

## МЕСТО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ И ФОРМА ЕГО ОРГАНИЗАЦИИ

*Рассматриваются понятие внутреннего контроля, его предмет, объекты, субъекты, элементы системы внутреннего контроля. Определено место системы внутреннего контроля в организационной структуре предприятия и перечислены этапы формирования системы на небольших предприятиях.*

**Ключевые слова:** контроль, система внутреннего контроля, элементы системы внутреннего контроля, форма организации внутреннего контроля, косорсинг.

Тенденция широкого внедрения международных стандартов учёта, изменения в законодательстве Российской Федерации делают неизбежным преобразование в управлении, требуя при этом совершенствования в организации учёта и контроля.

Отсутствие научно обоснованных рекомендаций по организации системы внутреннего контроля требует глубокого исследования этого вопроса, что и определяет актуальность темы статьи. В этой связи, предлагаемые организационные основы формирования системы внутреннего контроля приобретают научное и практическое значение, и являются адекватными потребностям современного предприятия.

На любом предприятии роль и значение контроля также существенны, как учёт, управление, экономический анализ хозяйственной деятельности. Нормальная деятельность экономического субъекта совершенно невозможна при отсутствии в нём правильно организованного контроля [14], который предназначен не только для раскрытия ошибок или злоупотреблений, но и рассмотрения целесообразности совершаемых операций. «Контроль — объективно необходимое слагаемое хозяйственного механизма при любом способе производства» [10].

В настоящее время всё больше предприятий уделяют особое внимание внутреннему контролю, поскольку он выступает важнейшим элементом отлаженного механизма управления. Вопрос о проверке системы внутреннего контроля рассматривался в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, в связи с чем «аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля клиентов» [14]. Кроме того, в соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учёте» [1] экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

В экономической литературе не сложилось однозначного понятия контроля вообще и внутреннего контроля в частности. Учитывая данный факт, рассмотрим некоторые теоретические вопросы, связанные с контролем.

В переводе с французского «контроль» означает проверку чего-либо. В Большом экономическом словаре контроль определяется как «система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект» [9].

Среди видов контроля особое место занимает внутренний контроль. Внутренний контроль глубоко проникает в функции менеджмента, организационную деятельность предприятия, обеспечивает информацией о качестве управленческой деятельности, представляет руководству данные анализа, оценки, рекомендации, советы, а также финансовые прогнозы о проверяемых объектах.

Системе внутреннего контроля исследователями и практиками даны различные определения. Внутренний контроль — это система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия.

Внутренний контроль, по мнению зарубежных учёных, «это контроль, который осуществляется путём проверки и оценки адекватности и эффективности других видов контроля» [3].

А. К. Макальская считает, что «система внутреннего контроля включает в себя надлежащую систему бухгалтерского учёта, контрольную среду и отдельные средства контроля. К отдельным средствам контроля может быть отнесена работа внутренних контрольных служб» [16]. В. Д. Андреев определяет внутренний контроль как систему «контрольных процедур, план организации и методы управления объектом в целях эффективного проведения бизнеса, защиты активов, предотвращения ошибок, аккратности учётных проводок и своевременного представления финансовой информации» [4]. В. В. Бурцев рассматривает внутренний контроль с двух позиций: «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 [11].

В соответствии с информацией Минфина России [2], внутренний контроль — процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчётности;
- в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учёта.

А. М. Богомоллов и Н. А. Голощапов отмечают: «Внутрихозяйственный контроль включает не только бухгалтерский учёт, а всю финансово-хозяйственную деятельность структурных подразделений и предприятия в целом» [8]. Мы придерживаемся этой точки зрения.

По мнению Ю. А. Мишина, предметом внутреннего контроля является производственная и хозяйственная деятельность [17]. Бурцев В. В. пишет, что «предметом внутреннего контроля является наличие, состояние и (или) действие управляемого звена системы управления организацией» [12].

Объектами внутреннего контроля выступают имущество, обязательства, связанные с производством, экономические отношения, «т. е. весь комплекс причинно-следственных взаимосвязей и взаимоотношений, возникающих в результате деятельности экономического субъекта [18].

В качестве субъектов внутреннего контроля авторы выделяют «бухгалтерскую, финансовую, другие функциональные службы предприятий и объединений в пределах установленной компетенции» [6] или «работника или участника (владельца) организации, совершающего контрольные действия при исполнении возложенных на него обязанностей либо только на основании соответствующих прав» [12].

