
НАУЧНЫЕ ПОДХОДЫ РАСКРЫТИЯ СУЩНОСТИ И СОДЕРЖАНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Борщевская Елена Петровна, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет инженерных технологий, пр-т Революции, 19, Воронеж, Россия, 394036; e-mail: ebogah0578@yandex.ru

Цель: анализ терминологического раскрытия внутреннего контроля как понятия и основных составляющих его элементов. *Обсуждение:* вследствие существующей необходимости своевременного проведения внутреннего контроля автор проводит анализ сущности и содержания данной процедуры. Несмотря на наличие публикаций по данной тематике, многие субъекты хозяйственной деятельности не в полной мере понимают необходимость формирования системы внутреннего контроля и механизм его реализации. *Результаты:* автором выделены основные элементы внутреннего контроля, рассмотрен их состав и специфика, рекомендована концепция постановки системы внутреннего контроля организации.

Ключевые слова: внутренний контроль, элементы внутреннего контроля, контрольная среда, процедуры и оценка внутреннего контроля.

DOI: 10.17308/meps.2015.12/1350

Введение

В современных рыночных условиях каждая организация нацелена на достижение поставленных на перспективу целей и выбранной стратегии. В частности, для прозрачности ведения бизнеса в организациях функции контроля реализуются посредством проведения внутреннего контроля. В настоящее время в значительном количестве работ поднимаются вопросы развития методологических основ проведения внутреннего контроля. Все это указывает на актуальность изучения вопросов этой области.

Методология исследования

Внутренний контроль, являясь самостоятельной функцией управления, выступает средством организации обратных связей, благодаря которому субъект внутреннего контроля получает информацию о состоянии управляемого и контролируемого объекта и о ходе выполнения его решений. Объектом контроля является вся деятельность хозяйствующего субъекта, а также информационные потоки (системы). Сотрудниками внутреннего кон-

троля совершающие контрольные мероприятия, процедуры являются все сотрудники организации по вертикали организационной структуры. Это дает возможность своевременно реагировать на происходящие отклонения в функционировании объекта и вносить соответствующие коррективы (рис. 1).

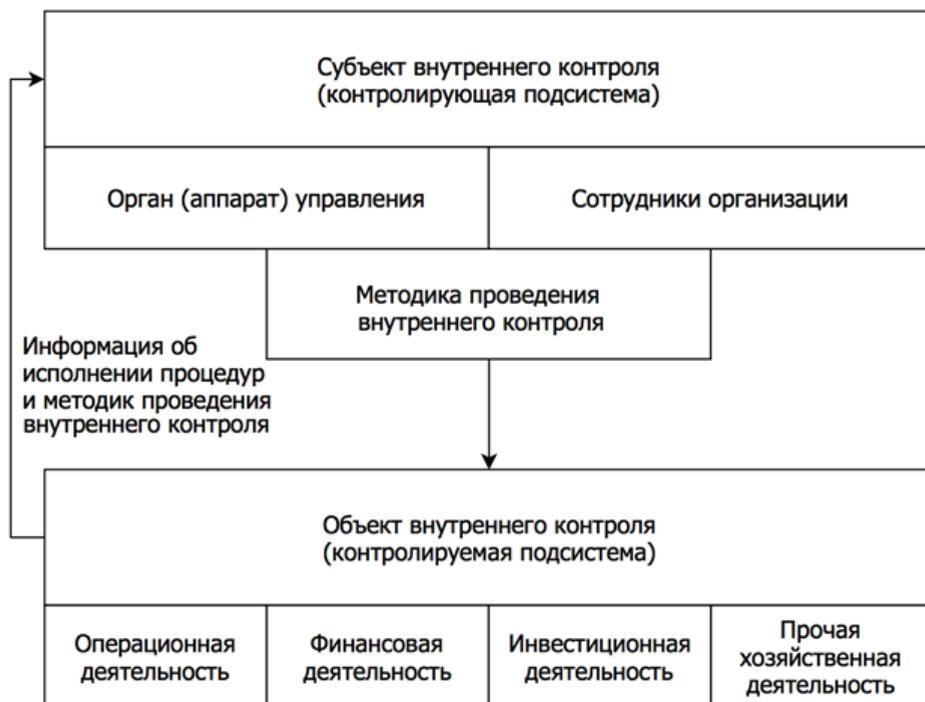


Рис. 1. Субъекты и объекты внутреннего контроля

Современные производственные предприятия для эффективного развития бизнеса и достижения высокого уровня деловой активности [5] должны в полном объеме использовать свой производственный потенциал с целью привлечения инвестиций и рационального использования всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), для успешного выполнения этих целей в организации должна быть построена действенная система внутреннего контроля.

