

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ ЗАКОНА SARBANES-OXLEY

© 2021 Сидорова М. И.

доктор экономических наук, доцент, заместитель декана по научной работе
Факультета международных экономических отношений,
руководитель научно-учебной лаборатории «ANAPLAN (Analitical Planning)»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
E-Mail: MISidorova@fa.ru

© 2021 Голубкина В. И.

студентка Факультета международных экономических отношений,
Научно-учебная лаборатория «ANAPLAN (Analitical Planning)»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
E-mail: sgolubkina@mail.ru

Закон Sarbanes-Oxley (SOX) был принят в США еще в 2002 году с целью защитить инвесторов от мошеннических действий со стороны руководства организаций в отношении составляемой последними финансовой отчетности. Главным требованием данного законодательного акта является построение и функционирование в экономических субъектах, ценные бумаги которых зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC), эффективной системы внутреннего контроля за формированием финансовой отчетности.

Ключевые слова: учет, анализ, аудит, автоматизация, моделирование, система внутреннего контроля, риск-ориентированный подход.

Закон Sarbanes-Oxley (SOX) был принят в США еще в 2002 году с целью защитить инвесторов от мошеннических действий со стороны руководства организаций в отношении составляемой последними финансовой отчетности. Главным требованием данного законодательного акта является построение и функционирование в экономических субъектах, ценные бумаги которых зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC), эффективной системы внутреннего контроля за формированием финансовой отчетности*.

Внутренний контроль за составлением финансовой отчетности (ВКФО) является одним из элементов более широкой общепринятой международной концепции внутреннего контроля, которая была разработана Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (COSO) в 1992 году и обновлена в 2013 году. Данный комитет изучил факторы, способные привести к мошенничеству в отношении финансовой отчетности, и разработал руководство «Внутренний контроль — интегрированная конструкция». COSO определяет внутренний контроль как «процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другим персоналом организа-

ции, призванный обеспечить разумную уверенность в отношении достижения целей в следующих категориях: достоверность финансовой отчетности, результативность и эффективность совершаемых фактов хозяйственной жизнедеятельности, соблюдение применимых законов и нормативных актов»**.

Внутренний контроль за составлением финансовой отчетности позволяет достичь цели во всех трех вышеуказанных категориях. Основная направленность такого контроля — это обеспечение надежности информации, представленной в финансовых документах экономического субъекта, что в свою очередь невозможно без качественного выполнения сотрудниками своих обязанностей и соблюдения требований законодательства, что в целом проявляется в совершении фактов хозяйственной жизнедеятельности экономического субъекта.

Процесс формирования системы ВКФО согласно методологии SOX является значительным мероприятием для экономического субъекта и должен управляться как официальный проект.

Первоначально, руководство организации должно определить ответственное лицо из состава топ-менеджмента экономического субъекта,

* Sarbanes-Oxley Act.: (официальный сайт) — URL: <http://www.sarbanes-oxley-101.com/>

** The Committee of Sponsoring Organizations' (COSO): (официальный сайт) — URL: <http://www.coso.org>

который сможет взять на себя ответственность за общее руководство проектом и доведение его до завершения. Обычно эту роль выполняет генеральный директор или финансовый директор. Далее необходимо выбрать членов проектной команды, определить их роли и обязанности, необходимые ресурсы, внутренние и внешние источники финансирования этих ресурсов. Также необходимо назначить непосредственного руководителя группы, им может быть главный бухгалтер или внутренний контролер.

Следующий шаг — разработка плана проекта, в котором должны быть установлены цели и задачи проекта, этапы его реализации и контрольные точки.

В процессе реализации проекта сначала требуется идентифицировать приоритетные элементы финансовой отчетности, оценить текущее состояние критических процессов, которые влияют на выбранные элементы финансовой отчетности, и документации по внутренним средствам контроля. Наиболее важными моментами на данном этапе являются определение ключевых элементов финансовой отчетности и выявление связанных с ними рисков.

При определении ключевых элементов финансовой отчетности следует учитывать ниже представленные факторы:

- использование оценочного суждения при определении сумм;
- степень подверженности мошенничеству;
- сложные требования к бухгалтерскому учету;
- чувствительность к технологическим и/или экономическим изменениям;
- размер счета или группы связанных счетов (например, выручка и дебиторская задолженность);
- объем, размер, сложность и однородность отдельных транзакций, относящихся к данному счету или группе связанных счетов;
- наличие, характер и влияние сделок со связанными сторонами;
- использование ИТ-системы (например, SAP, Oracle, PeopleSoft, J.D. Edwards и т.д.), которая затрагивает всю организацию или ее важные части;
- степень зависимости от третьих лиц, включая специалистов и сервисные организации;
- возможные непреднамеренные или преднамеренные ошибки;
- масштабы изменения в бизнесе и его ожи-

даемый эффект.

Также элементы финансовой отчетности должны выбираться в зависимости от того, есть ли вероятность существенной ошибки или искажения в данном элементе. Руководитель проектной команды и ее участники должны использовать свои знания бизнес-процессов экономического субъекта, организационной структуры, процесса подготовки финансовой отчетности, чтобы выявить источники и потенциальную вероятность искажений в финансовых элементах отчетности*.

Уровень существенности искажения финансовой отчетности может быть установлен в виде числового порогового значения, такого как 5%, что подразумевает — отклонение менее определенного процента по отношению к конкретной статье в финансовой отчетности не будет являться существенным.

Но использовать только количественную оценку уровня материальности недостаточно. Существует много качественных факторов при оценке существенности, при учете которых материальность может оказаться ниже количественного порога. К таким факторам относятся следующие:

- возможно ли точно измерить искажение;
- является ли искажение результатом оценочного суждения;
- превращает ли искажение убыток в доход или наоборот;
- относится ли искажение к части бизнеса, являющейся одной из генерирующих наибольшую прибыль;
- влияет ли искажение на соответствие нормативным требованиям;
- влияет ли искажение на соблюдение договорных обязательств;
- влияет ли искажение на увеличение вознаграждения руководства;
- является ли искажение сокрытием незаконной сделки.

Достижение цели не будет возможным без наличия эффективной системы ВКФО. Модель данной системы, предложенная законом Sarbanes-Oxley, позволяет повысить качество внутреннего контроля, так как в ней детально продуманы все элементы системы ВКФО и особый акцент делается на тестировании эффективности внутренних контролей, как на этапе их разработки, так и в процессе выполнения.

* Benchmarking SOX Costs, Hours and Controls: (официальный сайт) — URL: <https://www.protiviti.com/US-en/insights/sox-compliance-survey>.

Библиографический список

1. Sarbanes-Oxley Act.: (официальный сайт) — URL: <http://www.sarbanes-oxley-101.com/>
2. The Committee of Sponsoring Organizations' (COSO): (официальный сайт) — URL: <http://www.coso.org>
3. Benchmarking SOX Costs, Hours and Controls: (официальный сайт) — URL: <https://www.protiviti.com/US-en/insights/sox-compliance-survey>.
4. *DeFond, M., Hung, M., Karaoglu, E., Zhang, J.*, 2007. Was the Sarbanes-Oxley Act good news for corporate bondholders? Working Paper, University of Southern California.
5. *Hollis Ashbaugh-Skaifea, Daniel W. Collinsb, William R. Kinney Jr*, 2007. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics* 44: 166–192.