

7.2. ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ

Каковкина Т.В., к.э.н., доцент кафедры экономики и управления собственностью

ФГОУ ДПО «Государственная академия промышленного менеджмента им. Н.П. Пастухова», г. Ярославль

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье обобщены основные теоретические вопросы, связанные с системой внутреннего контроля и определяющие его роль в системе управления организациями. Рассмотрены различные мнения на определение внутреннего контроля. Раскрыта сравнительная характеристика элементов системы внутреннего контроля в Российской Федерации и за рубежом, а также выявлена необходимость развития эффективной организации внутреннего контроля.

Модернизация российской экономики внесла существенные коррективы в систему контроля деятельности организаций, в данной связи возникла острая потребность в выделении обособленного направления экономической работы – внутреннего контроля. Происходящие изменения в развитии и управлении экономики Российской Федерации выявляют определенные требования к теории и методологии внутреннего контроля. Если ранее роль внутреннего контроля заключалась исключительно в оценке соответствия законодательным нормам, то в настоящее время обогнались и иные тенденции к изменению роли внутреннего контроля в системе управления российскими организациями, раскрытию которых посвящена настоящая статья.

Внутреннему контролю за последнее время отводится более важное место, на него возлагаются серьезные надежды в достижении целей развития бизнеса, поскольку «именно внутренний контроль призванный обеспечить выполнение управленческой функции, является комплексной системой мер в части планирования, учета, экономического анализа, организации информационных, денежных потоков, документооборота» [9].

Особую актуальность приобретают проблемы повышения эффективности внутреннего контроля в условиях усиления конкурентных отношений между субъектами бизнеса, так как без постоянного контроля за показателями деятельности на всех уровнях управления организации достаточно трудно бывает добиться высоких экономических результатов. Бухгалтерский учет в условиях постоянного реформирования становится существенным элементом формирования рыночной экономики, его роль и значение определяются интересами различных групп пользователей и потому для достижения эффективного управления организацией требуется использование различных его форм и методов, а также использование профессионального суждения лиц, осуществляющих отражение фактов хозяйственной жизни.

Бухгалтерский учет, информация которого лежит в основе проводимых контрольных мероприятий, является одной из наиболее реформируемых областей. Большое

внимание в последнее время уделяется принятому 6 декабря 2011 г. Федеральному закону «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ, вступившему в силу с 1 января 2013 г. До принятия данного закона необходимость организации системы внутреннего контроля в организациях носила исключительно рекомендательный характер, а с принятием закона характер внутреннего контроля изменился, поскольку такой контроль стал обязательным. Так, ст. 19 указанного Федерального закона установлено, что каждый «экономический субъект должен осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если бухгалтерская (финансовая) отчетность компании подлежит обязательному аудиту, то компания обязана проводить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением тех случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя» [1].

Данный закон не содержит каких-либо разъяснений о том, что должен представлять из себя внутренний контроль и как он должен быть организован, вследствие чего Министерством финансов РФ (Минфин РФ) были разработаны рекомендации в области бухгалтерского учета «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», согласно Плану Минфина РФ на 2012-2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе международных стандартов финансовой отчетности [3], проект которых был опубликован для обсуждения. Данный проект предусматривает комплекс мероприятий, позволяющих снизить вероятность возникновения случаев, связанных с разного рода злоупотреблениями и мошенничеством, которые возникают в процессе ведения бухгалтерского учета и связаны с его ведением и с формированием показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как правило, возникающие в процессе этого риски (в т.ч. налогового характера) возникают в процессе отражения информации по определенным участкам учета. Такие риски подлежат соответствующей оценке с изучением характера злоупотреблений, условий и возможностей совершения мошеннических действий. Во многом такие возможности связаны с организацией контрольной среды, несовершенством или недостаточностью установленных хозяйствующим субъектом процедур контроля учетного процесса.

Попытки организовать систему внутреннего контроля в любой организации сопряжены со множеством проблем, но в то же время необходимость и обязательность организации такого контроля выступает в современных условиях своего рода гарантией перспективного развития организации.

Раскрывая содержание внутреннего контроля, многие исследователи в области бухгалтерского учета и аудита выдвигают различные определения.

