

## 2.5. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ЭЛЕМЕНТ ЧАСТНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ УЧЕТНОЙ РАБОТЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Макарова Н.Н., к.э.н., доцент кафедры «Аудит»

*Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» Волгоградский кооперативный институт (филиал)*

В статье рассматривается контроль как институциональная категория, который используется как инструмент для определения неформальных норм и правил взаимодействия экономических агентов в отношении представления учетной информации и формирования отчетности. Также рассматривается роль и место в системе внутреннего контроля учетной политики как элемента частного регулирования экономического субъекта. Также представляется модель состояния внутреннего контроля в системе принятия решений.

В современных условиях конкурентной среды рыночных отношений экономический субъект принадлежит к самоорганизующейся социально ориентированной системе, в которой внутренний контроль служит опорой всех уровней управления и гарантией его успешной деятельности.

Контроль, как и учет, является институциональной категорией и используется как инструмент для определения неформальных норм и правил взаимодействия экономических агентов в отношении представления учетной информации и формирования отчетности.

В научной экономической литературе изложено воззрение, что «ряд форм внутреннего контроля ... описан в Библии, содержание которой, по общему мнению, охватывает период между 1800 г. до н.э., и 95 г. н.э., а логическое обоснование учреждения контроля, заключающееся в том, что если работникам представится случай украсть, то они могут им воспользоваться, отражает тот же профессиональный скептицизм, который ожидают от аудиторов и сегодня. Конкретно Библия касается вопросов двойной охраны имущества, необходимости нанимать компетентных и честных работников, ограничения доступа и разделения обязанностей» [5, с. 22-23].

Исследования свидетельствуют, что в Российской Федерации недостаточно разработана научная теория контроля в отношении определенных направлений деятельности экономических субъектов, в частности, в отношении учета и отчетности.

Учетная политика является основным документом, регламентирующим способы и формы учетного процесса в экономическом субъекте, способным реально гарантировать контроль за порядком ведения бухгалтерского и налогового учета с учетом договорных обязательств и свидетельствовать о функционировании системы внутреннего контроля ведения учета.

Между учетной политикой и внутренним контролем существует как прямая, так и обратная связь. Внутренний контроль способствует совершенствованию способов отражения фактов хозяйственной жизни и их экономическую целесообразность при формировании учетной политики.

Согласно п. 3 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ, при принятии организацией учетной политики утверждается порядок контроля за хозяйственными операциями.

Регламенты системы внутреннего контроля разрабатывается в рамках учетной политики экономического субъекта, которая может стать мощным средством для устранения угроз возникновения несостоятельности (банкротства). Это относится прежде всего к средним и крупным экономическим субъектам со сложной организационной (производственной) структурой.

В системе внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и осуществляется рабочий процесс, связанный с внутренним взаимоконтролем учета фактов хозяйственной жизни. Эффективная система внутреннего контроля гарантирует постоянное и точное отражение фактов хозяйственной жизни, предотвращает потери и хищения имущества организации.

В настоящее время в учетной системе происходит выделение бухгалтерского (финансового), налогового, управленческого учета, что приводит к значительному росту задач и объектов внутреннего контроля практической деятельности. В результате расположения этих задач по иерархической значимости с одновременной их детализацией образуется достаточно широкий спектр показателей различного уровня, которые позволяют дать оценку тому или иному виду предпринимательской деятельности, бизнес-процессу, определенной сделке или ситуации. В частности, задачи контроля правильного исчисления налоговой базы по налогу на прибыль в налоговом учете и расчета величины налога на прибыль являются задачами более высокого уровня, чем задача контроля правильности квалификации, признания и оценки какого-либо дохода или расхода, их принятия для целей исчисления налоговой базы. Поскольку каждый экономический субъект может применять для отдельных видов деятельности, отличающиеся режимы налогообложения (возможность использования различных льгот, исключения из налоговой базы доходов и расходов по видам деятельности, освобожденным от обложения налогом на прибыль), то к детализации задач внутреннего контроля целесообразно применять иные критерии их классификации и постановки.

Система внутреннего контроля создается в организации для достижения конкретных целей, которые представлены рис. 1.