Это подтверждает вступивший в силу с 1 января 2013 г. Федеральный закон от 06.12.11 № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете», официально устанавливающий обязанность организаций осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Несмотря на наличие публикаций по данной тематике, многие субъекты хозяйственной деятельности не в полной мере понимают необходимость формирования системы внутреннего контроля и механизм его реализации. Проанализировав нормативные документы и различные мнения авторов, занимающихся изучением вопросов внутреннего контроля, можно обобщить последний в разрезе аспектов: терминологическая составляющая; задачи и элементы внутреннего контроля.

Терминологическая составляющая

Различные подходы к определению внутреннего контроля и его цели, задачи, функции исследованы многими авторами: Беловым Н.Г., Привезенцевым В.А., Наринским А.С., Гаджиевым Н.Г., Мельник М.В., Парамоновой Л.А., Маренковым Н.Л., Хосиевым Б.Н. (табл. 1).

Таблица 1

Подходы к определению понятия «внутренний контроль»

Автор	Определение термина «внутренний контроль»
Белов Н.Г. [1]	совокупность мер и мероприятий по созданию адекватной среды контроля, действенных средств контроля с целью обеспечения сохранности активов, эффективности их использования и подготовки достоверной информации для ее пользователей
Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. [7]	представляет собой систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управления ими
Парамонова Л.А. [8]	одна из функций управления предприятием, которая состоит в наблюдении за экономическими объектами и процессами с целью проверки соответствия дел действующему законодательству РФ, нормативным актам, а также договорам
Маренков Н.Л.[6]	процесс управления, установления целей, разработка бизнес-планов, бюджетов, оперативной работы, отклонений от намеченных целей
Хосиев Б.Н., Боцоева К.А. [10]	проверка финансовой, хозяйственной деятельности экономических объектов и субъектов, направленная на предупреждение правонарушений и злоупотреблений, недопущение хищений, порчи и недостач
Привезенцев В.А.	система наблюдения и проверки процесса функционирования соответствующего объекта с целью устранить его отклонения от заданных параметров, направления процесса управления по установленным идеальным моделям, скорректировать поведение подконтрольного объекта
Родина Л.А. [9]	совокупность методик и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности
Сонин А.В.	структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов компании и надежности бухгалтерских записей и дает достаточную уверенность в том, что транзакции должным образом авторизованы, транзакции своевременно и точно отражаются в отчетности в соответствии со стандартами учета, доступ к активам компании осуществляется на основании соответствующей авторизации, физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями

Таким образом, в самом общем виде авторские точки зрения сводятся к пониманию внутреннего контроля как к инструменту, обеспечивающему предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур; достаточным для обеспечения достоверности фактов хозяйственной жизни и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Конкретные действия по организации и проведению внутреннего контроля отражены в Информации Минфина России №ПЗ-11/2013 «Организа-

ция и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Исходя из изученного материала, становится очевидным, что рекомендации Минфина России построены на основе системы COSO. Данная система была разработана Комиссией Тредуэя (спонсорским комитетом Тредуэя), образованной несколькими организациями: Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants), Американской ассоциацией бухгалтеров (American Accounting Association), Институтом внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors), Международной ассоциацией финансовых руководителей (Financial Executives International), Институтом бухгалтеров по управленческому учету (Institute of Management Accountants) [3].

Рассмотрим, что подразумевают в отечественной и зарубежной нормативной практике под термином «внутренний контроль» (табл. 2).

Таблица 2

Понятие «внутренний контроль» в российской и зарубежной практике

Источник	Определение
Система COSO	Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом организации, определяющим его политику, его управленческим персоналом высшего уровня и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение предприятия следующих целей: целесообразности и финансовой эффективности деятельности; достоверности финансовой отчетности; соблюдения применимого законодательства и требований регулирующих органов.
Информация Минфина России	Внутренний контроль – это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает: эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности; соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Из приведенных определений следует, что и в отечественной, и в международной практике под внутренним контролем подразумевают процесс, осуществляемый всеми сотрудниками организации для достижения определенных целей: минимизация рисков, сохранность активов, достижение стратегии бизнеса и прочее.

