

УДК: 330

Кузнецова Елена Николаевна
Kuznetsova Elena
к.э.н., доцент
Candidate of Science, assistant professor
МАДИ
State Technical University - MADI
Москва, Россия
Moscow, Russia

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ

THEORETICAL ASPECTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE ORGANIZATION

Аннотация: В статье исследованы подходы к определению понятия «внутренний контроль», рассмотрены составляющие элементы системы внутреннего контроля организации, обоснована и представлена структура системы внутреннего контроля и последовательность проведения контрольных действий.

Annotation: The article explores approaches to the definition of the concept of "internal control", considers the constituent elements of the organization's internal control system, substantiates and presents the structure of the internal control system and the sequence of control actions.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля, элементы системы внутреннего контроля

Keywords: internal control, internal control system, elements of the internal control system

Контроль является неотъемлемым элементом любого общества, охватывает все стадии общественного воспроизводства и как функция управления он ориентирован на решение задач, поставленных перед хозяйственной системой. Внутренний контроль заключается в проверке фактов хозяйственной жизни как эффективной и объективной оценки в процессе принятия управленческих решений.

На современном этапе развития менеджмента понятие контроля стало многогранным, благодаря изучению его в сфере учета, аудита и административно-государственной системы.

Рассмотрение организации управления как целенаправленного процесса позволяет выделить следующие его основные стадии: планирование, организация и регулирование, учет, анализ и контроль. При этом В. В. Бурцев указывает на двойственную роль стадии контроля в процессе управления

организацией. Она проявляется, с одной стороны, в «присутствии (проникновении) элементов контроля на каждой из описанных стадий», а с другой стороны, в обеспечении оптимального хода процесса управления на каждой стадии и рассмотрении стадии контроля по отношению к остальным «как упорядочивающее звено управленческого процесса» [4, с. 32]. Таким образом, внутренний контроль является: неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления и обособленной стадией, обеспечивающей информационную прозрачность качества управления на всех других стадиях. Он обеспечивает эффективность связи между хозяйственной деятельностью и управлением организацией.

Обязанность субъекта хозяйствования организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни закреплена в п. 1 ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" [2].

С позиции Минфина определение внутреннего контроля дано в п. 3 Информации Минфина РФ N ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности". Внутренний контроль определен как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в обеспечении эффективности и результативности деятельности экономического субъекта, включая достижение финансовых и операционных показателей и сохранность активов, достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, соблюдение законодательства, включая совершение фактов хозяйственной жизни и ведение бухгалтерского учета [3]. Данная трактовка представляется достаточно широкой, определяющей не только внутренний контроль в сфере бухгалтерского учета, но и в контексте всей системы управления организацией.

В экономической литературе внутренний контроль рассматривается как целостная система с присущей ей определенными качественными характеристиками и количественными параметрами [1, 4, 5, 6,7,8].

Система — это нечто целое, единство закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи частей (т.е. методов, средств, субъектов, объектов контроля).

Поэтому нам представляется более точным определение внутреннего контроля как система наблюдения и проверки с присущей ей совокупностью методов и приемов, проводимых субъектами управления данной организации с целью оценки результативности функционирования в соответствии с определенными ее руководством целями и концепциями. Система внутреннего контроля может быть представлена и как совокупность всех форм контроля, применяемых в самой организации.

Рассматривая внутренний контроль как целенаправленную деятельность управляющей системы, необходимо отметить, что он выступает как

самостоятельный вид этой деятельности и осуществляется в различных формах. Система внутреннего контроля организации формируется на этапе создания организации и в дальнейшем совершенствуется, в зависимости от изменения профиля и направлений хозяйственной деятельности организации или ее организационной структуры. Это обуславливает необходимость четкого определения её составляющих элементов.

Состав элементов внутреннего контроля, определяющих его содержание и организацию в субъекте хозяйствования раскрыт в п. 5 Информации Минфина N ПЗ-11/2013. К ним отнесены: контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля [3].

Среди экономистов, исследующих проблемы организации внутреннего контроля, нет единого мнения относительно ее составляющих элементов. Так, В. В. Бурцев выделяет следующие элементы системы внутреннего контроля: элемент входа (информационное обеспечение контроля), элемент выхода (информация об объекте управления, полученная в результате контроля) и совокупности взаимосвязанных звеньев: среда контроля, центры ответственности, техника контроля (информационно-вычислительная техника и технология), процедуры контроля и система учета [4]. Отдельными экономистами в качестве структурных элементов системы внутреннего контроля определены: объект и субъект контроля, предмет и метод, пользователи контрольной информации, организация и технология контрольного процесса [9, с. 4], организация работы контрольного аппарата и организация труда исполнителей [10, с.164], процесс, внешняя среда, отчет исполнения, обратная связь [11, с.40], субъект контроля, объект контроля, предмет контроля, метод контроля, техника контроля и процесс контроля [12, с. 201], контрольная среда, учетная система, контрольные процедуры [13].

Анализируя сложившиеся у экономистов подходы к определению составных элементов внутреннего контроля, заметим, что, по нашему мнению, достаточно спорным является включение учетной системы в качестве отдельного ее элемента. Учетная система, в системе внутреннего контроля может использоваться, с одной стороны, как источник данных, необходимых для его проведения, с другой стороны, как объект внутреннего контроля, с третьей стороны, система учета включает в себя отдельные контрольные функции и является средством контроля. Таким образом, его можно рассматривать как совокупность отдельных элементов системы внутреннего контроля: элемента входа, объекта и субъекта.

