

Бухгалтерский учет в системе внутреннего контроля

© 2010 Т.Ю. Серебрякова

кандидат экономических наук, доцент

Чебоксарский кооперативный институт

АНО ВПО Центросоюза РФ “Российский университет кооперации”

E-mail: serebrtata@yandex.ru

В статье рассматриваются функции бухгалтерского учета, реализуемые для внутреннего контроля, обосновывается тесная взаимосвязь бухгалтерского, управленческого учета и анализа с внутренним контролем.

Ключевые слова: анализ, бухгалтерский учет, контроль, внутренний контроль, концепция внутреннего контроля, система управления, система бухгалтерского учета, управленческий учет.

Исследуем бухгалтерский учет как основное информационное обеспечение и условие существования внутреннего контроля.

По мнению В.В. Бурцева, “на стадии учета должен быть обеспечен контроль:

- 1) за наличием и движением имущества;
- 2) рациональным использованием производственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- 3) состоянием выданных и полученных обязательств;
- 4) целесообразностью и законностью хозяйственных операций организации и т.д.”¹.

По нашему мнению, к данному перечню следует добавить контроль:

- 1) за адекватной интерпретацией данных бухгалтерского учета в финансовой отчетности;
- 2) полнотой раскрытия необходимой и установленной нормативными документами по бухгалтерскому учету информации в финансовой отчетности;
- 3) регламентированным функционированием информационных систем, обеспечивающих регистрацию и обобщение бухгалтерской информации и ее хранение.

С нашей точки зрения, все задачи внутреннего контроля в организации можно сгруппировать в четыре блока:

а) исследование финансовой и управленческой информации, которое охватывает проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические способы проверки в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальный контроль операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и другие методы и способы проверки;

б) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля в отношении информационных систем, в том числе системы бухгалтерс-

кого учета и внутреннего контроля и рекомендации по их совершенствованию;

в) контроль экономности, эффективности и результативности управленческих и производственных решений, включая нефинансовые средства контроля;

г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Все четыре блока, составленные из задач внутреннего контроля, в той или иной степени связаны с бухгалтерским учетом. Например, первый блок полностью основан на проверке качества информации, формируемой во всех информационных системах организации (табл. 1).

Данный перечень не претендует на абсолютную полноту контрольных мероприятий в разрезе укрупненных направлений внутреннего контроля, однако он свидетельствует о том, что вопросы, так или иначе касающиеся бухгалтерского учета и его системы, присутствуют везде, в любой частной задаче СВК:

- в первом блоке в виде конкретных приемов и методов документального контроля информации, содержащейся в бухгалтерском учете и его итоге - финансовой отчетности;
- во втором блоке в виде мероприятий, направленных на сохранение данных, обобщенных в бухучете и его источников;
- в третьем блоке - как анализ по всем направлениям, источниками которого в основном являются данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- в четвертом - как проверка соблюдения основных регламентирующих документов в этой области.

Приведенная схема позволяет сделать, на наш взгляд, небезыntenесный вывод о том, что, по

Таблица 1. Контрольные действия и методики в разрезе задач внутреннего контроля

№ п/п	Наименование блока задач внутреннего контроля	Контрольные или иные действия и методы
1	Исследование финансовой и управленческой информации	1. Проверка качества ввода информации в систему бухгалтерского учета с точки зрения арифметики, логики, корреспонденции счетов
		2. Проверка адекватности формирования итоговых данных по счетам бухгалтерского учета, регистрам аналитического и синтетического учета
		3. Проверка фактического наличия имущества и обязательств
		4. Проверка обоснованности ввода информации в систему бухгалтерского учета
		5. Проверка адекватности формирования финансовой отчетности
		6. Проверка полноты раскрытия информации в финансовой отчетности
		7. Проверка законности зафиксированной хозяйственной операции
		8. Проверка положений учетной политики и ее интерпретации в финансовой отчетности
		9. Проверка информации, обобщенной в налоговом учете
		10. Проверка информации, собранной в управленческом учете и отчетности
2	Мониторинг эффективности внутреннего контроля в отношении подсистем информационной системы и СВК	1. Контроль за функционированием автоматизированных информационных систем (АИС)
		2. Контроль за сохранностью баз данных во всех учетных и неучетных информационных системах
		3. Контроль за сохранностью документации организации в архиве и отделах, ограничение на перемещение документов и информации
		4. Оценка адекватности функционирования АИС
		5. Контроль за пропускной системой при вывозе и ввозе ценностей на территорию организации
		6. Контроль за несанкционированным доступом к информационным системам и базам данных
		7. Контроль за документальным оформлением операций по формальным признакам и по существу
		8. Контроль за разграничением полномочий
		9. Встречные проверки
		10. Контроль за повторяющимися нарушениями
3	Контроль экономности и эффективности деятельности	1. Анализ хозяйственной деятельности
		2. Комплексный финансовый анализ
		3. Бюджетирование и управленческий анализ
		4. Контроль неэкономическими методами сохранности собственности, в том числе пропускной режим, санитарный, технологический и т.п.
		5. Налоговое планирование и анализ
4	Контроль за соблюдением внешних и внутренних регламентирующих документов	1. Оценка соответствия деятельности законодательству РФ
		2. Оценка договорной работы
		3. Налоговый контроль
		4. Контроль административный
		5. Контроль за исполнением должностных инструкций и регламентов бухгалтерской службой
		6. Контроль за исполнением закона "О бухгалтерском учете", ПБУ, приказа об учетной политике

