

## ФОРМИРОВАНИЕ И ОЦЕНКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

© 2014 В.А. Маняева, А.А. Фадеева\*

**Ключевые слова:** внутренний контроль, система внутреннего контроля, субъект и объекты внутреннего контроля, учетные системы, средства внутреннего контроля, контрольная среда, оценка рисков и внутреннего контроля.

Рассматривается внутренний контроль как система, основными элементами которой являются его субъект и объект, учетные системы и средства, контрольная среда, временные рамки, оценка его результативности, а функциональными формами могут выступать косорсинг и аутсорсинг.

К обязанностям экономического субъекта относятся организация и осуществление внутреннего контроля. В Федеральном законе “О бухгалтерском учете” от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ в ст. 19 “Внутренний контроль” указано, что “экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни”<sup>1</sup>. В 2013 г. Министерством финансов Российской Федерации была опубликована информация № ПЗ-11/2013 “Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности”. В данном документе внутренний контроль рассматривается как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что, во-первых, экономический субъект обеспечивает эффективность и результативность своей деятельности путем выполнения принятых финансовых и операционных показателей при одновременной сохранности активов; во-вторых, достигаются достоверность и своевременность представления бухгалтерской и иной отчетности; в-третьих, соблюдается действующее законодательство при совершении фактов хозяйственной жизни и при ведении бухгалтерского учета<sup>2</sup>.

Исходя из вышеприведенных требований Минфина РФ можно определить, что внутренний контроль - это совокупность методик и процедур, используемых экономическим

субъектом по упорядоченному, рациональному и эффективному осуществлению фактов хозяйственной жизни на базе установленной организационной структуры.

Главные задачи внутреннего контроля - предупреждение возникновения ошибок в процессе ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и обеспечение достижения финансовых и нефинансовых показателей деятельности предприятия при одновременной сохранности его активов.

Одной из задач системы внутреннего контроля является проверка функционирования проверяемого объекта на предмет соответствия его деятельности законам, правилам, стандартам и прочим нормативным актам, на основании которых принимаются управленческие решения. Если в момент проверки будут выявлены отклонения от требований и правил, субъект контроля должен выявить причину их возникновения, а также своевременно разработать ряд мероприятий по их устранению.

Внутренний контроль подразумевает под собой организацию проверки и надзора внутри экономического субъекта. Экономический субъект должен:

- ◆ соблюдать требования законодательства;
- ◆ обеспечивать точность и полноту первичной документации, регистров бухгалтерского учета;
- ◆ осуществлять подготовку бухгалтерской отчетности в соответствии с достоверными показателями и в указанный срок;

\* Маняева Вера Александровна, доктор экономических наук, профессор Самарского государственного экономического университета. E-mail: manyaeva58@mail.ru; Фадеева Алевтина Анатольевна, магистрант. - Самарский государственный экономический университет. E-mail: alevtinai@mail.ru.

- ◆ своевременно исправлять ошибки и искажения;

- ◆ обеспечивать целостность и сохранность имущества предприятия.

Внутренний контроль следует рассматривать как систему, которая представляет собой целостность событий и явлений, связанных между собой и оказывающих воздействие на иные ситуации или явления. По мнению отдельных исследователей, «система контроля - это совокупность процессов, организованных, внедренных и осуществляемых руководством предприятия с целью получения разумной уверенности в достижении поставленных целей, достоверности финансовой информации и обеспечения экономической безопасности предприятия»<sup>3</sup>.

Таким образом, под внутренним контролем можно понимать совокупность действий, направленных на выявление отклонений от существующих регламентов и правил, установленных экономическим субъектом. Система внутреннего контроля представляет собой единство связанных между собой элементов. В данную совокупность входят следующие элементы:

- ◆ субъект и объект внутреннего контроля;
- ◆ учетная система;
- ◆ средства (процедуры) внутреннего контроля;

- ◆ контрольная среда;
- ◆ временные рамки внутреннего контроля;
- ◆ оценка рисков;
- ◆ оценка результативности и системы внутреннего контроля.

К *субъекту контроля* относятся соответствующие органы и лица, осуществляющие внутренний контроль. Они ведут практическую деятельность над реализацией контроля, обладают правами, обязанностями и ответственностью, которые регламентируются нормами правовых актов. В качестве субъекта контроля могут выступать контрольно-ревизионный отдел, служба внутреннего контроля (СВК), служба экономической безопасности, отдел контроля качества. Важно, чтобы эти структуры не дублировали деятельность других подразделений, иначе это может привести к неэффективности системы внутреннего контроля. При этом «контроль как элемент системы управления характеризуется взаимоотношениями между субъектами контроля и орга-

низациями, которые они учредили (собственники или государство) или возглавили (наемные руководители), носящими административно-командный характер и обусловленными правом первых воздействовать на вторых и применять в отношении них меры принуждения, не противоречащие действующему законодательству, а также обязанности вторых выполнять требования собственников и руководителей, не выходящие за рамки полномочий, которыми они наделены»<sup>4</sup>.