Так, по мнению российских ученых в области экономики Калиничевой Р.В., Шохнеха А.В.: «система внутреннего контроля представляет собой совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также для своевременной подготовки достоверной фи-

нансовой (бухгалтерской) информации» [8]. Кроме того, «внутренний контроль как вид финансового контроля находит отражение в исследованиях Э.А. Аренса, Д.К. Лоббека, Р. Адемса и многих других авторов. Так, например Р. Адамс выделяет три основных направления в системе внутрихозяйственного контроля:

- среда контроля;
- учетная система;
- контрольные процедуры.

По мнению Дж. Робертсона, система внутреннего контроля представляет собой процедуры и политику компании, направленные на предотвращение, выявление и исправление существенных ошибок и искажений информации в финансовой отчетности» [1].

Булаев С. рассматривает внутренний контроль как «процесс управления деятельностью учреждения с целью эффективного и результативного использования бюджетных ресурсов, сохранности его финансовых и нефинансовых активов, соблюдения законодательных требований и представления достоверной отчетности» [6]. Довольно полное определение внутреннего контроля дается Мокрецовой Г.В. По ее мнению, «внутренний контроль представляет собой систему и постоянного наблюдения, и проверки работы учреждения в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управлению ими» [13]. Как отмечает В.В. Бурцев, «понятие внутреннего контроля можно трактовать в широком смысле как систему (входящую в систему управления организацией), состоящую из ряда элементов. Внутренний контроль в достаточно узком смысле – один из этапов процесса управления» [7]. По мнению проф. М.В. Мельник, внутренний контроль представляет собой одну из функций управления, представляющую собой систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях обоснованности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций своевременного информирования руководства [11].

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №8 система внутреннего контроля «представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками организации, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности организации нормативным правовым актам» [2].

Внедрение внутреннего контроля в российские организации неизбежно влечет за собой изучение существующего зарубежного опыта систем внутреннего контроля и позволяет определить общее и различия в концептуальных подходах к его организации. С учетом этого, особенно важным этапом в развитии внутреннего контроля организаций можно считать принятую в 1992 г. Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO) Интегрированную концепцию внутреннего контроля (COSO) был образован в 1985 г. в США при поддержке Национальной комиссии по вопросам мошенничества и финансовой отчетности (Комиссия Тредвея)). В настоящее время COSO оказывает значительное влияние на американское и мировое законодательство в области бухгал-

терского учета, ценных бумаг, коррупции, биржевой и банковской деятельности [9].

Внедрение системы внутреннего контроля в РФ началось гораздо позже, и к этому времени отечественные ученые уже смогли перенять имеющийся к тому моменту накопленный зарубежный опыт в этой области и создали собственную систему внутреннего контроля.

Зарубежная модель внутреннего контроля во многом определяется наличием системного подхода и признанием в качестве основного объекта контроля – рисков. Основу этому положило принятие в 2004 г. одного из документов COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель». Исходя из данного документа, понятие рисков оказалось в центре организованной системы внутреннего контроля. Так, в рассматриваемой модели существовавшую до этого контрольную среду сменила институциональная внутренняя среда. Перед оценкой рисков новая концепция предполагает постановку целей и определение событий, влияющих на вероятность их достижения. Таким образом, все действия делятся на благоприятные (возможности), неблагоприятные (риски) и нейтральные [9]. Определенное преимущество интегрированной модели заключается в том, что контроль теперь не является гарантом достижения целей, а выступает только инструментом, повышающим вероятность этого. Исходя из этого, получается, что в существующих условиях необходимости стимулирования роста капитала и повышения инновационной активности организаций следует сделать упор на институциональные возможности контрольной внутренней среды.

В основе модели COSO лежит пять взаимосвязанных элементов системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля в России формируется также из комплекса разного рода элементов, связанных друг с другом, и образующих определенное единство.

На основании изученных работ российских ученых в области организации системы внутреннего контроля, Рудько-Силиванов В.В. [14], Санникова И.Н. [15], Котованова С.Г., приводится сравнительная характеристика основных элементов системы внутреннего контроля в РФ и за рубежом (рис.1).

Далее остановимся более подробно на содержании основных элементов системы внутреннего контроля в РФ.

Контрольная среда

Контрольная среда представляет собой окружение, которое оказывает влияние на качество бухгалтерского и налогового учета, не имея отношения непосредственно к учетному процессу (организационная структура, вид, масштабы деятельности организации, система управления, взаимоотношения с собственниками, культура). В свою очередь национальная культура определяет то, каким образом выполняются те или иные функции в обществе и оказывает непосредственное влияние на складывающуюся корпоративную культуру в конкретной организации.