Целями организации внутреннего контроля на предприятии являются: информационное обеспечение системы управления для получения возможности принятия эффективных решений; обеспечение эффективного функционирования организации, её устойчивости и максимального развития в условиях многоплановой конкуренции; обеспечение соблюдения политики руководства каждым работником предприятия; обеспечение сохранности имущества предприятия и эффективное использование его ресурсов и потенциалов; своевременная адаптация предприятия к изменениям во внутренней и внешней среде.

В целях повышения эффективности процесса управления на предприятии необходимо внедрение контрольных процедур на каждой его стадии. На стадии планирования реализуются следующие контрольные функции: оценка рациональности возможных вариантов плановых решений; соответствие плановых решений принятым установкам и намеченным ориентирам, а также общей стратегии. На стадиях организации и регулирования реализации управленческих решений необходим контроль правильности процесса реализации принятых плановых решений для достижения необходимых результатов. На стадии учёта должен быть обеспечен контроль: за наличием и движением имущества; рациональным использованием производственных ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами; состоянием выданных и полученных обязательств; целесообразностью и законностью хозяйственных операций организации и т. д. На стадии анализа осуществляется оценка информации о результатах выполнения управленческих решений на основе её разложения на различные составляющие и их соотнесения между собой.

Таким образом, внутренний контроль организации является:

- неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления;
- «обособленной» стадией, обеспечивающей информационную прозрачность на предмет качества хода процесса управления на всех других стадиях [12].

Внутренний контроль включает в себя определённый набор элементов, которые определяются характером управления делами и объединены с механизмом функционирования предприятия в единое целое. Зарубежные авторы выделяют в структуре внутреннего контроля три составляющих элемента: контрольную среду; систему бухгалтерского учёта компании; процедуры контроля [3, 5, 18]. Отечественные экономисты добавляют ещё два элемента: информационное обеспечение и технику контроля [12].

В соответствии с информацией Минфина России [2], основными элементами внутреннего контроля являются:

а) контрольная среда, представляющая 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;

б) оценка рисков, которая представляет собой процесс выявления и анализа сочетания вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности;

в) процедуры внутреннего контроля — действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта;

г) информация, обеспечивающая функционирование внутреннего контроля и возможность достижения им поставленных целей;

д) коммуникация, представляющая собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля;

д) оценка внутреннего контроля, осуществляемая в отношении элементов внутреннего контроля, с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения.

Эффективность деятельности предприятия напрямую зависит от организации внутреннего контроля (как финансового, так и технического), осуществляемого на всех уровнях управления. В мировой хозяйственной практике существует аксиома: «Внутренний контроль должен существовать на всех уровнях организации, так как невозможно делегировать вниз ответственность за контроль» [19]. Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия. Это основное отличие внутреннего контроля от прочих видов контроля.

Следует констатировать, что в настоящее время проблема создания эффективно функционирующей системы внутреннего контроля в большинстве организаций далека от решения, несмотря на всю её актуальность. Результаты исследований показывают, что предприятия, имеющие недостатки в организации системы внутреннего контроля, несут серьёзные финансовые потери, а предприятия, которые уделяют серьёзное внимание внутреннему контролю, имеют лучший результат и в производственно-хозяйственной, и в финансовой деятельности [7]. Многие руководители организаций начинают понимать необходимость хорошо отлаженной системы внутреннего контроля (отчасти причиной служат требования Федерального закона «О бухгалтерском учёте»).

Внутренний контроль — это сложная деятельность, требующая определённой координации. Многообразие объектов и предметов контроля, их функциональные различия предопределяют необходимость поиска универсальной структуры и организации контрольной деятельности.

В экономической литературе на данный момент нет общепринятого определения понятия формы внутреннего контроля и общепризнанной классификации его форм, по сравнению, например, с формами бухгалтерского учёта. По мнению одних авторов [15], внутренний контроль может осуществляться в двух организационных формах:

1) Контроль, осуществляемый непосредственно на каждом рабочем месте. Примером такой формы организации внутреннего контроля могут служить: контроль при выполнении операций бухгалтерского учёта, осуществляемый параллельно с учётной работой и органично с ней связанный; самоконтроль или совместный контроль на производственных участках; контроль в функциональных отделах; контроль за реализацией управленческих решений.

2) Контроль, осуществляемый специально созданным контрольным аппаратом. К примерам данной формы организации внутреннего контроля относятся: контроль учётных документов, выполняемый специально созданными методическими центрами контроля; проведение внутренних ревизий специально созданным на предприятии контрольно-ревизионным аппаратом.

По мнению Бурцева В. В., следует выделять такие формы внутреннего контроля, как: внутренний аудит и структурно-функциональную форму внутреннего контроля [11]. Выбор формы внутреннего контроля зависит от сложности управленческой структуры, организационно-правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности, отношения руководства предприятия к контролю.

Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным (холдинговым объединениям или транснациональным корпорациям) и некоторым средним организациям, в основном обладающими следующими особенностями:

1. наличием иностранного капитала;
2. усложнённой организационной структурой;
3. многочисленностью филиалов, дочерних компаний;
4. разнообразием видов деятельности;
5. стремлением органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Во многих организациях нет отдела (сектора, бюро, группы и т. п.) внутреннего аудита и ревизионной комиссии (ревизора). В этом случае для осуществления внутреннего контроля целесообразно использовать структурно-функциональную форму внутреннего контроля организации. Осуществление контроля, непременно входящее в должностные обязанности любого руководителя, должно включаться в функции любого ответственного лица [11]. Данная форма, соответствующая требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учёте», должна применяться всеми организациями.

Нам представляется, что создать достаточно эффективную систему внутреннего контроля крайне сложно. Это связано, во-первых, с организационными трудностями; во-вторых, с высокими профессиональными требованиями, предъявляемыми к работникам системы внутреннего контроля, которые должны иметь квалификацию по крайней мере не ниже квалификации лиц, деятельность которых проверяется.

По мнению многих специалистов, привлечение к этому процессу работников подразделений подрывает независимость проверок и снижает их качество. Однако, на наш взгляд, это не совсем так. Произведя расчёт экономической целесообразно-

сти создания службы внутреннего аудита, руководители небольших предприятий увидят, что суммарные затраты на оплату труда работников отдела превысят экономический эффект от проводимой ими работы. При этом необходимо учитывать, что большой информационный потенциал и знания обо всех тонкостях в делах организации выгодно отличает руководителей подразделений, позволяя им ориентироваться в делах организации с большей точностью.

По нашему мнению, принцип независимости, являющийся обязательным при проведении внешнего финансового аудита, становится условным применительно к внутреннему контролю. Понятия «независимость» и «объективность», являясь достаточно близкими по смыслу характеристиками, различаются в том, что первое определяется в организационном контексте, а второе — как профессиональное качество проверяющего. Поэтому при невозможности достижения полной независимости, но при соблюдении принципа объективности, качество внутренних проверок не пострадает.

Система внутреннего контроля имеет больше возможностей для эффективного осуществления с привлечением руководителей различных подразделений, поскольку:

- во-первых, именно они больше всех заинтересованы в достижении целей организации и результативности деятельности;
- во-вторых, как уже отмечено выше, для них нет необходимости вникать в специфические вопросы организации производства и реализации продукции — они профессионально осведомлены в них.

Таким образом, при осуществлении контрольных процедур собственными силами организация может решить все связанные с этой работой проблемы быстро и оперативно.

Конечно, верно и то, что работники подразделений организации адаптированы к её внутренней среде, что является негативным моментом, поскольку они могут не обратить внимания на некоторые существенные недостатки.

Исходя из этого, мы считаем, что наиболее оптимальным способом избежать подобной «привычности» и сформировать эффективно действующую систему внутреннего контроля является косорсинг, предполагающий разделение функций между ответственными лицами организации и внешней специализированной организацией, которая привлекается на стадии постановки системы внутреннего контроля, а также для решения отдельных задач в процессе её функционирования. Косорсинг позволяет обеспечить качественное решение задачи при рациональных затратах.

Преимущества использования косорсинга включают в себя [20]:

1. возможность использовать услуги экспертов в различных областях;
2. доступ к высокопрофессиональным кадрам;
3. гибкость в вопросе привлечения аудиторских ресурсов (например, при внедрении новой системы или необходимости провести внеплановую проверку не придётся отвлекать ресурсы организации от выполнения других проектов);
4. доступ к передовым технологиям и методикам проведения проверок.

Обобщая вышеизложенное, выделим основные этапы процесса организации системы внутреннего контроля для небольших предприятий (крупные компании не рассматриваются, поскольку в них, как правило, существует отдел внутреннего контроля или ревизионный отдел):

1. Определение формы организации системы внутреннего контроля.
2. Выявление круга должностных лиц, на которых будут возложены функции внутреннего контроля, а также привлечение консультантов из специализированных организаций.
3. Разработка положения (приказа, распоряжения), касающегося организации системы внутреннего контроля.
4. Разработка или дополнение соответствующих должностных инструкций функциями внутреннего контроля.
5. Разработка форм документирования результатов осуществления внутреннего контроля.
6. В случае необходимости и наличия возможности разработка графика повышения квалификации.
7. Осуществление функций внутреннего контроля в течение установленного отчётного периода (на наш взгляд, оптимальными периодами будут 6 месяцев и календарный год).
8. Обсуждение результатов проведения внутреннего контроля с руководителем предприятия и собственниками.
9. Мониторинг эффективности функционирования системы внутреннего контроля.
10. Принятие управленческих решений по результатам осуществления внутреннего контроля.