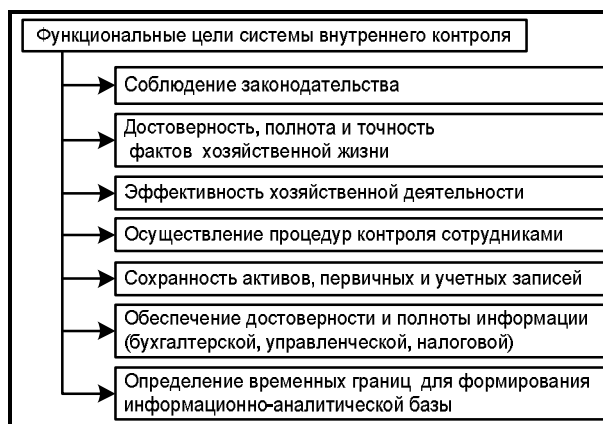


Рис. 1. Функциональные цели системы внутреннего контроля

Экономические субъекты (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) при организации и ведении бухгалтерского учета, составлении, представлении бухгалтерской отчетности должны руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 29 июля 1998 г. №34н, и Положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, которые устанавливают принципы и способы ведения организацией учета фактов хозяйственной жизни.

В отношении ведения налогового учета необходимо соблюдать действующее налоговое законодательство (Налоговый кодекс РФ) для полноты и точности налоговых расчетов (форм налоговой отчетности), правомерно применять налоговые льготы при исчислении налогов и т.п.

Нормативное регулирование фактов хозяйственной жизни также осуществляется на основе и других документов:

- Гражданского кодекса РФ;
- Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49;
- Положения о безналичных расчетах в РФ от 3 октября 2002 г. №2-П;
- Порядка ведения кассовых операций в РФ, утвержденного письмом Центрального банка РФ (ЦБ РФ) от 4 октября 1993 г. №18;
- положения ЦБ РФ от 5 января 1998 г. №14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ» и др.

Следовательно, все факты хозяйственной жизни должны соответствовать законодательству РФ.

Все записи на счетах бухгалтерского учета ведутся только на основании правильно оформленных первичных документов, которые должны содержать обязательные реквизиты, подтверждающие достоверность фактов хозяйственной жизни:

- наименование документа;
- дату составления;
- содержание операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей ответственных лиц и их личные подписи;
- по необходимости расшифровку фамилий должностных лиц.

Документы налогового и бухгалтерского учета должны обеспечивать полноту охвата всех фактов хозяйственной жизни. Отсутствие хотя бы части документов налогового и бухгалтерского учета нарушает полноту и достоверность.

Точность учета данных подтверждается тогда, когда факты хозяйственной жизни в соответствии с принятой методологией учета отражаются на счетах бухгалтерского учета и в регистрах налогового учета надлежащим образом и в надлежащих суммах.

Оформленные и подписанные документы после проверки используются для последующих бухгалтерских и налоговых записей. Они обеспечивают точность, достоверность, полноту фактов хозяйственной жизни, применяются для проведения контрольных мероприятий.

Система внутреннего контроля организации должна быть направлена на предотвращение нецелесообразных или дублирующих действий во всех сферах ведения предпринимательской деятельности, а также пре-

дотвращения неэффективного использования имеющихся ресурсов.

Руководство организации разрабатывает правила и процедуры для достижения целей постановки системы. Структура внутреннего контроля должна быть построена таким образом, чтобы стимулировать их выполнение со стороны сотрудников организации, т.е. обеспечить единство решения и исполнения.

Существующие активы организации должны быть защищены действенными методами контроля, направленными на выявление причин и условий, способствующих совершению случаев краж, образованию потерь, недостач, случайной порчи и использованию имущества не по назначению. То же самое относится к нематериальным ценностям организации, таким как конфиденциальная информация, данные бухгалтерских журналов и книг, регистров налогового учета.

Контроль также должен осуществляться в рамках безопасности информационных систем, в результате чего организацией используются защищенные программы, приобретаются только лицензионные продукты, кроме того, доступ к ним обеспечивается в строго определенном порядке в целях защиты учетных записей от несанкционированных исправлений.

