

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

© 2012 И.И. Абдулаева

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: irina.abdulaeva@bk.ru

Создание эффективной системы внутреннего контроля необходимо для управления организацией. В статье рассмотрены теоретические подходы к организации внутреннего контроля. Систематизированы основные принципы построения системы внутреннего контроля.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, элементы системы, принципы, бизнес-процессы.

Глобализация и развитие экономических структур в России определяют новые требования к теории и методологии внутреннего контроля, ориентируя их на бизнес-процессы. В настоящее время собственниками и руководителями крупного и среднего бизнеса достигнуто понимание того, что на этапе формирования рыночных отношений система внутреннего контроля является главной составляющей в процессе повышения качества управления организацией. Эволюция и расширение сферы применения внутреннего контроля к концу XX в. трансформировали его в инструмент контроля над рисками, где функция контроля переплетается с функцией управления рисками и направлена на реализацию концепции бережливого производства. «В основе концепции бережливого производства лежат следующие ключевые понятия: устранение и предотвращение потерь, оптимизация потока создания ценности, обеспечение высокого качества и потребительских свойств продукции»¹. Именно с данной концепцией в наибольшей степени связана проблема организации внутреннего контроля.

Внутренний контроль и его элементы рассматриваются различными учеными в отечественной и зарубежной литературе. Дж. Робертсон выделяет три составляющие структуры внутреннего контроля²:

- контрольная среда - набор характеристик, которые определяют служебные взаимоотношения, благоприятные для контроля компании;

- система бухгалтерского учета - политика и процедуры, касающиеся соответствующей записи хозяйственной операции;

- процедуры контроля - специальные проверки, выполняемые персоналом.

Согласно стандарту 2120.A1 Профессиональных стандартов внутреннего аудита, система внутреннего контроля (СВК) обеспечивает³:

а) надежность и достоверность информации о финансово-хозяйственной деятельности;

б) результативность и эффективность хозяйственной деятельности;

в) сохранность активов;

г) соблюдение законов, нормативных актов и договорных обязательств.

А. Аренс, Дж. Лоббек характеризуют внутренний контроль как систему, включающую в себя «методики и процедуры трех основных категорий, которые разрабатывает и использует администрация, чтобы обеспечить достаточную гарантию соответствия целям контроля»⁴. Основными элементами СВК обозначены:

1) среда контроля;

2) учетная система;

3) контрольные моменты (процедуры).

По мнению Р. Адамса, внутренний контроль должен быть организован руководителем организации, «чтобы осуществлять деятельность предприятия упорядоченно и эффективно; обеспечить соблюдение политики руководства; обеспечить сохранность имущества; достичь качественного документирования операций»⁵.

Многие отечественные и зарубежные ученые выделяют среди элементов СВК надлежащую систему бухгалтерского учета. Однако в общепризнанной классификации элементов СВК в концепции COSO система бухгалтерского учета отсутствует. На наш взгляд, данные бухгалтерского учета являются информационным фундаментом для СВК. Потому отсутствие учетной системы как отдельного элемента СВК затрудняет оценку надежности учетного процесса и, как следствие, его влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Одной из задач бухгалтерского учета является контроль сохранности имущества, деятельности хозяйственного субъекта и т.д. В данном случае это обус-

ловлено тем, что в учете используются контрольные процедуры, равно как и в контроле применяются учетные процедуры.

Учетная система направлена на непрерывное и взаимосвязанное накопление, систематизацию, обработку информации и отражение их в учетных регистрах, на основании которых производится составление бухгалтерской отчетности. Учетная система может быть представлена в виде бизнес-процесса организации. Любой бизнес-процесс состоит из последовательности операций, которые направлены на преобразование определенных входных информационно-материальных потоков с целью получения результатов, важных для организации. При этом каждый бизнес-процесс имеет своего “владельца” - главного бухгалтера, - который наделен правами, а также “поставщика”, предоставляющего основу и ресурсы для его функционирования. Кроме того, учетная система имеет своего “покупателя”, который получает выходную “продукцию” данного бизнес-процесса. Соответственно, и “поставщик” и “покупатель” могут быть внешними и внутренними.

Поскольку все бизнес-процессы имеют свою особенность, процедуру проведения, соответственно, выбор средств по контролю за данным процессом должен быть подобран индивидуально.