В Федеральном законе 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете» производится разграничение понятий внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Согласно п.1 статьи 19 указанного закона отмечается, что «экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» (п. 1 ст. 19).

Касательно внутреннего контроля функционирования учетной системы компании п. 2 ст. 19 Закона определяет, что «экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Термины «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля» по своей сущностной природе изначально применялись в аудиторской практике, однако, с принятием 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете» данная терминология стала охватывать и сферу бухгалтерской деятельности.

Система внутреннего контроля — совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в т. ч. включает надзор и проверку, организованные внутри данного экономического субъекта его силами:

- соблюдения нормативно-правового законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- достоверной и полной подготовки отчетности;
- выявление и предупреждение документальных подлогов и ошибок;
- качественное и своевременное выполнение приказов и распоряжений;
- эффективность и рациональность финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- сохранности активов хозяйствующего субъекта [2].

Перед внутренним контролем стоят следующие основные задачи, которые необходимо решать в результате финансово-хозяйственной деятельности по обеспечению:

- производственной и финансовой деятельности хозяйствующим субъектом принятому курсу и выбранной стратегии;
- устойчивости хозяйствующего субъекта с финансово-экономической, правовой и рыночной точек зрения;
- выполнения упорядоченности и эффективности текущей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- улучшения финансово-экономических показателей деятельности и выявления резервов по повышению производительности труда, снижению издержек производства и обращения;
- сохранности имущества организации, в том числе сохранности систематизированных и обобщенных данных для их использования в управлении;
- должного уровня полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для эффективного принятия управленческих решений;

- достижения показателей эффективности системы бухгалтерского учета;
- эффективного использования всех видов ресурсов;
- выполнения должностными лицами правил и требований, установленных в организации;
- соблюдения требований действующего законодательства Российской Федерации.

Элементы внутреннего контроля

Как всякая система, состоящая из совокупности взаимосвязанных и взаимообуславливающих элементов, внутренний контроль также представляет собой совокупность специфических элементов по российским и международным стандартам (рис. 2)

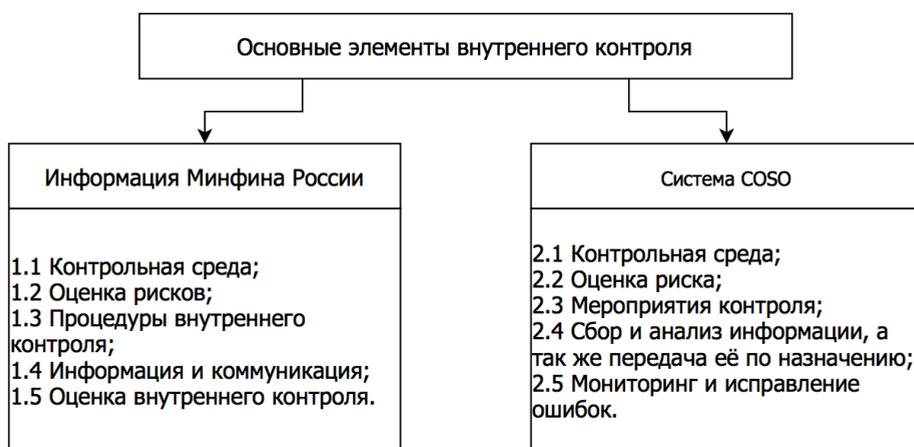


Рис. 2. Основные элементы внутреннего контроля в российской и зарубежной практике

Далее подробно рассмотрим состав и особенности указанных элементов системы внутреннего контроля в организации по Информации Минфина России.

Контрольная среда — это перечень процедур и мероприятий, которые отражают отношение руководства хозяйствующего субъекта к контролю и степень его важности при осуществлении финансово-экономической деятельности организации. Можно говорить, что внутренний контроль опосредованно способствует хозяйствующему субъекту не допустить финансовой несостоятельности [4]. Контрольная среда оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля и в поддержании дисциплины (рис. 3).