*Объектом внутреннего контроля* является предмет, над которым осуществляется контроль. В качестве предмета могут выступать любые процессы, осуществляемые экономическим субъектом, а также активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы, показатели бухгалтерской и иной отчетности.

Совокупность форм и методов, применяемых экономическим субъектом для организации и ведения учета объектов, а также показателей отчетности образует *учетную систему*. Любой экономический субъект имеет три подсистемы: бухгалтерского (финансового), налогового, управленческого учетов.

Цель бухгалтерского финансового учета состоит в обеспечении информацией широкого круга пользователей, и прежде всего внешних по отношению к организации. Однако это не предполагает, что данные финансового учета не используются внутренними пользователями для принятия ими управленческих решений. Из потребности удовлетворения интересов различных пользователей вытекает необходимость стандартизации финансового учета как определенного бизнес-процесса, а также финансовой отчетности как результата этого процесса.

Налоговый учет ведется в целях исчисления налоговой базы и величины отдельных видов налогов: «Налоговый учет, основываясь на данных финансового учета, может применять свои принципы, нормы и процедуры для расчета налогооблагаемой базы... Основным объектом налогового учета являются налогоплательщик и его хозяйственная деятельность. При этом границы организации как налогоплательщика и границы организации как экономического субъекта могут не совпадать»<sup>5</sup>.

Управленческий учет представляет собой «самостоятельную систему сбора идентифи-

кации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации в рамках данной организации для планирования, анализа, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта в процессе достижения им текущих и стратегических целей”<sup>6</sup>.

Говоря об учетной системе внутреннего контроля, следует рассматривать ее с точки зрения формирования единого информационного пространства на основе первичного учета, который в последующем будет использоваться для обобщения данных в необходимых аналитических разрезах в регистрах бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учетов. При этом могут использоваться система счетов и двойная запись. Информация всех подсистем учета позволит сформировать отчетность как для внутренних, так и для внешних пользователей. Показатели отчетности будут являться объектом внутреннего контроля.

К *средствам (процедурам) контроля* относятся конкретные мероприятия по его осуществлению, которые установлены высшим органом управления субъектом и приводятся в действие сотрудниками предприятия в ходе своей непосредственной деятельности. Перечень средств (процедур) внутреннего контроля разрабатывается и утверждается экономическим субъектом самостоятельно в составе регламентов, внутренних положений, рекомендаций и инструкций. При этом следует использовать перечень процедур внутреннего контроля, предусмотренный п. 8 Информации № ПЗ-11/2013. Одновременно следует обращать внимание на человеческий фактор, который подразумевает совершение системных ошибок или недочетов в автоматизированных системах обработки и контроля информации.

*Контрольная среда* - совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, когда руководство экономического субъекта сознает всю важность и значение системы контроля внутри предприятия, когда определяются цели и задачи, создается надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля.

*Временными рамками* обозначаются период, в течение которого будет производиться внутренний контроль, и его периодичность.

*Оценка рисков* - это процесс их выявления и анализа. В первую очередь осуществляется оценка рисков, связанных с вероятностью наступления последствий недостижения экономическим субъектом своих поставленных целей. В части бухгалтерского (финансового) и налогового учетов это связано с достоверностью расчета показателей и представления их в бухгалтерской и налоговой отчетности. Должное внимание при проведении внутреннего контроля должно быть уделено превышению руководством или другим персоналом должностных полномочий, приведших к возникновению злоупотреблений. Злоупотребления могут возникнуть в операциях по приобретению и использованию активов в результате совершения коррупционных действий, включая коммерческий подкуп и др.

*Оценка внутреннего контроля* осуществляется в отношении следующих элементов внутреннего контроля: учетной системы, средств (процедур) внутреннего контроля и контрольной среды.

Оценка результативности контроля предполагает определение научно обоснованных критериев или показателей, которые бы эффективно и возможно полнее характеризовали содержание этого понятия. При выборе критериев и показателей результативности контроля необходимо учитывать уровень управленческой системы предприятия, на котором осуществляется проверка.

При оценке внутреннего контроля в отношении учетной системы следует рассмотреть качество ее основного элемента - учетной политики. Как известно, учетная политика представляет собой совокупность методов ведения учета. Она содержит методические положения и способы по ведению учета, а также рабочий план счетов, формы учетных регистров, график документооборота. Учетная политика является основным инструментом обеспечения унификации методов учета и рациональной организации документооборота. В составе учетной политики можно рассматривать три части: бухгалтерский, налоговый и управленческий учеты. Критерием оценки будут являться положения, утвержденные в учетной политике. Проведение тестирования осуществляется по объектам контроля и позволяет отразить его результаты в

отчете о проведении проверки на основании результатов теста, в котором предусматривается оценка качества организационных и методических документов.

Оценка результативности внутреннего контроля, его средств (процедур) осуществляется путем анализа достоверности информации по различным объектам учета в части документального оформления (проведен ли контроль взаимосвязанных фактов хозяйственной жизни; осуществлены ли разграничение полномочий и ротация обязанностей; проводился ли контроль фактического наличия и состояния объектов; каким образом осуществлен контроль процедур, связанных с компьютерной обработкой информации и информационными системами).