Особое внимание в проекте рекомендаций уделено усилению роли обеспечения контрольной среды применительно к ведению бухгалтерского учета, в т.ч. составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Контрольная среда во многом определяется положениями разработанных в организации положений, в т.ч.:

- положения о бухгалтерии (бухгалтерской службе);
- положения об учетной политике хозяйствующего субъекта;
- требованиями к квалификации, предъявляемые к сотрудникам аппарата бухгалтерии;

- другими документами.

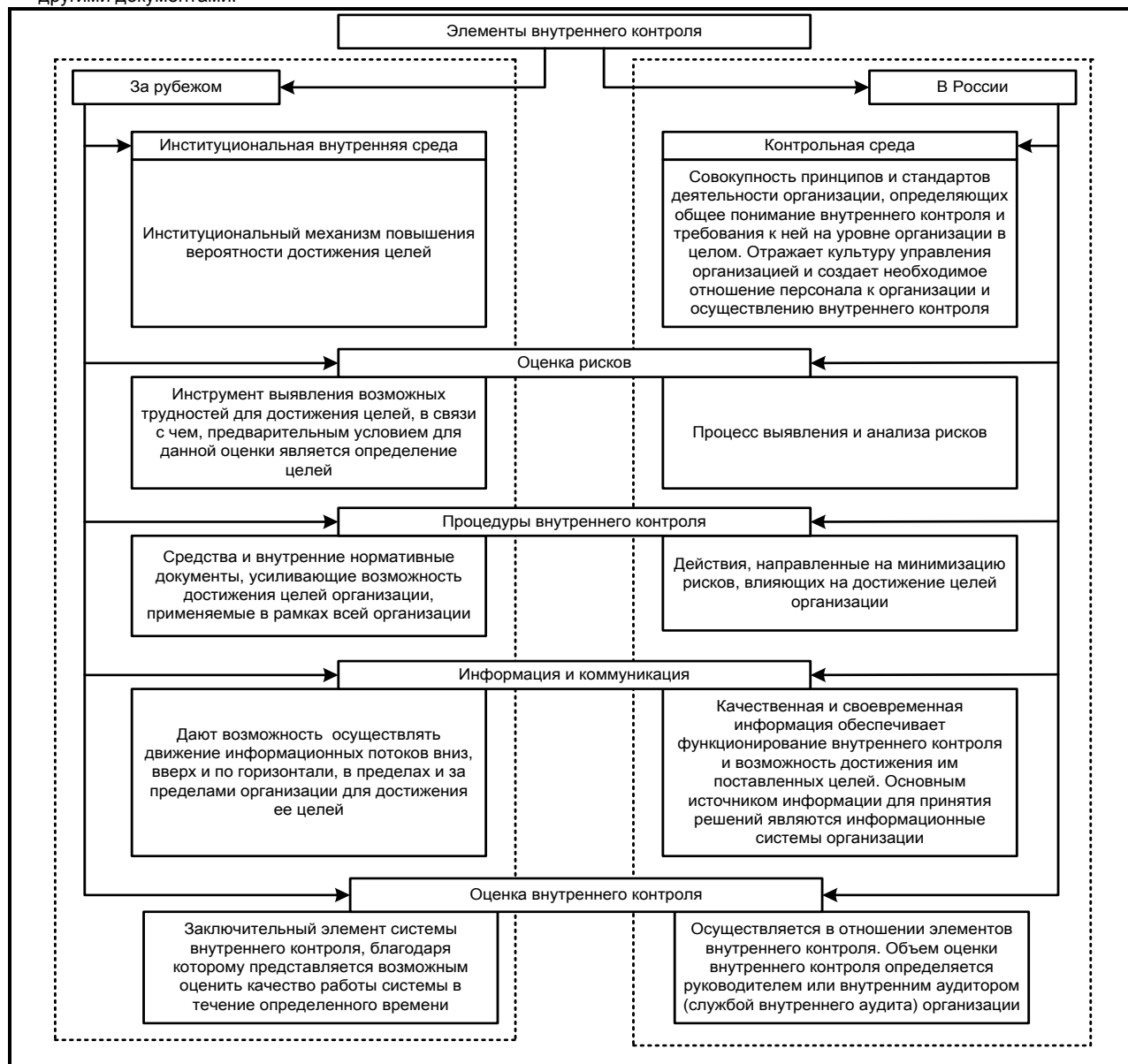


Рис. 1. Сравнительная характеристика элементов системы внутреннего контроля в РФ и за рубежом

Такого рода документы устанавливают общие требования к контрольной среде, отражают обстановку, в которой осуществляется учетный процесс, определяют порядок взаимоотношений на разных уровнях структурных подразделений и конкретных сотрудников организации и определяют подходы к принятию решений методологического, организационного и иного характера по вопросам бухгалтерского и налогового учета.

