

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАК ЭЛЕМЕНТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Ключевые слова: *внутренний аудит, контрольная среда, ревизия, система внутреннего контроля, средства контроля, управленческий учет.*

Аннотация. *В статье обобщено понятие системы внутреннего контроля, его цель, задачи, субъект, объект, формы, модели и выделены подсистемы. Определены составные элементы системы внутреннего контроля: контрольная среда, средства контроля и информационная система. Проведена сравнительная характеристика моделей организации систем внутреннего контроля: внутреннего (управленческого) контроля, ревизии и внутреннего аудита.*

Для оптимальной работы организации, в том числе сельскохозяйственные, должны иметь эффективную систему управления. Для управления необходима информация, источниками ее получения, как правило, выступают учетные и не учетные данные. Наиболее приемлемой системой получения информации является управленческий учет. Управленческий учет состоит из ряда элементов: бюджетирование; центры ответственности, управленческая (внутренняя) отчетность; управленческий (внутренний) анализ и управленческий (внутренний) контроль; система автоматизации управленческого учёта и др.

Система внутреннего контроля может быть отдельной функцией управления в организации, а может быть интегрирована с системой управленческого учета, что можно наблюдать в последнее время, как в теории, так и в практике.

Данная интеграция позволяет системе управленческого учета получать дополнительную информацию, а системе внутреннего контроля использовать новые методы контроля.

Как все вопросы экономики, контроль, в том числе внутренний, регулируется законодательно, следует отметить, что отдельные нормативные документы, в полной мере регулирующие весь процесс контроля во всех его проявлениях находятся, на стадии разработки, но

ряд документов регулирует отдельные направления:

1. ФЗ «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26.12.1995 г.
2. ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 08.12.1998 г.
3. ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» № 193-ФЗ от 08.12.1995 г.
4. ФЗ «О крестьянских (фермерских) хозяйствах» № 74-ФЗ от 11.06.2003 г.
5. ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. и ПБУ.
6. ФЗ «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. и ФСАД.
7. Требования к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом (за исключением кредитных организаций) Постановление Правительства РФ № 667 от 30.06.2012 г.
8. Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах. Утв. Банком России от 16.12.2004 № 242-П.
9. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях. Утверждены директором Департамента финансов и отчетности Е. В. Фасовой при Министерстве сельского хозяйства РФ от 16.05.2005 г.
10. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ).

В данных документах представлены требования к внутреннему контролю либо даны краткие указания по его осуществлению. В группе документов, регулирующих организационно-правовые формы, рассмотрены вопросы проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций путем создания ревизионных комиссий. Постановление Правительства РФ № 667 устанавливает требования к внутреннему контролю только за денежными средствами или иным имуществом с особой целью – противостоять легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансового терроризма. Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах довольно полно описывает многие моменты, но распространяется только на указанные организации. Новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязал все хозяйствующие субъекты осуществлять контроль за всеми фактами хозяйственной жизни, тогда как ранее ряд документов, регулирующих бухгалтерский учет,

только давал и рекомендации, в частности в Методических рекомендациях по учетной политике в сельскохозяйственных организациях приведен раздел 2.8. Примерный порядок организации внутреннего контроля [8].

В Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности дано определение: «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 том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку: а) соблюдения требований законодательства; б) точности и полноты документации бухгалтерского учета; в) своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности; г) предотвращения ошибок и искажений; д) исполнения приказов и распоряжений; е) обеспечения сохранности имущества организации» [10].

Недостаточное регулирование нормативной базы стало основанием научного поиска для деятелей экономической науки. Единого мнения среди авторов экономической литературы также нет.

Вопросы формирования системы контроля, его цели, задачи, функции, механизмы и сфера деятельности контрольных органов исследованы многими авторами: Беловым Н. Г., Беловой Н. Г., Бурцевым В. В., Карзаевой Н. Н., Колесниковой Е., Кундиус В., Мельник М. В., Парамоновой Л., Пугачевым В. В., Хосиевым Б. Н. и др.

Внутренний контроль хозяйствующего субъекта является одной из функций управления предприятием и состоит в наблюдении за экономическими объектами и процессами с целью проверки соответствия состояния дел действующему законодательству РФ, нормативным актам, а также договорам (Парамонова Л.) [11, с.75].

Система внутрифирменного контроля организации представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности (Родина Л. А., Кучеренко О. В., Завадская В. В.) [13, С189–192].