В отношении оценки контрольной среды следует обратить внимание на следующее: имеется ли решение руководителя экономического субъекта об образовании СВК, определены ли основные функции, права, обязанности и ответственность службы и ее сотрудников, сформирована правовая база (положение об СВК, должностные инструкции внутренних контролеров; программы проведения внутреннего контроля; оценка качества учетной информации; акты о результатах внутреннего контроля; журнал регистрации внутренних проверок; тесты по оценке СВК).

Другое направление оценки результативности контрольной среды - это разработка и выбор методов измерения и оценки эффективности работы отделов, служб, конкретных исполнителей, осуществляющих контрольные функции. Данное направление играет важную роль в успешном проведении внутреннего контроля.

Критерии результативности контроля могут выражаться в количественных и качественных показателях, дающих полное представление о его эффективности.

К качественным показателям контроля можно отнести: качество оформленных документов; уровень квалификации контролеров; соответствие документов регламентирующим материалам; соблюдение установленных объемов, сроков и периодов проверки; своевременность и качество устранения несоответствий в работе; обоснованность выводов; правильность и целесообразность рекомендаций; достижение целей проверки.

Показателями продуктивности контроля следует считать: выполнение утвержденного плана контроля; количество проведенных проверок на одного контролера; процент (количество) проверок, проведенных в соответствии с отведенным временем; количество выполненных контрольных процедур; количество и сумма выявленных нарушений; количество предложений по решению проблемных вопросов, количество неисполненных контрольных мероприятий.

Эффективная система внутреннего контроля позволяет обеспечить:

- ◆ сохранность активов;
- ◆ выявление отклонений от параметров контроля и своевременное внесение корректировок, предотвращение ошибок и искажения информации;
- ◆ правильное оформление бухгалтерских документов;
- ◆ подготовку бухгалтерской (финансовой) и другой отчетности в установленный срок и с достоверными данными;
- ◆ соблюдение всех требований действующего законодательства.

Рациональная и эффективная система внутреннего контроля приведет к успешному развитию бизнеса, так как:

- ◆ во-первых, появляется потенциал эффективного использования ресурсов хозяйствующего субъекта, что будет способствовать проведению рыночной ценовой политики;
- ◆ во-вторых, повышается качество показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, что способствует привлечению выгодных инвестиций;
- ◆ в-третьих, у собственников предприятия появляется возможность контролировать действия топ-менеджеров, проверять соответствие их действий целям бизнеса. В свою очередь, у топ-менеджеров появляется возможность проверять эффективность работы структурных подразделений и филиалов экономического субъекта.

Функциональными формами внутреннего контроля могут выступать косорсинг и аутсорсинг.

Косорсинг локализует систему внутреннего контроля в рамках экономического субъекта, привлекая в определенных случаях экспертов или консультантов извне. Аутсорсинг подразумевает полную передачу действий

по осуществлению внутреннего контроля компетентной компании или консультанту извне.

Положительный эффект от использования данных систем функционирования заключается в возможности прибегать к услугам экспертов, специализирующихся в различных областях, получать гибкие ответы на любые возникшие вопросы. Также появляется возможность использовать передовые технологии в момент проведения проверок и осуществления консультационных услуг.

Чтобы добиться большей эффективности в работе системы внутреннего контроля экономических субъектов, необходимо привлекать партнерские программы извне, приглашать независимых специалистов, занимающихся данным направлением деятельности.

В заключение следует указать, что результатом проведения внутреннего контроля экономическим субъектом является обеспечение готовности к проверкам внешних контрольных органов. Для этого необходимо предусмотреть контрольно-ревизионные мероприятия: обеспечение сохранности и экономии всех видов ресурсов на каждом этапе деятельности предприятия; предоставление руководству информации о производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельности в установленные сроки; проведение плановых и внеплановых инвентаризаций активов и финансовых обязательств организации; обеспечение интеграции учетных подсистем; проведение мониторинга всех сто-

рон деятельности предприятия; предоставление достоверной финансовой и другой отчетности внешним контрольным органам в установленные сроки; готовность к взаимодействию с внешними контрольными структурами и к предупреждению санкций с их стороны.

---

<sup>1</sup> Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: федер. закон от 21 нояб. 1996 г. № 129-ФЗ, с изм. и доп. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс" Загл. с экрана.

<sup>2</sup> Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : информация М-ва финансов Рос. Федерации № ПЗ-11/2013. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс". Загл. с экрана.

<sup>3</sup> Пискунов В.А., Каштанова А.В. Контроль в обеспечении экономической безопасности предприятия // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2013. № 2 (100). С. 83.

<sup>4</sup> Лукин А.Г. Финансовый контроль как элемент системы финансового управления организацией // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 2 (112). С. 95.

<sup>5</sup> Волков Д.Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации : учеб. пособие. СПб. : Изд. дом С.-Петербур. ун-та, 2006. С. 25.

<sup>6</sup> Маняева В.А. Формирование учетно-информационного обеспечения в системе стратегического контроллинга // Управленческий учет. 2011. № 11. С. 88.

*Поступила в редакцию 27.06.2014 г.*