При осуществлении контрольных мероприятий соответствующие службы должны «обращать особое внимание на все операции и на все необычные по своей структуре сделки, которые не имеют явного экономического смысла или очевидной законной цели». Ведь именно такие операции зачастую являются первым этапом уклонения от налогов.

Оценка рисков

Оценка рисков представляет собой процесс, позволяющий выявить и при необходимости устранить вы-

явленные риски деятельности организации. При этом значение имеет то, каким образом следует выявлять риски, относящиеся непосредственно к финансовой (бухгалтерской) отчетности, и как оценить возможность их выявления, управления и устранения.

В соответствии с проектом рекомендаций, «под риском понимается сочетание вероятности и последствий не достижения экономическим субъектом целей деятельности. При выявлении рисков экономический субъект принимает соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля» [4].

Относительно бухгалтерского учета оценка рисков призвана выявлять риски, которые могут оказать влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В процессе данной оценки организацией рассматривается возможность искажения учетных и

отчетных данных с учетом ряда допущений, рассмотренных на рис. 2.



Рис. 2. Допущения, с учетом которых рассматривается возможность искажения учетных и отчетных данных

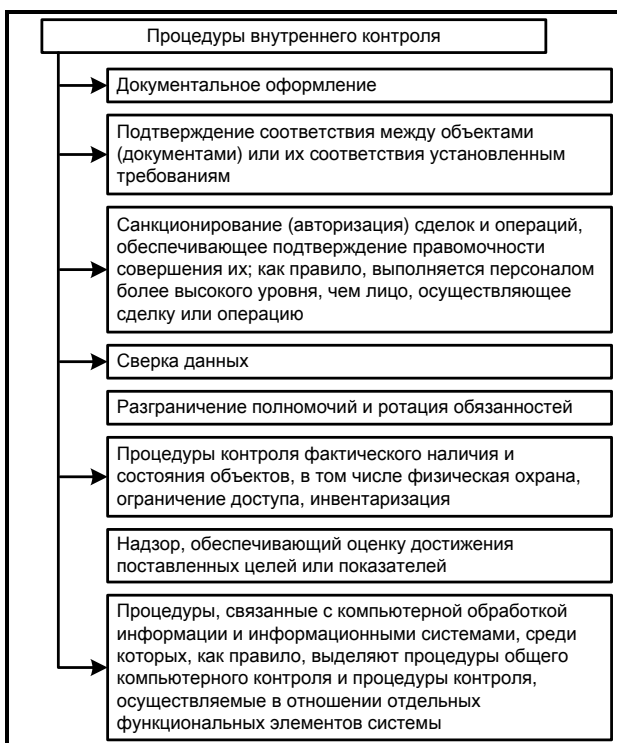


Рис. 3. Процедуры внутреннего контроля

Кроме того, одной из тенденций оценки рисков выступает оценка риска возникновения злоупотреблений.

На основании информации Минфина РФ «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» №ПЗ-11/2013: «злоупотребления могут быть связаны с приобретением и использованием активов, ведением бухгалтерского учета, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, совершением действий, являющихся коррупциогенными (включая коммерческий подкуп)» [4]. Оценка данного вида риска предусматривает выявление участков возможных злоупотреблений и возможностей для их совершения.

Процедуры внутреннего контроля основаны на правилах, лежащих в основе организации учета в целом и конкретных особенностей, лежащих в основе его деятельности. Некоторые процедуры внутреннего контроля рассмотрены на рис. 3.

На рис. 4 рассмотрена классификация процедур внутреннего контроля.



Рис. 4. Классификация процедур внутреннего контроля

Информация и коммуникация

Функционирование внутреннего контроля обеспечивает качественная и своевременная информация, которая дает возможность обеспечить поставленные цели. Посредством коммуникации достигается распространение информации, необходимой для осуществления внутреннего контроля. Ответственные сотрудники организации должны быть осведомлены о разработанных в организации регламентах и процедурах и при необходимости все изменения осуществления сделок, изменения работы организации должны доводиться до соответствующих подразделений и отдельного ответственного сотрудника. В значительной части коммуникации достигаются посредством дистанционного взаимодействия на разных уровнях управления организацией.