Оценка рисков производится процесс выявления и анализа возникновения рисков в ведении хозяйственной деятельности, а также предотвращение возможных рискованных операций. Возникновение рисков может быть связано с денежно-кредитной политикой в стране, с проявлением конкурентной борьбы среди предприятий, с изменением нормативно-правовой базы,

с внедрением в производственный процесс новых информационных технологий и программ, с разработкой и внедрением новых технологий и производством новых видов продукции, с проведением экспортно-импортных операций за рубежом. Все вышеперечисленные факторы могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля.



Рис. 3. Элементы контрольной среды организации

Одним из направлений оценки рисков является оценка риска возникновения злоупотреблений и мошенничества, связанных с использованием активов; ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; совершением коррупционных действий.

Оценка данного риска предполагает выявление участков, где имеется высокая вероятность возникновения злоупотреблений и мошенничества, а также возможностей для их совершения, в том числе связанных с недостатками контрольной среды и процедур внутреннего контроля экономического субъекта.

При выявлении возможных рисков руководство организации должно проанализировать степень их возможного влияния на ведение производственно-хозяйственной деятельности, оценить вероятность их возникновения и разработать способы управления ими.

Качественная и своевременная информация позволяет хозяйствующему субъекту оперативно и своевременно принимать важные управленческие решения и обеспечивает эффективность учетной системы.

Учетная система — это совокупность процедур по сбору, регистрации, обработке и представлению информации об имуществе, обязательствах организации и совершаемых фактах хозяйственной жизни. Эффективная

информационная система обеспечивает полноту, реальность, своевременность отражения хозяйственных операций, их правильную оценку, классификацию и обобщение.

Основными составляющимися, связанными с функционированием информационных систем при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются: современные программные продукты; квалифицированный персонал; базы данных информационных потоков.

Коммуникация представляет собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля. Например, персонал экономического субъекта должен быть осведомлен о рисках, относящихся к сфере его ответственности, об отведенной ему роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля и информированию руководства о различных фактах.

Оценка внутреннего контроля производится в отношении всех элементов внутреннего контроля с целью определения их эффективности и результативности функционирования.

Одним из видов оценки внутреннего контроля является непрерывный мониторинг внутреннего контроля, т.е. ежедневный и постоянный анализ всех фактов хозяйственной жизни, осуществляемых в организации.

Заключение

В соответствии с вышеизложенными подходами и рекомендациями к формированию и оценке работы систем внутреннего контроля необходимо обращать основное внимание на соответствие выстроенной в организации системы внутреннего контроля действующим нормативным документом и основному идеологическому «посылу», заложенному в ней — стремлению к минимизации рисков в хозяйственной деятельности и своевременному выявлению злоупотреблений и нарушений.

Система внутреннего контроля представляет собой совокупность методик и процедур, разработанных хозяйствующим субъектом и утвержденных руководством организации в качестве средств контроля для упорядоченного и эффективного ведения бухгалтерского учета и всей производственно-хозяйственной деятельности. Система внутреннего контроля является элементом управления, который позволяет его руководству с достаточной степенью уверенности утверждать, что персонал на своем уровне правильно понимает политику организации и все поставленные руководством цели достигаются с соблюдением установленных норм.

Данные рекомендации следует использовать в организации начиная с первого этапа постановки системы внутреннего контроля — на стадии формирования учетной политики на соответствующий временной период.

Список источников

1. Белов Н.Г. Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве // *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*, 2011, no. 1, с. 48-56.
2. Ендовицкая Е.В., Колесникова Е.Ю., Тулинова Е.И. *Финансовый контроль и аудит*. Воронеж, ВГУИТ, 2013.
3. Игошина Ю.А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета // *Вестник НГИЭИ*, 2014, no. 1 (32), с. 59-69.
4. Кондрашова Н.В., Ендовицкая Е.В., Лылов А.И. Терминологическая систематизация научных взглядов на категории, определяющие финансовую состоятельность организации // *Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки*, 2015, no. 2 (142), с. 25-31.
5. Кондрашова Н.В., Ендовицкая Е.В., Тринеева М.Ю. Функциональный подход к анализу деловой активности организации // *Экономика и предпринимательство*, 2013, no. 6(35), с. 398-401.
6. Маренков Н.Л. *Ревизия и контроль в коммерческих организациях*. Ростов-на-Дону, Феникс, 2004.
7. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. *Ревизия и контроль*. Москва, ИД ФБК-ПРЕСС, 2005.
8. Парамонова Л.А. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта // *Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция*, 2012, no. 2, с. 362-365.
9. Родина Л.А., Кучеренко О.В., Завадская В.В. К вопросу о внутреннем контроле в системе управления затратами // *Вестник Омского университета. Серия «Экономика»*, 2013, no. 2, с. 189-192.
10. Хосиев Б.Н., Боцоева К.А. Контроль и оценка организации бухгалтерского учета на предприятиях АПК // *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*, 2011, no. 3, с. 33-38.

