

2.4. О РОЛИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРИ МИНИМИЗАЦИИ РИСКОВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Менчикова Е.Л., аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

ГБОУ ВПО «Вятский государственный университет»

В современных условиях для успешной деятельности организации и развития бизнеса все большее значение имеет хорошо организованная система внутреннего контроля. В данной статье изучено понятия внутреннего контроля, рассмотрены его элементы, цели и роль внутреннего контроля при минимизации рисков экономического субъекта.

Также предложен ряд показателей, с помощью которых можно дать оценку эффективности функционирования системы внутреннего контроля.

В последнее время с развитием и усложнением финансово-хозяйственной деятельности для любой организации возрастает значение внутреннего контроля, отлаженная система внутреннего контроля стала просто необходима для успешной работы экономического субъекта. И в то же время многие вопросы, связанные с понятием внутреннего контроля, неоднозначно трактуются авторами в экономической литературе. В данной статье мы попытались раскрыть концептуальные основы внутреннего контроля, также привели мнение других авторов и провели исследование законодательной базы в части, касающейся системы внутреннего контроля организаций.

Четкого требования об обязанности осуществления внутреннего контроля до последнего времени не было ни в одном правовом документе. После вступления в силу с 2013 г. Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, в котором обозначено, что «экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» [1], у организаций возникла необходимость разработки положения, регламентирующего внутренний контроль.

Внутренний контроль, как известно, нельзя заменить какой-либо формой внешнего контроля. На данный момент Министерство финансов РФ (Минфин РФ) не дает экономическим субъектам какие-либо рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля. Как указывается в информации Минфина РФ «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» № ПЗ-10/2012, «законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления указанного внутреннего контроля» [5].

По нашему мнению, необходимо на законодательном уровне разработать положения, которые установят унифицированный подход к порядку, способам, процедурам, применяемым во внутреннем контроле, также рассмотреть возможность использования принципов, применяемых в международной практике. Для эффективной работы системы внутреннего контроля необходимо ее детальное регулирование на законодательном уровне, а также с помощью положений, разработанных внутри самой организацией.

С 1990-х гг. в развитых странах все большее значение приобретает внутренний контроль. Подготовка отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) также вызывает необходимость в совершенствовании системы внутреннего контроля.

К примеру, Лондонская фондовая биржа, а также многие западные банки при решении вопроса о выдаче кредита, изучая финансовые показатели компании на основе отчетности МСФО, предъявляют требования, чтобы система внутреннего контроля отвечала стандартам COSO (The Committee of sponsoring organizations of the treadway commission). А если организация хочет выйти на рынки капитала Америки и Азии, тогда система внутреннего контроля данной организации должна соответствовать изложенным нормам SOX (Saranes-Oxley act).

Трактовка внутреннего контроля в соответствии с COSO определяет его как действия руководства и сотрудников различных уровней, целью которых является повышение достоверности отчетности, эффективности финансово-хозяйственной деятельности и предупреждение нарушения законодательно закрепленных норм; приравнивает его по значимости к управлению организацией. Внутренний контроль помогает следить за выполнением управленческих решений, сокращая при этом риски потерь.

Внутренний контроль является составляющей управления. Значение внутреннего контроля велико для любого экономического субъекта. Он служит для обеспечения достоверности бухгалтерской и налоговой отчетности, выявления резервов, сохранности активов организации, снижения рисков и др. В современной литературе можно найти различные и часто довольно расплывчатые определения внутреннего контроля.

В.В. Бурцев считает, что «внутренний контроль – это осуществление субъектами организации, наделенными соответствующими полномочиями (субъекты внутреннего контроля), либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами, либо под их управлением, следующие действия:

- определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекты контроля);
- сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой сравнения, принятой в организации, заданной извне либо основанной на рациональности;
- оценка отклонений, превышающих допустимый уровень, и степень их влияния на аспекты функционирования организации;
- выявление причин данных отклонений» [7, с. 12].