Соблюдение методологии бухгалтерского учета обеспечивает достоверность бухгалтерской информации для всех заинтересованных пользователей. Критерий же полноты требует отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности всех активов, пассивов и результатов хозяйственной деятельности, которые должны быть в ней отражены. При этом важно подтвердить соблюдение допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Достоверность управленческой отчетности может быть обеспечена, если используемая для ее составления учетная информация будет формироваться в полном соответствии с правилами, установленными законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Полнота управленческой отчетности обеспечивается исчерпывающими сведениями о наличии и использовании трудовых, материальных и финансовых ресурсов, о капитале, обязательствах, доходах, расходах и результатах деятельности организации, о влиянии внешних и внутренних факторов на достигнутые результаты, полезные для обоснования эффективных управленческих решений.

В результате отсутствия системного подхода, единых требований и правил к формированию регистров налогового учета невозможно обеспечить действенный контроль за полнотой и достоверностью налоговых расчетов, а следовательно, за правильным исчислением налоговой базы по налогу на прибыль. Для формирования полной и достоверной информации необходимо предусмотреть четкую систему требований к формированию налоговых регистров, а также установить системный подход к формированию организацией перечня регистров налогового учета, т.е. выбрать базовый признак группировки налоговой информации.

Сформированная информационно-аналитическая база в системе контроля должна обеспечивать экономический субъект существенными, а не тривиальными показателями, для этого устанавливаются контролируемые параметры объектов контроля. Сроки составления и предоставления информационно-аналитической базы устанавливаются самим экономическим субъектом в

разумных временных рамках в целях устранения ошибок и обеспечения эффективности контроля.

Система внутреннего контроля включает элементы, отображенные на рис. 2.

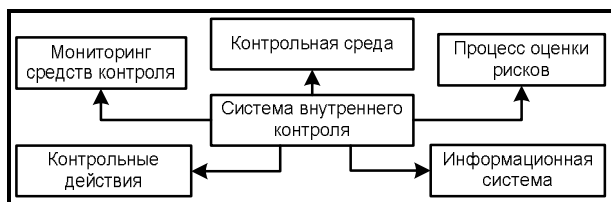


Рис. 2. Элементы системы внутреннего контроля

По мнению Дж. Робертсона, контрольная среда – это набор характеристик, которые определяют служебные взаимоотношения, благоприятные для контроля компании [6, с. 137].

Под контрольной средой понимается позиция, осведомленность и действия собственника и руководства экономического субъекта относительно системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы для его деятельности [2, п. 1]. Формальные и неформальные рамки поведения участников процесса группового взаимодействия формирует контрольную среду, что в конечном итоге предопределяет качество составляемой отчетности и повышение эффективности и результативности осуществляемых операций. Контрольная среда в себя включает:

- корпоративную культуру (убеждения, отношения, нормы, ценности);
- иерархию полномочий и ответственности;
- оргструктуру;
- компетентность персонала.

Оценка рисков представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности экономического субъекта, а также их возможных последствий [2]. Для целей финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности необходимо выявлять риски, которые имеют к ним отношение (например, предотвращение возможности не отразить как в бухгалтерском, так и в налоговом учете фактов хозяйственной жизни), также определить их значение, оценить вероятность их возникновения, и далее принять решение по управлению ими.

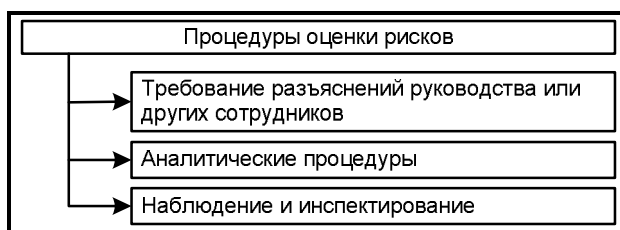


Рис. 3. Основные процедуры оценки рисков

Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени [2]. Он включает:

- регулярную оценку организации;
- применение средств контроля;
- осуществление необходимых мероприятий в отношении средств контроля из-за изменения условий деятельности.

Основная цель осуществления мониторинга заключается в обеспечении непрерывной эффективной работы средств контроля.