Экономический контроль как функция управления сельскохозяйственным производством (внутренний контроль) – это проверка финансовой, хозяйственной деятельности экономических объектов и субъектов, направленная на предупреждение правонарушений и злоупотреблений, недопущение хищений, порчи, недостач (Хосиев Б. Н., Боцова К. А.) [14, с. 18].

Наиболее полным определением системы внутреннего контроля, по нашему мнению следует считать предложенная Беловым Л. Г.: 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 её пользователей [4, С.48–56].

Формы внутреннего контроля различны, каждая характеризуется рядом элементов, входящих в нее (рис. 1).

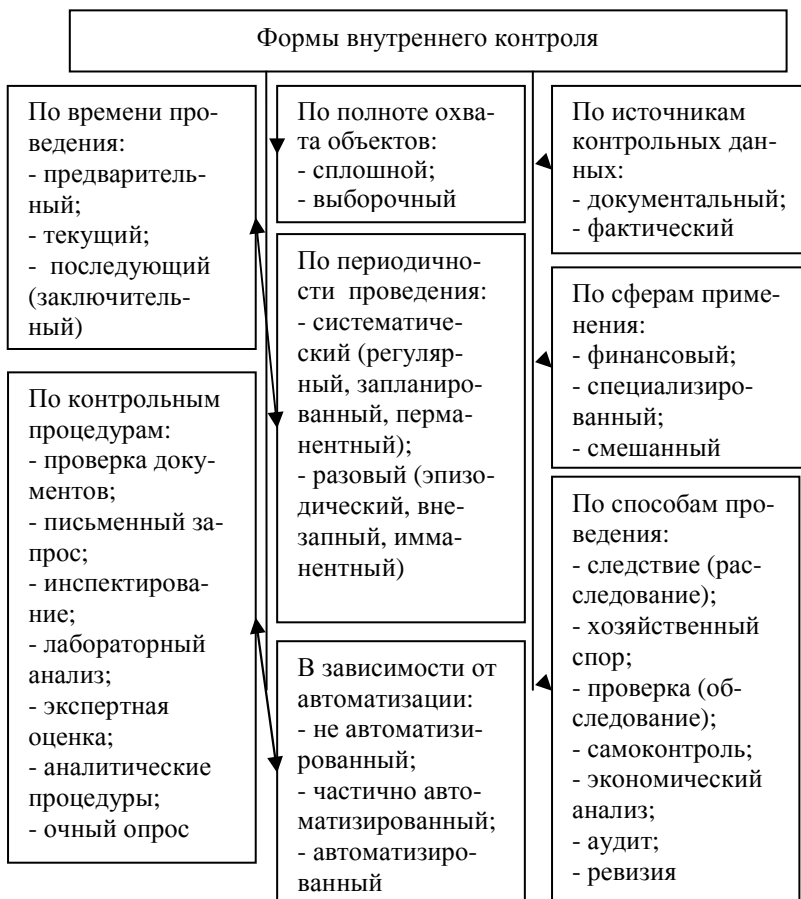


Рисунок 1 – Формы внутреннего контроля

Представленная типология не является исчерпывающей, в связи с постоянным развитием экономической среды и стремлением организаций к использованию инновационных способов управления.

Не сходятся авторы и в выделении составных элементов системы внутреннего контроля:

– девять элементов: субъект контроля (кто контролирует); объект контроля (кого контролируют); принципы контроля; метод (методики) контроля (посредством чего контролируют); техника и технология контроля; процесс контроля; сбор и обработка исходных данных для проведения контроля; результат контроля и затраты на его осуществление; субъект, принимающий решение по результатам контроля (Бурцев В. Л.) [6, с. 8];

– пять элементов: контрольная среда; оценка рисков; контролирующие мероприятия; внутренние коммуникации и мониторинг (Комитет спонсорских организаций США, Стандарт аудита № 8) и субъект контроля; объект контроля; предмет контроля; цель контроля (М. В. Мельник) [10, с. 17]; организационная структура и иерархия подчиненности персонала на разных уровнях принятия решений; функции, полномочия, совокупность задач и целей отдельных структурных подразделений; должностные инструкции сотрудников, осуществляющих внутренний контроль, а также процедуры проведения контроля; порядок стандартизации профессионального уровня и способы контроля профессионального уровня знаний сотрудников службы внутреннего контроля; сроки, формы и периодичность составления отчетности для коммуникативных целей (Колесникова Е.) [6, с. 97];

– четыре элемента: внутренняя контрольная среда; оценка рисков и управление ими; совокупность методов и процедур контроля; мониторинг самой системы внутреннего контроля (В. Кундиус) [7, с. 14–15] и контрольная среда; обязательное документирование; средства контроля и оценка результатов [7, с. 368–370];

– три элемента: среда контроля; средства контроля и процедуры контроля (Н. Г. Белов) [4, с. 48–56] и субъект контроля, контрольная среда, информационная система (Карзаева Н. Н.) [7, с. 78].