Мы не разделяем мнения тех экономистов, которые не выделяют в качестве элементов системы внутреннего контроля его объект и субъект [10]. Наличие объекта и субъекта является одним из системообразующих свойств любой системы. Взаимосвязь между субъектом и объектом контроля определяет

формирование и развитие внутреннего контроля в системе управления организацией.

Субъектами внутреннего контроля выступает управленческий персонал, специалисты (в том числе должностные лица, в обязанности которых входит проведение контроля), учетный персонал во главе с главным бухгалтером или иное должностное лицо экономического субъекта, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета.

Анализ положений Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" и Информации Минфина РФ N ПЗ-11/2013 позволяет сделать вывод, что на законодательном уровне не определены структурные подразделения организации, обязанные осуществлять внутренний контроль в сфере бухгалтерского учета.

Перечень субъектов внутреннего контроля в силу п. 18.1 Информации Минфина РФ N ПЗ-11/2013 включает: органы управления экономического субъекта; ревизионная комиссия (ревизор) экономического субъекта; главный бухгалтер; внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) экономического субъекта; специальные должностные лица, специальное подразделение экономического субъекта, ответственные за соблюдение правил внутреннего контроля, предусмотренного иными федеральными законами и другой персонал и подразделения экономического субъекта [3].

Объектом внутреннего контроля является предмет, на который направлено контрольное воздействие. Как отмечено Чижевской Л.В. и Мирошник В.В. «объектами внутреннего контроля являются не только факты хозяйственной жизни и объекты учета (имущество, источник его происхождения, хозяйственные операции), но и экономические явления, которые уже произошли, и те, которые еще не являются фактами, а находятся в процессе исполнения» [14].

Изучение объекта контроля и идентификация выявленных отклонений от установленных нормативов, планов и целей, а также оценка рисков производится субъектами контроля с соблюдением методик и процедур внутреннего контроля. В соответствии с п. 8.4. Информации Минфина РФ N ПЗ-11/2013 процедуры внутреннего контроля основываются на принципах и стандартах, составляющих контрольную среду экономического субъекта, и применяются с учетом ее особенностей [3].

На основе обобщения мнений экономистов нам представляется целесообразным определение следующих составляющих элементов системы внутреннего контроля: элемент входа (информационное обеспечение контроля), элемент выхода (информация об объекте управления, полученная в результате контроля) и совокупность взаимосвязанных звеньев: объект и субъект контроля, среда контроля, методика и процедуры контроля. Структура системы внутреннего контроля и последовательность выполнения контрольных действий представлена на рисунке 1.

Качественная и своевременная информация обеспечивает функционирование внутреннего контроля и возможность достижения им поставленных целей, формируя элемент входа. Информация об объекте управления, полученная в результате контроля, должна иметь ограничение доступа и не быть доступной всем сотрудникам организации. Ограничивать доступ к такой информации имеют право как руководители организации, так и непосредственно субъект контроля.



Рис. 1. Структура системы внутреннего контроля и последовательность проведения контрольных действий

В соответствии с п. 6 Информации Минфина РФ N ПЗ-11/2013 контрольная среда представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом [3].

Администрация организации несет ответственность за разработку и практическую реализацию всей системы внутреннего контроля. От поставленной цели управления организацией и интересов ее руководства зависит организация внутреннего контроля, а также выбор ее методик и приемов контроля, адекватных специфике деятельности субъекта хозяйствования.

Библиографический список:

1. Бурцев, В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.

2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 18.01.2022)
3. Информация Минфина от 26.12.2013 N ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности" [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 18.01.2022)
4. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; под. ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
5. Веренкова А. А. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации на стадии планирования аудита / А. А. Веренкова // Аудитор. – 2001. – № 9. – С. 25-29.
6. Воропаев Ю. Н. Система внутреннего контроля организации / Ю. Н. Воропаев // Бух. учет. – 2003. – № 9. – С. 58-60.
7. Качкова О.Е. Организация учета и внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях: монография / О.Е. Качкова, Л.В. Клепикова, Т.И. Кришталева и др.. — М. : Издательство «Русайнс», 2015. – 256 с.
8. Болкунова Ю.Н. Риски бизнеса в системе внутреннего контроля коммерческой организации: дисс. ... к.э.н. – Санкт-Петербург, 2016. – 210 с.
9. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу / А. М. Кузьмінський [та ін.]. – Київ : Вища школа, 1993. – 223 с.
10. Пушкар М. С. Бухгалтерський облік: основи методології та організації / М. С. Пушкар [та ін.]. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 423 с.
11. Погрібна О. П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка / О. П. Погрібна // Фін. контроль. – 2002. – № 1. – С. 39-43.
12. Калюга Е. В. Финансово-хозяйственный контроль в системе управления : монография / Е. В. Калюга. – Киев : Ельга, Ника-Центр, 2002. – 360 с.
13. Рожнова О.В. Оценка эффективности СВК российских организаций в условиях кризисных экономических явлений и вступления России в ВТО // Аудиторские ведомости. 2015. N 10. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 18.01.2022)
14. Чижевская Л.В., Мирошник В.В. Проблемы организации системы внутреннего контроля в Украине с учетом передовой международной практики // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 14. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 18.01.2022)
15. Поленова С.Н. Система внутреннего контроля: теоретический аспект построения и функционирования // Аудитор. – 2016. – N 6. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 18.01.2022)