Точность данного определения, на наш взгляд, является спорным, в частности, не отражает понятия и задачи внутреннего контроля, раскрытые в аудиторских стандартах. У многих авторов внутренний контроль определяется либо как функция управления, либо как процесс, сопровождающий всю процедуру принятия и реализации управленческого решения. Мы разделяем мнение В.В. Бурцева о том, что «особенность внутреннего контроля в его двойственной роли в процессе управления организацией». Любая управленческая функция обязательно интегрирована с контрольной, поэтому теоретически рассматривая каждую стадию как отдельный элемент процесса управления, можно допустить, что элемент контроля присутствует

на каждой стадии. Если в стадию планирования не включить элемент контроля, ошибочность планирования в лучшем случае проявится на стадии организации и регулирования. На стадии организации и регулирования (реализации) управленческих решений необходим контроль правильности хода реализации принятых плановых решений для достижения необходимых результатов. На стадии анализа осуществляется оценка информации о результатах выполнения управленческих решений на основе ее разложения на различные составляющие и их соотношение между собой. Контроль и анализ глубоко интегрированы. Данные контроля часто являются основой для проведения анализа. На стадии анализа реализуются и контрольные функции... Контроль качества проведения анализа – необходимый этап при оценке информации относительно результатов выполнения управленческих решений» [8, с. 39].

В.М. Родионова и В.И. Шлейников приводят следующее определение: «внутренний контроль – это независимая от внешнего влияния деятельность хозяйствующего субъекта или органа управления по проверке и оценке своей работы, проводимая им в собственных интересах» [15, с. 25].

Л.В. Сотникова считает, что «внутренний контроль – это система мер, организованных руководством предприятия с целью наиболее эффективного выполнения работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия» [16, с. 9]. В этом определении, на наш взгляд, нет четкой формулировки, не совсем понятно, систему каких мер представляет внутренний контроль и что конкретно имеется в виду под эффективным выполнением обязанностей работниками.

У Л.Н. Федяиновой, Т.Е. Карпова и М.В. Федяйнова дается несколько иное определение: «Внутренний контроль представляет собой независимую оценку соответствия деятельности предприятия (организации) поставленным задачам. Контроль является важным инструментом управления, поскольку позволяет предоставлять руководству информацию, собранную на основе анализа отклонений от установленных норм в любой области деятельности» [18, с. 37].

О.Е. Орлова считает, что «внутренний контроль – это деятельность предприятия (его органов управления, подразделений и сотрудников), направленная на достижение эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности, эффективности управления активами и пассивами, управления рисками» [14].

В Глоссарии терминов стандартов аудиторской деятельности, одобренном Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 29 мая 2008 г., система внутреннего контроля определяется как «процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками для того, чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций, а также соответствия деятельности действующим нормативным правовым актам» [4]. В определении системы внутреннего контроля, содержащихся в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №8 «Оценка аудиторских рисков и

внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» и Глоссарии терминов стандартов аудиторской деятельности не отражена такая составляющая внутреннего контроля, как управление рисками, хотя сущность функционирования системы внутреннего контроля заключается в минимизации рисков.

Согласно Международному стандарту аудита (МСА) 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля», с учетом которого, в частности, были разработаны российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, термин «система внутреннего контроля» включает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности» [13].

В федеральном Правиле (стандарте) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», который утвержден Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 №405 дается следующее определение системы внутреннего контроля: «Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности» [4].

По нашему мнению, правильнее характеризовать внутренний контроль как систему действий, а не просто выполнение отдельных процедур, как его охарактеризовал В.В. Бурцев. Для достижения целей внутреннего контроля требуется комплекс мер и оценка эффективности системы контроля в целом. Также внутренний контроль, по нашему мнению, – это не просто оценка деятельности организации (как это отражено в определении Л.Н. Федяиновой, Т.Е. Карпова, М.В. Федяйнова, В.М. Родионовой и В.И. Шлейникова и некоторых других), а еще и комплекс мероприятий по выявлению и предотвращению искажений и, как следствие, мошенничества. Считаем, что определение внутреннего контроля должно отражать направленность внутреннего контроля как на повышение эффективности работы организации, так и на проверку соблюдения требований законодательства, что не прозвучало в трактовке О.Е. Орловой.

Исходя из вышесказанного, можно дать следующее определение внутреннему контролю: это система действий по обеспечению финансового и прочего контроля, которая направлена на упорядочение и улучшение эффективности деятельности, соблюдение порядка отражения фактов хозяйственной жизни требованиям законодательства, управление рисками, предотвращение мошенничества и ошибок, а также обеспечения сохранности активов экономического субъекта. Организация и осуществление внутреннего контроля определяется руководством или собственником организации с учетом поставленных задач, специфики, внутренней структуры и степени подверженности рискам.