Среди всех представленных элементов можно выделить то, что у всех авторов присутствуют:

– контрольная среда (внутренняя контрольная среда или среда контроля) – объективно существующие и субъективно создаваемые условия контроля, обусловленные как независимые от желания руководства внешними и внутренними факторами, так и отношение этого руководства к необходимости эффективного контроля;

– средства контроля (контролирующие мероприятия или совокупность методов контроля) – технические, организационные и документальные средства, обеспечивающие выполнение процедур контроля;

– информационная система (исходные данные, система бухгалтерского учета) – система показателей, определенных и установленных руководством экономического субъекта, поддерживаемая техническими, программными средствами, базами данных, персоналом соответствующей квалификации и процедурами обработки данных.

Перед системой внутреннего контроля стоит цель, вытекающая из определения: достижение эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, выявление, исправление и предотвращение ошибок и искажений информации о состоянии организации, обеспечение, соблюдение законности и обеспечение сохранности активов (ряд авторов ее корректируют, но смысл остается прежним).

На основании цели определяются задачи – конкретные выделенные моменты системы внутреннего контроля. Субъектами внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни является вся вертикаль сотрудников хозяйствующего субъекта [5, с. 65–77].

Объектом является деятельность всего хозяйствующего субъекта, отдельных структурных подразделений, а также информационные потоки (системы).

Совокупность элементов, уточнение цели задачами и выбор объектов формируют модель организации системы внутреннего контроля, которая в деятельности организаций, в том числе сельскохозяйственных, может принимать различные виды: внутренний (управленческий, структурно-функциональный) контроль, ревизия, внутренний аудит и иные (табл. 1).

Таблица 1 – Сравнительная характеристика моделей организации систем внутреннего контроля

| Критерий | Внутренний (управленческий) контроль | Ревизия | Внутренний аудит |
|----------------------|--|--|--|
| 1.Нормативная основа | ФЗ «О бухгалтерском учете», ПБУ, Методические рекомендации и т. д. | ФЗ «Об АО», ФЗ «Об ООО» ФЗ «О с.-х. кооперативах» и т. д. | ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандарты аудита и т. д. |

Продолжение таблицы № 1

| | | | |
|--|---|---|---|
| 2. Сущность | Форма получения информации о состоянии организации | Изучение хозяйственных операций в целях установления соблюдения законности и эффективности деятельности | Система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности финансовой системы внутреннего контроля |
| 3. Структурное подразделение (организации) | Служба внутреннего контроля | Ревизионная комиссия (служба, союз) | Служба внутреннего аудита |
| 4. Рабочая должность | Контролер | Ревизор | Аудитор |
| 5. Конечное стремление | Надзор и поддержание эффективности работы организации | Выявление нарушений для их исправлений и наказа виновных | Определение плохо работающих средств контроля или их отсутствие и предложение их усовершенствования |
| 6. Достоинства | Применяется всеми организациями | Эффективна для контроля сохранности материальных ценностей, расследования мошенничеств и прочего | Сотрудники, проводящие аудит, хорошо знакомы с внутренней структурой, корпоративной этикой и особенностями хозяйствующего субъекта, его подразделений; навыки и опыт внутренних аудиторов остаются внутри организации |

Продолжение таблицы № 1

| | | | |
|------------------------|--|--|---|
| 7. Недостатки | Малоэффективна на стадии формирования планов проверок и последующего контроля над устранением выявленных недостатков | Не занимается предварительным и текущим внутренним контролем | Сравнительно высокие затраты на формирование системы, которые приводят к увеличению себестоимости и возможному сокращению прибыли |
| 8. Размеры организаций | Малые, средние, крупные | В зависимости от организационно-правовой формы | В основном крупные |

Видны и различия и схожесть форм организации систем контроля, кроме того следует отметить, что на организации они могут быть представлены в различных комбинациях начиная с самых простых образований (выполнением функций контроля должностными лицами из числа управляющего персонала) и заканчивая наиболее сложными (службой внутреннего аудита).

Наряду с выделенными, наиболее распространенными моделями внутреннего контроля в последнее время стали появляться новые, такие как аутсорсинг – передача функций внутреннего контроля сторонней организации и консорсинг – разделение функций между ответственными службами организации и внешней специализированной организацией, которая привлекается на стадии постановки службы внутреннего контроля, а также для решения отдельных задач в процессе функционирования системы внутреннего контроля (Парамонова Л.) [11, с. 54].

