

Организация внутреннего контроля в строительных организациях

Внимание!! Данная статья была ранее опубликована в научном журнале. При использовании текста данной статьи для написания научных трудов, просьба не забывать указывать ссылку на первоисточник.

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. Организация внутреннего контроля в строительных организациях \ Бухучет в строительных организациях.2014. №2. с.19-26.

Необходимость организации и осуществления внутреннего контроля в строительных организациях законодательно продиктована статьей 19 Федерального закона "О бухгалтерском учете". С принятием этого законодательного акта предпринята попытка введения нового, ранее не использовавшегося, института контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Первоначально подобное явление регламентировалось только для банковской деятельности в соответствии Положением Банка России от 16.12.2003г. №242-П. Данное Положение распространяется на всю деятельность коммерческого банка, в том числе и на бухгалтерский учет. Однако, для коммерческих организаций небанковского профиля, данное Положение не применяется.

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" определил внутренний контроль как надзор за совершаемыми фактами хозяйственной деятельности. Касательно ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности это оказалось затронутым только в части организаций, подверженных обязательному аудиту. Между тем, в ст. 1 Закона указано, что целями настоящего Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета. Как видно из задач Закона, он призван регламентировать именно учет, являющийся вторичным по отношению к фактам хозяйственной деятельности. В природе существует строгая последовательность действий: хозяйственный факт - его оформление подтверждающим (первичным) документом - отражение данного документа в учетных регистрах – обобщение данных, содержа-

щихся в регистрах, в бухгалтерской отчетности. При прочтении ст. 19 Закона можно сделать однозначный вывод: первый этап вышеуказанной последовательности должен быть в зоне внимания внутреннего контроля в любом случае, а два последних только при условии обязательности аудиторской проверки. Однако Закон позволяет избежать организации системы внутреннего контроля в организациях, где ведение бухгалтерского учета принял на себя руководитель организации. В этом имеется здравый смысл, исключающий комическую ситуацию контролирования самого себя. Это может иметь место в организациях малого и среднего предпринимательства. Между тем, граница выручки от реализации для субъектов среднего предпринимательства, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 09.02.2013г. №101, определена в 1 млрд. рублей, что в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» попадает под критерий обязательного ежегодного аудита. Следовательно, контроль над фактами хозяйственной деятельности в этом случае не осуществляется и внутренний контроль может не организовываться, не смотря на обязательность аудита.

Таким образом, неприметный с первого взгляда Закон "О бухгалтерском учете", содержит в себе взрывоопасную норму, которая может быть применена в зависимости от сложившейся ситуации. С одной стороны, внутренний контроль, может толковаться как внешнее наблюдение за деятельностью исполнительного органа и включать в себя оперативное реагирование на возможные последствия. С другой стороны, внутренний контроль при определенных обстоятельствах, может быть обвинен в бездействии и непресечении фактов хозяйственной деятельности, повлекших за собой ухудшение финансового положения организации и потери инвестором вложенных средств. Таким образом, ответственность за отрицательные результаты хозяйствования, помимо руководителя, может быть возложена и на сотрудников службы внутреннего контроля.

Объектами внутреннего контроля в строительных организациях, по нашему мнению, могут являться:

Договора строительного подряда, заключаемые с заказчиками;

Договора субподряда, заключаемые с субподрядными строительными организациями;

Договора аренды строительных машин, техники и оборудования;

Деятельность производственного отдела в части расчетов с заказчиками, контроль правильности и своевременности предъявления к оплате выполненных работ;

Образование, учет и погашение дебиторской и кредиторской задолженности;

Материальные ценности, как принадлежащие строительной организации, так и находящиеся в ее распоряжении;

Бухгалтерская служба в части обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности и своевременности представления ее заинтересованным пользователям;

Соответствие процесса проекту организации строительства и соблюдение техники безопасности;

Прочие аспекты хозяйственной деятельности строительной организации.

Кроме того, в функции внутреннего контроля в строительных организациях имеет смысл прописать контроль договоров на взаимозависимость, а также реализацию рекомендаций Минтруда от 8 ноября 2013г. в части борьбы с коррупцией.