Нет единого мнения и в определении форм внутреннего контроля среди различных авторов. И.А. Беложецкий высказывал следующее мнение в рамках этого вопроса: «В интерпретации разных авторов ревизия, обследование и тематическая проверка являются методами, способами, видами либо формами контроля. Эти понятия подчас употребляются как взаимозаменяемые: одни специалисты трактуют формы контроля как слагаемые его метода, а, по мнению других, наоборот, методы контроля положены в основу классификации его форм. Под формами финансово-хозяйственного контроля следует понимать способы конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций контроля» [6, с. 50-51]. В.В. Бурцев утверждает, что «в экономической литературе на данный момент не существует общепринятого определения понятия и общепризнанных выделенных форм контроля» [9, с. 89]. Э.А. Вознесенский считает, что «под формами контроля мы понимаем отдельные стороны проявления содержания контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий» [10, с. 64].

В различных источниках определения внутреннего контроля различны, но еще более различаются цели внутреннего контроля, представленные у разных авторов. Мы сгруппировали цели внутреннего контроля, отраженные в различных источниках, в следующей таблице (табл. 1).

Таблица 1

ЦЕЛИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В РАЗЛИЧНЫХ ИСТОЧНИКАХ

Автор	Цели внутреннего контроля
Федяйнова, Т.Е. Карпова, М.В. Федяйнов; Л.В. Сотников [16, 18]	Повышение эффективности и упорядоченности функционирования организации, сохранность имущества, следование политике руководства
Ю.Н. Воропаев [11]	Предотвращение ошибок, мошенничества при обработке информации
А.А. Терехов [17]	Контроль за законностью и целесообразностью деятельности
Н.Л. Маренков [12]	Соблюдение должностных обязанностей сотрудниками
В.В. Бурцев [7]	Обеспечение информацией для принятия управленческих решений

Подводя итог сказанному выше, хочется добавить, что без четкого понимания концептуальных основ внутреннего контроля невозможно его эффективное использование на практике.

Рассмотрим важнейшие элементы внутреннего контроля экономического субъекта, которые обозначены в ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля» [2].

Контрольная среда включает стиль работы, информированность руководителей и собственников организации, разделение полномочий, контроль деятельности со стороны руководства, в том числе кадровую политику, организацию работы службы внутреннего

контроля, порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля должна удерживать риск потерь в определенных границах, обозначенных системой управления рисками, Внутренний контроль должен быть направлен на выявление и устранение рисков потерь, вызванных внутренними и внешними причинами. В рамках внутреннего контроля для оценки рисков изучается контрольная среда, функционирование бухгалтерской службы, средства контроля и дается оценка их эффективности. В результате выявляются области, в которых риск отклонений выше, и они могут оказать наиболее негативное влияние на работу экономического субъекта. Также можно выделить группу рисков, вызванных противоречивостью и неясностью законодательства.

Информационная система экономического субъекта может включать в себя как технические средства и программное обеспечение, так и систему информирования персонала в области вопросов, связанных с исполняемыми трудовыми обязанностями.

Контрольные действия – действия, с помощью которых производится проверка выполнения распоряжений руководителя. К контрольным действиям, в частности, относятся анализ, арифметический контроль, сопоставление показателей, инвентаризация, ограничение доступа к имуществу и информации, разделение обязанностей.

Мониторинг системы внутреннего контроля – это постоянный изучение, насколько, собственно, система контроля результативна и эффективна в достижении поставленных целей и как ее усовершенствовать.

Но некоторые авторы, например Б.Н. Соколов, выделяют только следующие элементы внутреннего контроля:

- средства контроля;
- контрольная среда;
- система бухгалтерского учета.

Мы считаем, что в ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» элементы внутреннего контроля выделены наиболее полно.

Эффективный внутренний контроль – один из ключевых факторов успешной работы и конкурентоспособности организации. Его можно оценить с помощью качественных и количественных показателей, которые демонстрируют темпы выполнения запланированных мероприятий по внутреннему контролю и затраты на их осуществление. Обычно критерии оценки организация определяет сама с учетом масштабности и специфики своей деятельности и ожиданий руководства. Примерный перечень показателей, которые свидетельствуют об эффективности внутреннего контроля, может быть таковым.