В соответствии с проектом федерального закона «О бухгалтерском учете» внедрение и построение системы внутреннего контроля, вероятно, станет обязательным условием для российских экономических субъектов. Согласно п. 1 ст. 29 проекта данного закона, экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

В настоящее время разделы учетной политики, которые определяют аспекты организации учетного процесса в экономическом субъекте, имеют свои особенности. Эти разделы не влияют непосредственно на формирование экономических показателей, как это происходит с положениями, формирующими методологию учета в организации. Однако, их влияние важно при организации контроля. Должное формирование положений учетной политики, определяющих организацию учета в организации, позволяет сократить до минимума возможность искажения (преднамеренного и (или) непреднамеренного) информации, которая служит основой для принятия управленческих решений.

Основные приложения к учетной политике, приведенные в виде схемы на рис. 4, входят в систему внутреннего частного нормативного регулирования и носят в отношении конкретного экономического субъекта обязательный характер. Учетная политика служит элементом регулирования бухгалтерского и налогового учета, который объединяет все аспекты учетной политики в единую структуру и придает документам (учетной политике для целей бухгалтерского учета, учетной политике для целей налогообложения, договорной политике) официальный статус.

Практика показывает, что внутренний контроль в экономическом субъекте осуществляется непрерывно. При этом лица, осуществляющие контроль имеют доступ ко всей внутренней информации. Контроль финансово-хозяйственной деятельности, при взаимосвязи с учетной политикой и процедурами, должен проводиться правильно и своевременно, что позволит управлять рисками или снизить их.

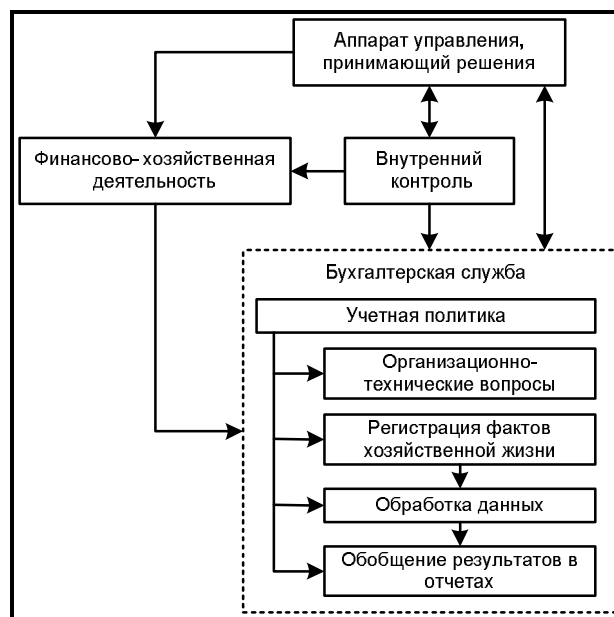


Рис. 4. Модель состояния внутреннего контроля в системе принятия решений

С учетом исследования теории и практики, также с представленной на рис. 4 моделью состояния внутреннего контроля в системе принятия решений экономическим субъектом рекомендуем предусмотреть разграничение полномочий и функций, касающихся формирования учетной политики в части организационно-технического аспекта между лицами, разрабатывающими учетную политику и лицами, осуществляющими контроль. Основные приложения организационно-технического аспекта (рис. 4), которые необходимо разработать и утвердить в учетной политике, возложить на внутренний контроль экономического субъекта, так как внутренний контроль является наиболее действенным, когда средства контроля встроены в инфраструктуру экономического субъекта и являются частью самого экономического субъекта. Это позволяет избежать неоправданных затрат и быстро реагировать на изменение условий и среды деятельности.

## Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 29 июля 1998 г. №34н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Гражданский кодекс РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Положение о безналичных расчетах в РФ от 3 октября 2002 г. №2-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный письмом Центрального банка РФ (ЦБ РФ) от 4 октября 1993 г. №18. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Положение ЦБ РФ от 5 января 1998 г. №14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф.М. Дефлец, Г.Р. Дженик, В.М. Релли, М.Б. Хирни ; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997.
11. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : проект федер. закона. – URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects\\_accountant/](http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/) (дата обращения 16.02.2010).
12. Робертсон Дж. Аудит [Текст] : пер. с англ. – М. : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.