Анализируя перечень основных вопросов, относящихся к понятию фактов хозяйственной деятельности строительных организаций, можно сделать вывод, что большинство пунктов относится к профессиональной подрядной деятельности. Следовательно, для внутренних контролеров необходимо знание и понимание технологии строительного производства, а в идеале, наличие высшего строительного образования. Необходимость специальных знаний в области бухгалтерского учета возникает только при условии подверженности организации обязательному аудиту. Здесь же необходимо иметь ввиду индивидуальные особенности строительной организации. Например, если осуществляется строительство на закрытых режимных объектах, и для его осуществления необходимы соответствующие допуски к работе с секретными документами, то подобный допуск должен быть оформлен и на сотрудников внутреннего контроля, чтобы не возникло проблем с сотрудниками соответствующих органов.

Необходимость учреждения и осуществления мероприятий, схожих по функционалу с внутренним контролем, содержится также в Федеральном законе "Об акционерных обществах". Статья 85 данного закона предписывает, что для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью ОАО общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества должно избирать ревизионную комиссию (ревизора) общества. В этом же законе, а также в Законе "Об обществах с ограниченной ответственностью" содержатся требования организации контроля крупных сделок и получения на них соответствующего одобрения. Таким образом, функции внутреннего контроля могут дублировать обязанности уже имеющихся в организации органов, осуществляющих ревизионно-контрольные функции. Поэтому к решению вопроса организации подобной новой контрольной структуры необходимо подходить в каждой организации индивидуально, учитывая объем выполняемых строительных работ, их интенсивность, периодичность и прочие имеющиеся особенности. Это позволит избежать дополнительных и неоправданных расходов, связанных с исполнением норм Закона.

Прописывая необходимость введения внутреннего контроля, в Законе "О бухгалтерском учете" не содержится указаний на механизм организации и правил функционирования подобной структуры. Можно предположить, что это полностью будет возложено на субъекты экономической деятельности. При этом необходимо соблюдать золотое правило управления – эффективность деятельности подобного элемента должна быть больше затрат на его содержание.

Сравнение форм организации внутреннего контроля в строительных организациях.

Обобщая собственные наблюдения, автор может выделить три основные формы организации системы внутреннего контроля. Рассмотрим их по порядку.

Вариант 1. Учреждение внутреннего структурного подразделения.

Организационно этот вариант предполагает расширение штатов строительной организации за счет создания нового подразделения и введения дополнительных должностей. В этом же варианте следует рассматривать и «сокращенный» случай,

подразумевающий под собой не создание самостоятельного структурного подразделения, а лишь введение в штатное расписание одной дополнительной должности внутреннего контролера.

Перед началом реализации рассматриваемого варианта необходимо разработка и утверждение внутреннего регламента, относящегося к вновь создаваемому подразделению и определяющего его права, обязанности, ответственность и подконтрольность. С данным регламентом должно быть ознакомлено максимальное количество руководящего и управленческого состава строительной организации, так как в процессе осуществления контрольных мероприятий возможно противостояние со стороны проверяемых подразделений. Основой подобного поведения чаще всего является нежелание проверяемого отдела посвящать посторонних в тонкости их деятельности и опасения огласки используемых методов работы. Максимальный охват ознакомления менеджеров с данным регламентом позволит распространить идею, что внутренний контроль осуществляется не с целью поиска ошибок и наказания виновных, а для эффективности деятельности организации в целом. При этом гарантируется конфиденциальность информации и обеспечение необходимых режимных мероприятий.

В регламенте должна быть прописана подведомственность внутреннего контроля. Имеет смысл делать подведомственность непосредственно руководителю организации, либо его заместителю. Также необходимо акцентировать внимание на сроках и формах представления итоговой документации по результатам контрольных мероприятий. Все это будет способствовать оперативному реагированию на выявленные нарушения, и снижать риск распространения нарушений на другие аспекты строительной деятельности.

При разработке функций, планируемых к возложению на внутренний контроль, необходимо избегать «задваивания» функций. В частности, не имеет смысла включать в обязанности внутреннего контроля вопросы качества выполнения строительных работ, так как эта функция с успехом выполняется техническим надзором, действующем в строительной организации. Следует избегать обязанностей, выполняемых на площадке авторским надзором или органами Ростехнадзора.