сути, представленная совокупность направлений, на которую мы условно разделили систему внутреннего контроля, соответствует такой форме внутреннего контроля, как внутренний аудит. Таким образом, внутренний аудит является концепцией внутреннего контроля. Интересно в связи с этим значение управленческого (производственного) учета для системы внутреннего контроля организации. Цель управленческого учета – собрать информацию о деятельности организа-

ции в целом и отдельных ее структур – в принципе сходна с бухгалтерским учетом. Различие заключается в объектах учета. Если для бухгалтерского учета информация собирается в разрезе видов имущества и обязательств, то для управленческого учета более важны процессы, именно в их разрезе по замыслу управленческого учета следует осуществлять учет для целей определения эффективности управления каждым процессом. Несмотря на то, что в теории в рамках уп-

равленческого учета выделяются центры затрат и ответственности и основная цель управленческого учета связана с внутренним контролем за эффективностью процессов, а следовательно - управления ими, сам управленческий учет не обязательно должен осуществляться в рамках классического бухгалтерского учета. Цель управленческого учета - обеспечить систему управления информацией о функционировании организации. Основой управленческого учета являются процессы, зафиксированные в документах для целей бухгалтерского учета. Управленческий учет служит исключительно для внутреннего контроля, который осуществляется руководством организации и органами внутреннего контроля. Отсюда проистекает его название.

В управленческом учете основное внимание обращается на центры ответственности, т.е. на структурные подразделения, возглавляемые руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы, или на другие центры, информация о результативности деятельности которых важна управлению. Так, центрами ответственности могут быть цех, участок, бригада, секция торговли и т.п. При этом в сферу ответственности руководителя подразделения включают лишь такие показатели, за которые руководитель может ответить. Таким образом, ответственность за выполнение соответствующих показателей несет руководитель центра.

Разбивая предприятие на центры ответственности с точки зрения внутреннего контроля, ру-

Таблица 2. Направления контроля системы бухгалтерского учета за собственным функционированием

№ п/п	Направление контроля системы бухгалтерского учета самой службой	Методы контроля
1	Контроль за обоснованностью отражения хозяйственных операций в учете	Запрет доступа к системе бухгалтерского учета (ИАС) для неограниченного круга пользователей Контроль за взаимосвязанными операциями Документальное подтверждение и санкционирование всех бухгалтерских записей Проверка полноты бухгалтерских записей по первичным документам на счетах бухгалтерского учета и при любом способе записей Распределение обязанностей между персоналом при вводе информации
2	Контроль за точностью входящей информации	Выборочные арифметические проверки суммирования расчетов Анализ возможных ошибок ввода логическим методом Контроль за бухгалтерскими проводками Контроль за точностью работы автоматизированных систем при формировании входящей информации
3	Контроль за точностью работы со счетами синтетического и аналитического учета	Регулярное составление пробного баланса Использование документов дебиторов и кредиторов для проверки точности остатков Сверка выписок банка с кассовыми документами Контроль за регистрами синтетического и аналитического учета
4	Контроль за сохранностью бухгалтерских документов	Создание копий баз данных документов Ограничение доступа к массиву информации Обеспечение конфиденциальности и сохранности всех данных, которые не дублируются Использование специальных источников питания для предупреждения потерь информации при работе с бухгалтерскими документами
5	Предотвращение злоупотреблений в результате сговора	Распределение обязанностей и полномочий Ротация обязанностей между работниками Обязательное предоставление ежегодных отпусков Своевременная регистрация документов и активов Регулярная сверка расчетов и данных по счетам бухгалтерского учета Достаточность работников бухгалтерии
6	Обеспечение оперативной управленческой информацией	Участие руководителя службы в производственных совещаниях Доступ к решениям совета директоров Возможность обмена информацией с другими подразделениями организации Информирование персонала службы бухгалтерского учета о своих задачах Визирование первичных и хозяйственных документов в соответствии с внутренним регламентом
7	Взаимодействие внутренних контролеров и бухгалтерской службы	Проведение инвентаризаций Регулярный анализ существенных отклонений от внутренних регламентов