SCIENTIFIC APPROACHES REVEAL THE ESSENCE AND CONTENT OF INTERNAL CONTROL

Borshchevskaya Elena Petrovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University of Engineering Technologies, Revolution ave., 19, Voronezh, Russia, 394036; e-mail: ebogah0578@yandex.ru

Purpose: analysis of the terminological component of the concept of internal control and its major constituent elements. *Discussion:* Due to the existing necessity for the timely implementation of internal control, the author analyzes the essence and content of this procedure. Despite the availability of publications on the subject, many business entities do not fully understand the necessity of formation of the system of internal control and mechanism for its implementation. *Results:* the author outlines the key elements of the internal control and examines their composition and specificity of recommended concept the formulation of the system of internal control of the organization.

Keywords: internal control, internal controls, control environment, procedures and assessment of internal controls.

Reference

1. Belov N.G. Razvitie vnutrennego kontrolya v sel'skom khozyaystve [The development of internal control in agriculture]. *Bukhgalterskiy uchet v sel'skom khozyaystve*, 2011, no. 1, pp. 48-56. (In Russ.)
2. Igoshina Yu.A. Sistema vnutrennego kontrolya kak element upravlencheskogo ucheta [System of internal control as an element of management accounting]. *Vestnik NGIEI*, 2014, no. 1(32), pp. 59-69. (In Russ.)
3. Endovitskaya E.V., Kolesnikova E.Yu., Tulinova E.I. *Finansovyy kontrol' i audit* [Financial control and audit]. Voronezh, VGUIT, 2013. 128 p. (In Russ.)
4. Kondrashova N.V., Endovitskaya E.V., Lylov A.I. Terminologicheskaya sistematizatsiya nauchnykh vzglyadov na kategorii, opredelyayushchie finansovuyu sostoyatel'nost' organizatsii [Terminological systematization of scientific views on the category, determine the financial viability of the organization]. *Vestnik Tambovskogo universiteta. Seriya: Gumanitarnye nauki*, 2015, no. 2 (142), pp. 25-31. (In Russ.)
5. Kondrashova N.V., Endovitskaya E.V., Trineeva M.Yu. Funktsional'nyy podkhod k analizu delovoy aktivnosti organizatsii [Functional approach to the analysis of business activity of the organization]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, 2013, no. 6(35), pp. 398-401. (In Russ.)
6. Marenkov N.L. *Reviziya i kontrol' v kommercheskikh organizatsiyakh* [Audit and control in business organisations]. Rostov-on-Don, Feniks, 2004. (In Russ.)
7. Mel'nik M.V., Panteleev A.S., Zvezdin A.L. *Reviziya i kontrol'* [Audit and control]. Moscow, ID FBK-PRESS, 2005. (In Russ.)
8. Paramonova L.A. Tipologiya i modeli organizatsii vnutrennego kontrolya ekonomicheskogo sub"ekta [Typology and models of organization of internal control of the economic subject]. *Resursy. Informatsiya. Snabzhenie. Konkurentsya*, 2012, no. 2, pp. 362-365. (In Russ.)
9. Rodina L.A., Kucherenko O.V., Zavadskaya V.V. K voprosu o vnutrennem kontrole v sisteme upravleniya zatratami

[To the question of internal control in the system of cost management]. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya «Ekonomika»*, 2013, no. 2, pp. 189-192. (In Russ.)

10. Khosiev B.N., Botsoeva K.A. Kontrol'

i otsenka organizatsii bukhgalterskogo ucheta na predpriyatiyakh APK [Monitoring and evaluation of the organization of accounting at the agricultural enterprises]. *Bukhgalterskiy uchet v sel'skom khozyaystve*, 2011, no. 3, pp. 33-38. (In Russ.)