Правильная организация службы внутреннего контроля создаст условия для более продуктивной и качественной работы внешних аудиторов. Они смогут опираться на результаты контрольных мероприятий, что позволит аудиторской организации снизить собственные издержки, уменьшить трудоемкость и оптимизировать стоимость работы для аудируемой строительной организации. Таким образом, действуя в интересах внутренних пользователей, внутренний контроль вносит свою лепту в достоверность информации, предназначенной для внешних пользователей.

С точки зрения бухгалтерского учета возникает вопрос о порядке начисления заработной платы сотрудникам внутреннего контроля. По нашему мнению, данные начисления следует признавать косвенными расходами и первоначально учитывать в составе управленческих с последующим распределением, в соответствии с принятой учетной политикой.

| Дебет | Кредит | Содержание операции |
|-------|--------|---|
| 26 | 70 | Начислена заработная плата сотрудникам внутреннего контроля; |
| 26 | 69 | Начислены отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы сотрудников внутреннего контроля; |
| 20 | 26 | Распределена заработная плата сотрудников внутреннего контроля как косвенные расходы. |

Особое внимание службе внутреннего контроля следует уделить в инвестиционных, проектных и строительных организациях, объединенных по принципу холдинга или концернов. В организационной структуре подобных объединений имеет смысл предусматривать систему внутреннего контроля единую для всех участников объединения. Внедрение подобного подхода обеспечит сквозное осуществление контрольных мероприятий, единство контрольных методик и оперативность реагирования на выявленные нарушения. Учитывая, что Федеральный закон предписывает осуществлять контроль за ведением бухгалтерского учета, в холдинговых структурах и объединениях типа концернов, имеет смысл обозначить в функциях внутреннего контроля аудирование процесса составления как индивидуальной от-

четности участников объединения, так и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности всей группы.

Вариант 2. Возложение функций внутреннего контроля на стороннюю организацию.

С точки зрения независимости подобный вариант способен обеспечить более беспристрастность суждений и выводов контролеров, так как отсутствует их иерархическая подчиненность руководству организации. Планируемость контрольных мероприятий также служит целям независимости. Если в предыдущем варианте руководство организации имеет возможность влияния на объекты, сроки и продолжительность проверки тех или иных центров ответственности, то рассматриваемый вариант организации внутреннего контроля это исключает теоретически. Формы и методы контроля будут устанавливаться исполнителем самостоятельно, а руководство строительной организации будет только ознакомляться с результатами работы.

При неудовлетворенности строительной организации работой контролеров, возможно расторжение договора и переподписание его с другими претендентами. Так же у строительной организации открывается возможность дифференцированного подхода к выбору внутренних контролеров, осуществление их выбора по результатам конкурсов, тендеров и прочих мероприятий, позволяющих минимизировать затраты на внутренний контроль. Учитывая возможность территориальной разбросанности объектов строительства, подобный вариант позволяет организовать внутренний контроль на строительной площадке за счет местных трудовых ресурсов и на определенное время. По окончании процесса строительства, договор на осуществление функций внутреннего контроля по данному объекту будут расторгаться. Перспективы дальнейшего сотрудничества будет определяться руководством строительной компании. Оформление отношений в подобном варианте может осуществляться посредством подписания договора возмездного оказания услуг, объектом которых будут выступать мероприятия внутреннего контроля в строительных организациях. Подобный договор можно заключить со специализированной организацией, осуществляющей строительный аудит или оказывающей консалтинговые услуги в области строительства. На сегодняшний день рынок подобных услуг вполне сфор-

мирован. В практике автора часто задается вопрос. Возможно ли заключение подобного договора с аудиторской компанией? По нашему мнению, аудиторским организациям следует воздержаться от оказания подобных услуг по следующим причинам:

- Как было указано ранее, функции внутреннего контроля в подрядных организациях подразумевают под собой знания технологии строительного производства, что может оказаться проблемой для аудиторских организаций;
- Осуществление внутреннего контроля представляет собой перманентный процесс, осуществляемый параллельно на нескольких объектах и требующий от аудиторской организации длительного отвлечения трудовых и временных ресурсов;
- На сегодняшний день, подобный вид деятельности не обозначен в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» как прочие виды деятельности, разрешенные к осуществлению аудиторскими организациями. Учитывая, что подобный законодательный перечень является закрытым, самовольное расширение его не рекомендуется.