Контроллинг – совокупность методов оперативного и стратегического менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля, единая система направления на достижение целей организации (Белова Е. Л.) [1, с. 6].

Система внутреннего контроля организации может иметь подсистемы:

- административный контроль – это контроль эффективности и адекватности системы управления в организации;
- правовой контроль – это мониторинг действующего законодательства и проверка соблюдения правильности оформления договоров,

получения лицензий, проверка внутренней документации с юридической точки зрения, определение аспектов претензионной работы юристов, составления искового заявления, апелляционной, кассационной, надзорной жалобы;

– кадровый контроль – это контроль соблюдения правил внутреннего трудового распорядка, распределения рабочего времени сотрудников в целях эффективной организации труда, а также проверка компетентности сотрудников, совершенствования процедуры найма, оценка деятельности должностных лиц;

– бухгалтерский контроль – это проверка законности осуществляемых операций и их учетного оформления, проводимая главным бухгалтером и службой бухгалтерии;

– налоговый контроль – это проверка степени достоверности налогового учета и отчетности экономического субъекта, ее соответствия во всех существующих аспектах нормам, установленных законодательством РФ, правильности формирования, отражения в учете начисления и уплаты налогов и сборов;

– финансовый контроль – это контроль финансовых показателей, обобщенных системой бухгалтерского (финансового) учета, а также бухгалтерского (управленческого) и налогового учета;

– технический (технологический) контроль – это контроль за соблюдением технологии изготовления продукции, выполнения работ (оказания услуг) в соответствии с требованиями технических параметров (норм, нормативов, процедур) (Парамонова Л.) [11, с. 364].

Набор элементов, а также выбор модели (формы) и подсистем системы внутреннего контроля зависит от правовой формы, размеров организации, сложности организационной структуры, видов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности и отношения руководства организации к контролю.

Система внутреннего контроля позволит существенно повысить эффективность системы управления деятельностью организации и обеспечит устойчивое развитие организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Белова Е. Л. Стратегический контроль – один из основных элементов стратегического управленческого учета / Современный бухгалтер. 2010. № 1. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru.
2. Белов Н. Г. Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве / Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2011. № 1. С. 48–56.

3. Бурдуковский С. А. Внешний аудит и внутренний контроль: организация оптимального взаимодействия / Экономические науки. 2010. № 12. С. 368–370.
4. Бурцев В. Л. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика. М: Дашков и К. 2005. 496 с.
5. Карзаева Н. Н. Система внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2013. № 10. С. 65–77.
6. Колесникова Е. Формирование системы контроля в сельскохозяйственном производственном кооперативе / Экономика сельского хозяйства России. 2010. № 9. С. 52–54.
7. Кундиус В., Левичева С. Внутренний контроль в управлении сельхозорганизацией / АПК: экономика, управление. 2007. № 4. С. 14–15.
8. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях. Утверждены директором Департамента финансов и отчетности Е. В. Фасовой при Министерстве сельского хозяйства РФ от 16.05.2005 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru.
9. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. М Ревизия и контроль / М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. 520 с.
10. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ). [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru.
11. Парамонова Л. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция 2012. № 2. С. 362–365.
12. Пугачев В. В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса. М.: Дело и сервис. 2010. 224 с.
13. Родина Л. А., Кучеренко О. В., Завадская, В.В. К вопросу о внутреннем контроле в системе управления затратами // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2013. № 2. С. 189–192.
14. Хосиев Б. Н., Боцоева К. А. Контроль и оценка организации бухгалтерского учета на предприятиях АПК // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2011. № 3. С. 33–38.

ECONOMIC EXPERIENCE OF THE FOREIGN CATERING ESTABLISHMENTS

Keyword: *audit, internal audit, management accounting, means of control, control environment, system of internal control.*

Annotation. *The article generalizes the concept of system of internal control, its purpose, objectives, subject, object, shapes, model and subsystem are distinguished. It also identifies system components of internal control: control environment, means of control and information system. Comparative description of models of organization of internal control is made: internal (management) control, audit and internal audit.*

ИГОШИНА ЮЛИЯ АЛЕКСАНДРОВНА – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, Россия, Княгинино, (buhngiei@yandex.ru).

IGOSHINA JULIA ALEKSANDROVNA – the senior teacher of the chair of bookkeeping, the analysis and audit, Nizhniy Novgorod State engineering-economic institute, Russia, Knyaginino, (buhngiei@ yandex.ru).