1. Оценка кадрового состава сотрудников службы внутреннего контроля, в том числе:
 - оценка профессиональных навыков сотрудников, уровень образования;
 - укомплектованность службы внутреннего контроля;
 - насколько удовлетворены сотрудники своей работой;
2. Эффективность процедур внутреннего контроля:
 - насколько различные участки охвачены внутренним контролем;
 - уровень выявления нарушений в системе внутреннего контроля, их предупреждение;
3. Определение степени внедрения новых методик и технологий, уровня развитости внутреннего контроля:

- степень автоматизации работы системы внутреннего контроля;
 - оценка разработанности методик и положений, применяемых службой внутреннего контроля;
 - оценка степени внедрения новых методик, средств автоматизации и др.;
4. Определение критериев, с помощью которых можно оценить результативность деятельности внутреннего контроля:
 - выполнение плана проверки;
 - обзор значимости выявленных рисков;
 - экономический эффект выполнения рекомендаций службы внутреннего контроля.
 5. Подводя итог всему вышесказанному, хотелось бы отметить, что главными препятствиями для функционирования службы внутреннего контроля являются следующие:
 - недооценка руководством экономического субъекта значимости внутреннего контроля и полезности информации, полученной при проведении контрольных процедур;
 - отсутствие в штате работника, для которого обязанности по внутреннему контролю являются основными;
 - отсутствие четко определенных целей и задач для внутреннего контроля;
 - отсутствие прописанных на законодательном уровне стандартов внутреннего контроля.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности ФПСАД №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : одобрен Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ 29 мая 2008 г., протокол №66). URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/07/glossary.doc>
5. О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ №ПЗ-10/2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой [Текст] / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы, 1976.
7. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 289 с.
8. Бурцев В.В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля [Текст] / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2002. – №10.
9. Бурцев В.В. Совершенствование внутреннего контроля [Текст] / В.В. Бурцев // Аудит и налогообложение. – 2004. – №3. – С. 35-41.
10. Вознесенский Э.А. Теоретические проблемы сущности и организации финансового контроля в СССР [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Э.А. Вознесенский. – Л., 1969.
11. Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля [Текст] / Ю.Н. Воропаев // Бухгалтерский учет. – 1996. – №8.
12. Маренков Н.Л. Контроль и ревизия [Текст] / Н.Л. Маренков. – М. : Феникс, 2004. – 416 с.

13. Мишучкова Ю.Г. Особенности организации системы внутреннего контроля на предприятиях мукомольной промышленности [Текст] / Ю.Г. Мишучкова // Аудитор. – 2012. – №8.
14. Орлова О.Е. Внутренний контроль: организационные аспекты [Текст] / О.Е. Орлова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – №21.
15. Родионова В.М. Финансовый контроль [Текст] : учеб. / В.М. Родионова, В.И. Шлейников. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
16. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит [Текст] : учеб. / Л.В. Сотникова. – М. : Финстатинформ, 2001. – 239 с.
17. Терехов А.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технологии [Текст] / А.А. Терехов, М.А. Терехова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 559 с.
18. Федяйнова Л.Н. и др. Контроль и ревизия [Текст] : учеб. пособие / Л.Н. Федяйнова, Т.Е. Карпов, М.В. Федяйнов. – Тула : НОО ВПО НП «ТИЗИ», 2007. – 120 с.
19. Steven J.R. Beyond COSO: internal control to enhance corporate governance. Willey, 2000.
20. Taylor H. The joy of SOX: why sarbanes-oxley and services oriented architecture may be the best thing that ever happened to you. Willey, 2006.

Ключевые слова

Внутренний контроль; определение внутреннего контроля; элементы системы контроля; оценка эффективности внутреннего контроля; минимизация рисков; цели внутреннего контроля; бухгалтерский учет; контроль; принятие управленческих решений; препятствия для функционирования внутреннего контроля.

Менчикова Екатерина Леонидовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы: Внутренний контроль играет важную роль для повышения эффективности работы организации, минимизации финансовых рисков. С вступлением в силу с 2013 г. Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ осуществление внутреннего контроля стало обязательным для всех экономических субъектов. Поэтому вопросы, касающиеся системы внутреннего контроля, ее концептуальных основ, стали в настоящее время особенно актуальны.

Научная новизна и практическая значимость: В статье проведен сравнительный анализ определений внутреннего контроля, его целей и элементов системы внутреннего контроля, данных в нормативных документах и литературе. В работе затрагивается проблема неоднозначного толкования данного вопроса. Также даны практические рекомендации оценки эффективности работы системы внутреннего контроля.

Заключение: данная статья соответствует требованиям, предъявляемым к научной публикации, и может быть опубликованию в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией РФ.

Мокрецова Г.В., к.э.н., главный бухгалтер, Волго-Вятский институт (филиал) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) г. Кирова