуры, а также передают информацию по результатам проведенных контрольных процедур заинтересованным лицам. Эта система реализует интегрированную обработку данных с целью выявления ошибок и искажений, а также обеспечивает формирование оповещений о их выявлении. Она также обеспечивает анализ, интегрирование или дифференцирование результатов работы СВК, а также обеспечивает формирование и рассылку соответствующих отчетов.

Эта система должна обеспечивать исправление ошибок, противоречий и неточностей при отражении фактов хозяйственной жизни в учете, а также формирование отчетов по фактам проведенных корректировок результатов выполнения контрольных процедур. Эта система должна быть организована таким образом, чтобы доводить до заинтересованных лиц информацию об ошибках, противоречиях, нарушениях и недостатках, возникающих при осуществлении им финансово-хозяйственной деятельности.

При оценке способности информационных систем выполнять вышеуказанные функции используются следующие основные критерии:

- 1) научно-технический уровень информационных систем;
- 2) частота оценки этих систем внутренними и внешними аудиторами;
- 3) наличие и качество защиты от несанкционированного доступа к исходным данным, содержащимся в информационных системах;
- 4) наличие и использование процедур автоматизированного контроля работы информационных систем;
- 5) наличие функций, позволяющих осуществлять внутренний контроль работы информационных систем в реальном режиме времени.

Коммуникационные системы экономического субъекта должны обеспечивать передачу данных о выявленных нарушениях и отклонениях, включает в себя: передаваемую информацию, структурные подразделения, поставляющие или получающие информацию, моменты времени, в которые информация отправляется и получается. Инфраструктура системы коммуникаций, подлежащая оценке, включает в себя: линии (каналы) движения информации,

носители информации (в первую очередь – документы) и места хранения информации.

Коммуникационные связи внутри экономического субъекта отражаются в графиках документооборота, обоснованность и применение которых должно оцениваться при проверках СВК.

7. Оценка структуры и содержания плана мероприятий по устранению выявленных недостатков.

В соответствии с рекомендациями Минфина России план мероприятий по устранению выявленных недостатков может иметь следующую структуру:

- 1) краткое описание недостатка СВК и сопутствующего ему риска;
- 2) подробное описание действий (мероприятий), которые необходимо предпринять для устранения недостатка;
- 3) лицо, ответственное за устранение недостатка;
- 4) сроки устранения недостатка.

Формированию этого плана должны предшествовать следующие процедуры:

- 1) анализ характера и причин выявленных недостатков с точки зрения их влияния на ключевые показатели работы объекта проверки;
- 2) проведение при необходимости для уточнения полученных данных дополнительного тестирования;
- 3) определение приоритетов действий по устранению выявленных недостатков и формирование соответствующего плана.

Структура документа по организации систем внутреннего контроля, представляемого экономическими субъектами в налоговую инспекцию (приложение № 11 к приказу Федеральной налоговой службы от 16 июня 2017 г. № ММВ -7-15/509)

Глава I. Общие положения

1. Цели и задачи системы внутреннего контроля.
2. Организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок функционирования системы внутреннего контроля.
3. Структурные подразделения, отвечающие за функционирование системы внутреннего контроля.
4. Порядок проведения аудита системы внутреннего контроля.

Глава II. Контрольная среда

5. Профессиональные, этические и поведенческие стандарты, применяемые при организации системы внутреннего контроля.
6. Распределение и разграничение полномочий и обязанностей сотрудников при организации системы внутреннего контроля.
7. Требования к квалификации сотрудников, процесс обучения и повышения квалификации сотрудников, применяемые при организации системы внутреннего контроля.

Глава III. Система управления рисками

8. Оценка стратегии управления рисками.
9. Способы и методы выявления и оценки рисков.
10. Уровень существенности, используемый при выявлении и оценке рисков.
11. Операции, характеризующиеся высоким уровнем потенциального риска.
12. Описание рисков, идентифицируемых в целях налогового мониторинга.

Глава IV. Контрольные процедуры

13. Документы, используемые при разработке контрольных процедур.

14. Описание уровней контроля и контрольных процедур, осуществляемых в целях налогового мониторинга.

15. Порядок документального оформления выполнения контрольных процедур.

16. Порядок проведения анализа результатов выполнения контрольных процедур.

Глава V. Информационные системы

17. Информационные системы, используемые для управления рисками.

18. Информационные системы бухгалтерского учета, реализующие функции интегрированного внутреннего контроля.

19. Информационные системы экономического субъекта, реализующие функции интегрированного внутреннего контроля.

20. Информационные системы организации, реализующие функции внутреннего аудита.

21. Аналитические информационные системы, используемые для мониторинга и оценки системы внутреннего контроля.

22. Структурное подразделение, отвечающее за вопросы внедрения, сопровождения и развития информационных систем экономического субъекта.

23. Аудит информационных систем.

Глава VI. Мониторинг и оценка экономическим субъектом системы внутреннего контроля

24. Порядок осуществления экономическим субъектом мониторинга и оценки организации системы внутреннего контроля.

25. Порядок разработки и осуществления мероприятий по совершенствованию системы внутреннего контроля.

Подпись руководителя (представителя) экономического субъекта.