## Ключевые слова

Учетная политика; внутренний контроль; система внутреннего контроля; среда контроля; средства контроля; мониторинг; контрольные действия; информационная база; оценка рисков; принятые решения.

Макарова Надежда Николаевна

## РЕЦЕНЗИЯ

Экономический субъект как самоорганизующаяся социально ориентированная система, в которой внутренний контроль служит опорой всех уровней управления и гарантией его успешной деятельности в современных условиях конкурентной среды рыночных отношений, очень важен.

Контроль, как и учет, является институциональной категорией и используется как инструмент для определения неформальных норм и правил взаимодействия экономических агентов в отношении представления учетной информации и формирования отчетности.

Автор рассматривает роль и место в системе внутреннего контроля учетной политики как элемента частного регулирования экономического субъектом. Также представляется модель состояния внутреннего контроля в системе принятия решений.

Статья содержит ряд методических и практических рекомендаций, реализация которых будет способствовать формированию результативного внутреннего контроля на базе учетной политики экономического субъекта. Также в статье представлены таблицы и схемы, что положительно влияет на наглядность работы.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяет научную и практическую ценность статьи.

*Шохнех А.В., д.э.н., профессор кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» Волгоградского кооперативного института*

## 2.5. STOCK-TAKING POLICY AS THE ELEMENT OF THE PARTICULAR REGULATION OF THE SYSTEM THE INTERNAL CHECK OF THE STOCK-TAKING WORK OF THE ECONOMIC SUBJECT

N.N. Makarova, Candidate of Economics,  
Senior Lecturer of Audit Department

*Autonomous, not commercial organization of higher professional education of Centrosoyus RF «Russian university of cooperation» Volgograd Cooperative Institute*

In the article is examined the control, as institutional category, which is used as tool for determining of no formal standards and rules of interaction of economic agents with respect to the idea of stock-taking information and formation of account. Is also examined role and place in the system of the internal check of stock-taking policy as the element of particular regulation by economic subject. Also is represented the model of the state of internal check in the system of decision making.

## Literature

1. Federal law from 21.11.1996 № of 129-FZ «about the book-keeping calculation». 2. Decision of government RF from 23.09.2002 g. № 696 «about the assertion of the federal rules (standards) of auditoria activity».
2. Position on the bookkeeping calculation «stock-taking policy of organization» [PBU] 1/2008, affirmed by order MF RF dated October 6, 2008. № of 106[n].
3. The situation on accounting and financial reporting in the Russian Federation approved by order of the Ministry of Finance of the Russian Federation (held) of 29 July 1998 No. 34 h. Access from the REF-legal system «consultant plus».
4. Civil Code of the Russian Federation. Access from the REF-legal system «consultant plus».
5. Guidelines on inventory and financial commitments approved by the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 13 June 1995 No. 49. Access from the REF-legal system «consultant plus».

6. The provision on non-cash transactions in the Russian Federation dated 3 October 2002 No. 2-p. Access from the REF-legal system «consultant plus».
7. The order of cash transactions in the Russian Federation approved letter from the Central Bank of the Russian Federation (CBR) of 4 October 1993, no. 18. Access from the REF-legal system «consultant plus».
8. The position of the Central Bank of the Russian Federation dated 5 January 1998 No. 14-p «on the rules of the Organization of the cash money circulation in the territory of the Russian Federation. Access from the REF-legal system «consultant plus».
9. The policy of the Organization rigs pbu 1/2008: utv. by M-WA finance from 6 Oct. 2008 No. 106 n. Access from the REF-legal system «consultant plus».
10. Project of federal law «about the bookkeeping calculation» – URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects\\_accountant/](http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/) (date of rotation of 16.02.2010).
11. Montgomery. Audit/ F.M. Deflets, G.R. Dzhenik, V.M. Relli, M.B. Khimi; transfer from the English – M.: Audit, YUNITI, 1997.
12. Robertson J. Audit. transfer from the English – M.: KRM G «auditorial firm «contact», 1993.

### Keywords

Stock-taking policy; internal check; the system of internal check; the medium of control; means of control; monitoring; control actions; information base; the estimation of risks; decision making.