Оценка внутреннего контроля

Оценка внутреннего контроля с учетом того, что на сегодняшний день отсутствуют установленные количественные показатели и критерии, характеризующие эффективность системы внутреннего контроля, при

этом предусмотрено то, что осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля с целью определения их эффективности и результативности.

Оценка внутреннего контроля должна осуществляться не реже одного раза в год. Возможно проведение контрольных процедур ежеквартально, ежемесячно и ежедневно.

Одним из видов оценки внутреннего контроля является непрерывный мониторинг, т.е. его оценка, осуществляемая экономическим субъектом в ходе его деятельности. «Несмотря на различия толкований понятия мониторинга, их объединяет то, что мониторинг предназначен для изучения, исследования определенного объекта путем непрерывного наблюдения за его состоянием. Общим для всех определений следует считать необходимость оценки состояния объекта в рамках проведения мониторинга» [10]. Непрерывный же мониторинг осуществляется в ходе деятельности и включает функции управления, наблюдения и другие действия, совершаемые сотрудниками экономического субъекта в ходе исполнения своих обязанностей [16].

Достоверность учетной и отчетной информации не редко ставится под сомнение, в данной связи, существенно повысился интерес к увеличивающимся случаям манипуляций и махинаций с бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Меры внутреннего контроля исходят из необходимости выявления махинаций с показателями отчетности, которые представляют собой сложный процесс, включающий множество разнообразных операций, совершаемых различными способами, постоянно совершенствующимися. Однако существуют определенные шаблоны, которые выполняются организациями при совершении подобных махинаций. Данные шаблоны в большей степени связаны с перемещением денежных средств за рубеж.

Вместе с тем при большом многообразии видов и способов манипуляций, связанной с искажением показателей отчетности, все они сходны в принципиальных чертах, как с точки зрения общих признаков, так и характера носителей информации. «Для целей противодействия злоупотреблениям и мошенничеству наиболее эффективными процедурами внутреннего контроля являются санкционирование (авторизация) хозяйственных операций, разграничение полномочий и ротация обязанностей, физический контроль» [4].

Особую важность внутреннего контроля во многом определяют те изменения, которые повлек за собой принятый 26 июня 2013 г. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия незаконным финансовым операциям» №134-ФЗ, направленный на снижение незаконных финансовых операций.

В настоящее время уровень риска в российской экономике достаточно высок, и существующие проблемы в организации эффективной системы внутреннего контроля многих организаций порождают серьезную обеспокоенность. Исходя из этого, именно риск-ориентированный подход в организациях применительно к вопросам внутреннего контроля является тем звеном в управлении, которое нацелено на предотвращение возможных проблем.

Состояние внутреннего контроля в системе управления организацией требует на сегодняшний день существенной модернизации, так как существующие концепции контроля недостаточно эффективны и труднореализуемы в практической деятельности. Важнейшее

значение приобретает разработка концепции риск-ориентированного внутреннего контроля, способной охватить весь процесс управления рисками.

На основании вышеизложенного необходимо отметить, что вследствие правильно организованного риск-ориентированного внутреннего контроля появится возможность не только вовремя выявить проблемы в деятельности организаций, но и принимать меры для их устранения, а также предупреждать их возникновение в будущем. Конкурентоспособность организации обусловлена существованием эффективной системы внутреннего контроля. За рубежом наличие системы внутреннего контроля напрямую связано с успешным развитием бизнеса.

Проблема организации внутреннего контроля выступает одной из наиболее актуальных для российской экономики, в связи с чем, возникла острая потребность в развитии более действенной организации внутреннего контроля как для российской экономики в целом, так и каждой организации в частности.

Наличие действенной системы внутреннего контроля выступает логичным следствием для благополучного развития любой организации в условиях быстрого меняющейся внешней среды и усложнения процессов управления. Для эффективного осуществления контрольных процедур требуются соответствующие настройки информационных систем, в которых предусмотрена защита информации от несанкционированного воздействия, разработка определенных регламентов и процедур, обеспечивающих защиту от повторного ввода информации, своевременную выгрузку из смежных информационных систем с обеспечением надежности при сохранении точности и полноты данных. Так как внутренний контроль может осуществляться как непосредственно человеком (группой сотрудников), так и автоматически настроенной системой, в подтверждение осуществления контрольных процедур должны быть предусмотрены Отчеты, формат которых утверждается руководством организации.