В данный вариант возможно включение ситуации осуществления подобных функций сторонним специалистом в единственном лице. При этом, подобный специалист может выступать как индивидуальный предприниматель, так и как физическое лицо, осуществляющего рассматриваемые контрольные функции на основании Договора гражданско-правового характера. Подобный момент необходимо учитывать бухгалтеру строительной организации, так как это влечет за собой различные подходы к налогообложению.

С точки зрения бухгалтерского учета содержание системы внутреннего контроля при рассматриваемом варианте с участием внешних исполнителей, выглядит следующим образом:

| Дебет | Кредит | Содержание операции |
|-------|--------|---|
| 26 | 76 | Признаны расходы на внешнее осуществление функций внутреннего контроля в качестве косвенных. |
| 26 | 70 | Начислено вознаграждение физическому лицу, не являющему ИП, за выполнение функций внутреннего контроля по Договору гражданско-правового характера |

Вариант 3. Расширение функционала имеющихся сотрудников.

Это наиболее приемлемый вариант для небольших организаций. Экономия при этом будет достигаться за счет несущественного увеличения затрат на внутренний контроль, так как не подразумевается расширение штатов или оплата дополнительных услуг. Обязанности по осуществлению данных функций возлагается на кого-либо из имеющихся сотрудников. Практически это может быть оформлено как изменение функционала с сохранением имеющегося размера оплаты труда. Изменение подразумевает под собой наделение сотрудника новыми полномочиями при одновременном сложении с него части имеющихся функций. Одновременно возможен вариант расширения функций. Это означает приобретение сотрудником дополнительных обязанностей, в добавление к уже имеющимся. При реализации последнего варианта должна быть пересмотрена система материального поощрения сотрудника. Это является собой ту несущественную величину дополнительных затрат, о которой мы упоминали ранее

Рассматривая два предыдущих варианта организации системы внутреннего контроля в строительной организации, мы исходили из непрерывности функционирования данного подразделения. Между тем законодательство не содержит норм, относительно постоянности или периодичности работы подобной службы. В случае рассмотрения возложения контрольных обязанностей на имеющегося штатного сотрудника этот вопрос можно решить, периодически оформляя с сотрудником Договор возмездного оказания услуг на реализацию каких-либо контрольных мероприятий. График контрольных мероприятий рекомендуется составлять и утверждать у руководителя строительной организации заблаговременно. Таким образом, доплата сотруднику за осуществления контрольных функций будет осуществляться не ежемесячно, а, например, ежеквартально. Подобный подход позволит еще более минимизировать затраты на внутренний контроль за счет неначисления страховых взносов в Фонд социального страхования РФ. Начисление сотруднику подобных вознаграждений следует отражать в регистрах по НДФЛ и указывать в справке по форме 2-НДФЛ по соответствующему коду доходов. Также необходимо включать начис-

ленные суммы в расчет совокупного дохода сотрудника, исчисленного с начала календарного года, для правильного контроля максимальной величины, с которой начисляются страховые взносы во внебюджетные фонды.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011г. №402-ФЗ "О бухгалтерском учете" [Электрон. ресурс]-Режим доступа:<http://www.consultant.ru>
2. Федеральный закон от 26.12.95 N 208-ФЗ (ред. от 29.12.2012 с изменениями, вступившими в силу с 19.04.2013) "Об акционерных обществах".[Электрон. ресурс]-Режим доступа:<http://www.consultant.ru>
3. Рекомендации Минтруда РФ от 8 ноября 2013г. "Методические рекомендации по разработке и принятию организациями мер по предупреждению и противодействию коррупции" [Электрон. ресурс]-Режим доступа:<http://www.consultant.ru>