Одним из важных компонентов внутреннего контроля является мониторинг - процесс оценки качества работы системы в течение промежутка времени. В ходе мониторинга бизнес-процессов организации происходит выявление положительных и отрицательных событий, влияющих на процесс и деятельность организации в целом. Данные мониторинга должны доводиться до руководства и собственников компании, давать основу их управленческим решениям и выбору дальнейшей стратегии существования организации. В Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 мониторинг средств контроля обозначен как “процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени”. Данный процесс осуществляется непрерывно, вносятся корректировки в деятельности как сотрудников, так и предприятия в целом. Основной целью мониторинга отмечается обеспечение непрерывности работы средств контроля.

Мониторинг занимает важную позицию в управлении бизнес-процессами компании. Регулярное отслеживание процедуры процесса, средств

его контроля, эффективности позволит оперативно исправить несоответствия, нарушения и злоупотребления на том или ином этапе бизнес-процесса, а также довести результаты до руководства и собственников компании. При этом могут возникнуть определенные риски в принятии тех или иных управленческих решений, в том числе на основе данных мониторинга.

Таким образом, внутренний контроль, как сложный комплексный, системный процесс, обладает своими свойствами, методиками, правилами и принципами. Основой взаимоотношений персонала и руководства, а также собственников является эффективное взаимодействие, культура и этика, единство целей на каждом этапе деятельности организации. Каждый микропроцесс внутри организации должен отвечать определенным критериям и не отклоняться от цели и направления ее деятельности.

Для организации внутреннего контроля необходима система принципов, которую можно классифицировать следующим образом: общие - морально-этические, квалификационные и частные - организационные и структурные (см. рисунок).

Действенность различных принципов, принимаемых как основа внутреннего контроля, зависит от множества факторов. Многие ученые, в том числе В.В. Бурцев, Б.Н. Соколов, подразделяют принципы на базовые и принципы-требования⁶. При этом отмечается необходимость нормативного закрепления требований.

К базовым принципам относят, прежде всего: 1 - ответственность; 2 - законность; 3 - независимость; 4 - гласность; 5 - объективность; 6 - сбалансированность; 7 - системность.

Особо выделяются основные принципы - требования к СВК: подконтрольность, информационная обеспеченность, постоянство и комплектность, приемлемость методологии, непрерывность развития и совершенствования, приоритетность, соответствие, компетентность и добросовестность, единичная ответственность, взаимодействие и координация, оптимальная централизация, регламентация, подконтрольность каждого субъекта, конфиденциальность.

Все указанные принципы нашли свое отражение в литературе и применяются частично или полностью в зависимости от потребностей и структуры организации.

Нами предполагается внесение в основополагающие принципы организации внутреннего кон-