Таким образом, правильно организованный внутренний контроль в организации с учетом многочисленных изменений в законодательстве РФ может явиться действенным инструментом выживания и приспособления организаций к условиям растущей конкуренции при условии, что не меньшее внимание наряду с выявлением нарушений и определением сопутствующих рисков в организации уделяется устранению выявленных недостатков и исполнению рекомендаций по недопущению их в дальнейшем.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-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 (ред. от 22 дек. 2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 нояб. 2011 г. №440) (ред. от 30 нояб. 2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгал-

терской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ №ПЗ-11/2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Арабян К.К. Теория и методология финансового контроля [Текст] : монография / К.К. Арабян. – М. : МЭСИ, 2012. – 115 с.
6. Булаев С. Положение о внутреннем контроле: разрабатываем, утверждаем, применяем [Текст] / С. Булаев // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2009. – №6.
7. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000.
8. Калинин Р.В. и др. Особенности формирования системы внутреннего контроля в организациях жилищного строительства [Текст] / Р.В. Калинин, А.В. Шохнех, А.Н. Устинова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №5.
9. Котванова С.Г. Институциональная эволюция системы внутреннего контроля организаций [Текст] / С.Г. Котванова, М.В. Котванов // Вестн. Алтайской академии экономики и права. – 2013. – Спецвыпуск. – Т. 2.
10. Малышев Ю.А. Формирование системы мониторинга [Текст] / Ю.А. Малышев, Г.В. Кутергина // Аудит и финансовый анализ. – 2010 – №6.
11. Мельник М.В. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.
12. Михеев М.В. Система внутреннего контроля строительных организаций и ее значение при выявлении фактов искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] / М.В. Михеев // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №1.
13. Мокрецова Г.В. Организация внутреннего контроля – важнейший элемент учетной политики образовательного учреждения [Текст] / Г.В. Мокрецова // Советник в сфере образования. – 2008. – №1.
14. Рудько-Силиванов В.В. Концептуальные основы и практика организации системы внутреннего контроля [Текст] / В.В. Рудько-Силиванов, К.В. Лапина, Е.А. Крючкова // Деньги и кредит. – 2011. – №2. – С. 36-41.
15. Санникова И.Н. Оценка инновационного потенциала предприятия для управления развитием [Текст] / И.Н. Санникова, Э.В. Татарникова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2013. – №3. – С. 57-64.
16. Чусов И.А. Организация внутреннего контроля в экономических субъектах по подработке и хранению зерна [Текст] / И.А. Чусов // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №4.

Ключевые слова

Внутренний контроль; бухгалтерский учет; зарубежная модель внутреннего контроля; проблемы повышения эффективности внутреннего контроля; риск-ориентированный подход.

Каковкина Татьяна Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность исследования, результаты которого представлены в статье, обусловлена повышением роли внутреннего контроля в системе управления современной организацией. Это связано с необходимостью модернизации повышения эффективности внутреннего контроля, поскольку его эффективное функционирование способствуют формированию достоверной информации в рамках учетно-аналитической системы.

В рамках статьи автором раскрыты основные теоретические аспекты системы внутреннего контроля, определено его место в системе управления организациями.

Поскольку система внутреннего контроля формируется из комплекса разного рода элементов, связанных друг с другом, интерес представляет предложенная автором сравнительная характеристика элементов системы внутреннего контроля в Российской Федерации и за рубежом.

Кроме того, в статье рассматривается важность риск-ориентированного подхода применительно к вопросам внутреннего контроля, поскольку именно данный подход нацелен на выявление проблем деятельности организаций, а также на возможность их устранения и предупреждения их возникновения в дальнейшем.

Автор обоснованно обращает внимание на существующие проблемы, связанные с организацией эффективной системы внутреннего контроля.

На основании проведенного исследования автор справедливо отмечает необходимость развития более действенной организации внутреннего контроля как для российской экономики в целом, так и каждой организации в частности.

В целом статья содержательна, характеризуется комплексностью проводимого исследования, избранная автором логика и последовательность изложения материала позволили полностью раскрыть заявленную тему.

Статья Каковкиной Т.В. соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода публикациям, и может быть опубликована в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией РФ.

Сотникова Л.В., д.э.н., проф. кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)