Полагаем, что использование на практике разработанных предложений по созданию системы внутреннего контроля будет способствовать повышению эффективности системы внутреннего контроля на предприятиях.

Таким образом, на каждом предприятии должна быть создана и функционировать система внутреннего контроля, нацеленная на выявление и предупреждение недостатков в состоянии безопасности, надёжности и эффективности работы предприятия, на повышение качества деятельности на всех этапах производственного цикла экономического субъекта, на эффективное обеспечение процесса производства продукции (работ, услуг). Авторами предложены этапы формирования такой системы на небольших предприятиях, а также рекомендовано распределить функции внутреннего контроля между руководителями подразделений и внешней специализированной организацией (косорсинг).

#### **Литература**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013).
2. Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности».
3. Адамс Р. Основы аудита: / Р. Адамс; Под ред. проф. Я. В. Соколова; пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.

4. Андреев В. Д. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия / В. Д. Андреев // Аудиторские ведомости. 2004. № 2. С. 35–41
5. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек; пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1995. 560 с.
6. Белобжецкий И. А. Ревизия и контроль в промышленности: учебное пособие / И. А. Белобжецкий. М.: Финансы и статистика, 1987. 294 с.
7. Богданович И. С. Аудит: учебное пособие / И. С. Богданович; Федеральное агентство по образованию, Омский гос. ин-т сервиса, кафедра бухгалтерского учёта, анализа и аудита. Омск, 2007.
8. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. М.: «Экзамен», 1999. 192 с.
9. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. М.: Фонд «Правовая культура», 1994. 528 с.
10. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. М.: ЭКЗАМЕН, 2000. 320 с.
11. Бурцев В. В. Основные аспекты организации внутрихозяйственного контроля в акционерном обществе / В. В. Бурцев // Аудитор. 2002. № 4. С. 38–41
12. Бурцев В. В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. 2002. № 10. С. 42–47.
13. Врублевский Н. Д. Учёт затрат в энергопредприятиях / Н. Д. Врублевский // (Консультант+).
14. Егорова С. Е., Волкова О. А. Анализ эффективности и аудит маркетинговой деятельности // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. С. 112–121.
15. Львова Н. А. Организация и методика внутрихозяйственного контроля в условиях рыночных отношений: Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук / Н. А. Львова. СПб., 1993. 25 с.
16. Макальская А. К. Внутренний аудит: учебно-практическое пособие / А. К. Макальская. М.: Издательство «Дело и сервис», 2000. 80 с.
17. Мишин Ю. А. Управленческий учёт: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография / Ю. А. Мишин. М.: Издательство «Дело и сервис», 2002. 176 с.
18. Мюллендорф Р. Производственный учёт: снижение и контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр. М.: ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 1996. 160 с.
19. Паули В. К. Основные положения организации внутреннего аудита деятельности энергопредприятий / В. К. Паули, С. Б. Сидоров // Энергетик. 2000. №5. С. 20–22.
20. Сонин А. Внутренний аудит для успешной компании / А. Сонин // Консультант. 2004. №19. С. 20–25.

***Об авторе (ах)***

**Богданович Ирина Сергеевна** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учёта, анализа и налогообложения, финансово-экономический факультет, Псковский государственный университет, Россия.

E-mail: bogdanovich@mail.ru

**Соболева Ольга Алексеевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта, анализа и налогообложения, финансово-экономический факультет, Псковский государственный университет, Россия.

E-mail: volkova.pskgu@bk.ru

## PLACE OF THE INTERNAL CONTROL IN MANAGEMENT SYSTEM AND THE FORM OF ITS ORGANIZATION

*The article discusses the concept of the internal control system, its object, subjects, and elements of the internal control system. There is a place of the internal control system in the organizational structure of the company and lists the steps of forming a system for small businesses.*

**Key words:** *control, internal control system, elements of the internal control system, the form of internal control, co-sourcing.*

### *About the author(s)*

**Bogdanovich Irina Sergeevna** — Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of Accounting, Analysis and Taxation Department, Finance and Economics Faculty, Pskov State University, Russia.

E-mail: bogdanovichi@mail.ru

**Soboleva Olga Alekseevna** — Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Analysis and Taxation Department, Finance and Economics Faculty, Pskov State University, Russia.

E-mail: volkova.pskgu@bk.ru