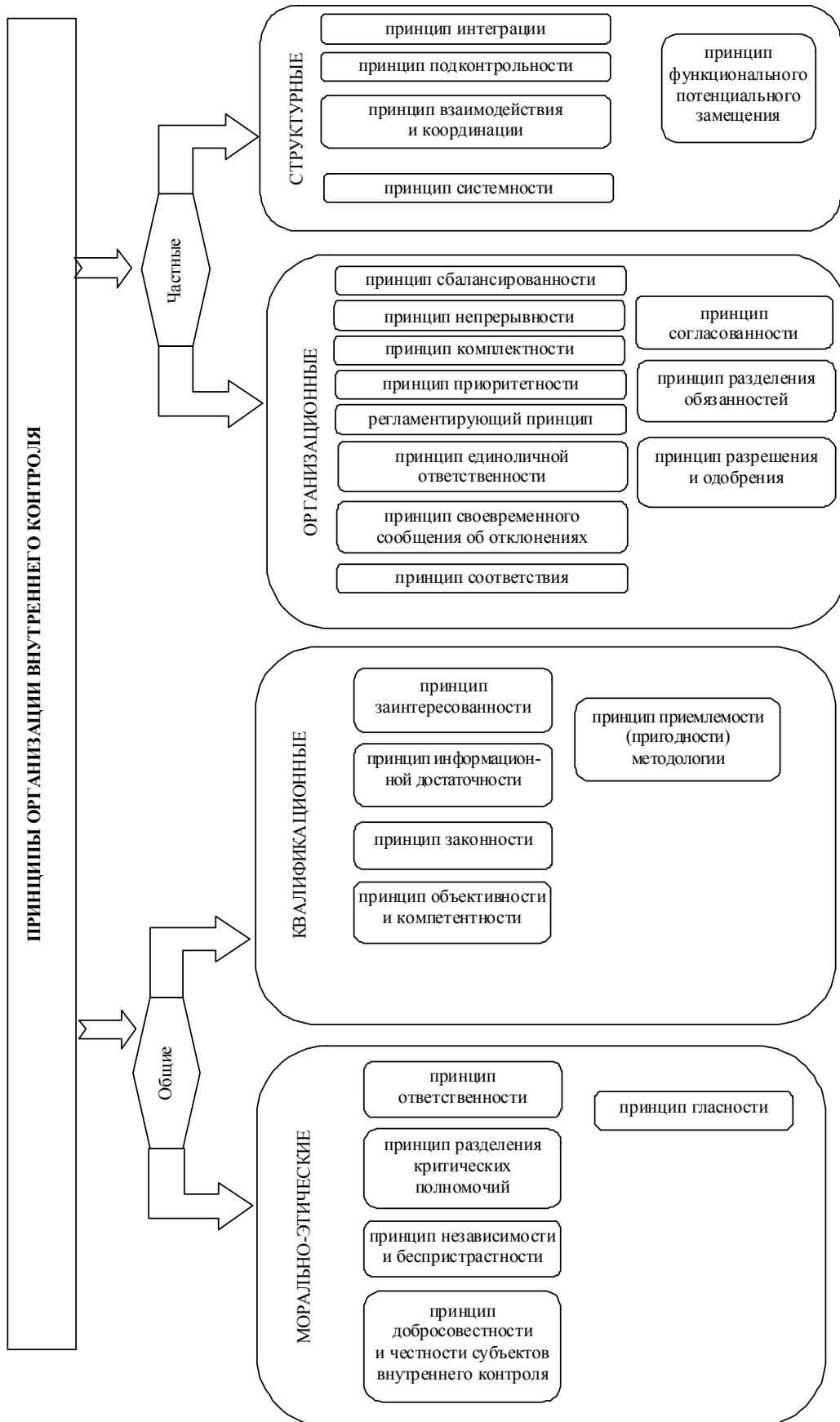


Рис. Классификация принципов организации внутреннего контроля

троля *принципа достоверности* и *принципа ориентации на риски*. Принцип достоверности означает, что информация, представляемая системой внутреннего контроля, должна соответствовать реально осуществленным операциям и данным, отраженным в бухгалтерском учете, для того чтобы заинтересованные пользователи могли сформировать мнение о действительном состоянии объекта контроля. В свою очередь, принцип ориентации на риски означает осведомленность субъектов и объектов контроля о предполагаемых финансовых, операционных и рисках самой системы контроля при оценке тех или иных видов деятельности.

Еще одним немаловажным принципом может стать *принцип мотивации* - обязательная заинтересованность субъектов контроля в эффективности внутреннего контроля, а также в соблюдении норм и правил, в том числе морально-этических. Мотивирующими факторами могут являться систематическое повышение квалификации, как следствие, профессиональный рост, карьерный рост, приобретение нового опыта, а также установление профессионально-ориентированного климата внутри организации.

Вышеизложенные принципы являются основой для постановки внутреннего контроля. В них выражаются закономерность действий, объективное отношение к системе контроля как функции управления организацией. При этом существует зависимость от объема и сложности работ по ее постановке, а также от уполномоченных лиц, назначенных ответственными за постановку конт-

роля. Важную роль играет та группа сотрудников, которая обеспечивает методическую и организационную составляющую при создании системы. Мониторинг работы системы внутреннего контроля, проверка самооценки с внедрением в структуру подразделений функций внутреннего контроля в компании является неотрывной частью контроля для системного и углубленного подхода к организации внутреннего контроля.

При постановке системы внутреннего контроля на основе бизнес-процессов необходимо учитывать, что сплошной контроль, который используется еще многими организациями, не всегда эффективен. Важнее выделить критические бизнес-процессы, для того чтобы требование и структура СВК соответствовали реальным бизнес-процессам по всей организации.

¹ Лукин А.С., Авдеев С.Ю. Методические основы применения концепции бережливого производства для повышения эффективности хозяйствующих субъектов // Экон. науки. 2011. № 3 (76). С. 82.

² Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. М., 1993. С. 137.

³ URL: <http://www.iiia-ru.ru>.

⁴ Арнс А., Лоббек Дж. Аудит : пер. с англ. / гл. ред. серии Я.В. Соколов. М., 2001. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). С. 264.

⁵ Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М., 1995. С. 128.

⁶ См.: Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческих организаций // Аудит и финансовый анализ. 2004. № 1; Соколов Б.Н., Рукин В.В. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). М., 2007.

Поступила в редакцию 04.05.2012 г.