**Таблица 3. Субъекты и объекты внутреннего контроля
в разрезе систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля**

Субъект внутреннего контроля	Объекты внутреннего контроля	Системы (подсистемы) управления
Главный бухгалтер	1. Контроль за наличием, движением и рациональным использованием имущества и обязательств	Бухгалтерский учет (подсистема информационной системы)
	2. Обеспечение реального отражения состояния управляемой системы	Система внутреннего контроля
	3. Обеспечение соответствия хозяйственных операций законодательству РФ	
	4. Подготовка бухгалтерской отчетности для внешних пользователей	Бухгалтерский учет (подсистема информационной системы)
Руководство организации	1. Хозяйственная деятельность в целом	Система внутреннего контроля
	2. Контроль за выполнением собственных управленческих решений	
	3. Кадровая политика	
	4. Контроль за распределением обязанностей и полномочий	
	5. Организационная структура предприятия	
Главный бухгалтер или главный экономист	1. Порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовка отчетности для внутренних целей	Управленческий учет (подсистема информационной системы)
Заместитель руководителя по кадрам	1. Кадровая политика	Система внутреннего контроля
Собственники	1. Организационная структура предприятия	Система внутреннего контроля
	2. Хозяйственная деятельность в целом, перспективное планирование	
	3. Деятельность совета директоров, исполнительного органа	
Бухгалтерия	1. Контроль за оформлением первичных документов	Система внутреннего контроля
	2. Регистры бухгалтерского учета	Система бухгалтерского учета (подсистема информационной системы)
	3. Соблюдение правил учета, нормативных и инструктивных документов	
	4. Сверки расчетов	
	5. Инвентаризация	
Орган внутреннего контроля	1. Состояние учета	Система внутреннего контроля
	2. Документальные проверки	
	3. Инвентаризация	
	4. Соблюдение законодательства	
	5. Распределение обязанностей и полномочий	
	6. Контроль за использованием активов и пассивов	
	7. Анализ состояния активов и расчетов	
Главный экономист	1. Анализ состояния активов и расчетов	Система экономического анализа (подсистема информационной системы)

ководитель перекладывает определенные контрольные и управленческие функции на своих подчиненных. Эта ответственность чаще всего не связана с бухгалтерским учетом, скорее - с экономическими показателями деятельности. Она может быть связана с сохранностью ценностей, с эффективным использованием ресурсов и т.д.

Но ответственность руководителей центров ответственности дает возможность руководству организации осуществлять контроль за деятельностью персонала организации в целом.

Управленческий учет в целом является методом группировки данных о доходах и расходах организации в разрезе установленных хо-

зайственных единиц для проведения анализа эффективности деятельности организации в целом и поиска скрытых резервов функционирования организации, и его данные целиком используются в управлении и для управления. В этом отличие его от бухгалтерского учета, данные которого, конечно же, тоже используются в управлении, но в целом они предназначены для внешних пользователей. Данные учета служат информационной базой для контроля. С другой стороны, необходим контроль качества самого учета.

В табл. 2 сделана попытка обобщения методов контроля самой службой бухгалтерского учета за собой по отдельным направлениям контроля системы бухгалтерского учета.

Методы и процедуры контроля являются важной составляющей системы контроля, в том числе в значительной степени за самой системой бухгалтерского учета.

В отличие от мероприятий и процедур, являющихся частью контрольной среды и бухгалтерского учета и относящихся ко всем без исключения операциям, специальные процедуры внутреннего контроля обычно устанавливаются для крупных операций или операций, в которых имеется риск совершения ошибки.

На состав процедур внутреннего контроля влияют объем, степень сложности, особенности видов деятельности организации, а также специфика контрольной среды и системы бухгалтерского учета. Например, на крупных промышленных предприятиях со сложными условиями обработки данных бывает необходимо подготовить такие документы, которые бы обеспечива-

ли внутренний контроль - регламенты и условия отгрузки ценностей, перечень поставщиков и покупателей, с которыми промышленное предприятие находится в постоянном взаимодействии, и т.п.

Проверка системы бухгалтерского учета внутренним контролем осуществляется непрерывно и постоянно самой бухгалтерской службой, но некоторые вопросы, подлежащие изучению специальными органами внутреннего контроля, лучше всего решать по установленным регламентам, позволяющим отследить наиболее существенные риски.

Некоторые процедуры контроля применимы непосредственно к хозяйственным операциям, записанным на счетах бухгалтерского учета, или к активам промышленного предприятия. Процедура контроля охватывает всю систему обработки данных, начиная с первоначальной регистрации информации о хозяйственных операциях и заканчивая последними записями в компьютерных базах или последними записями в бухгалтерских регистрах при ручном способе учета.

Взаимосвязь систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета по вопросам внутреннего контроля системы бухгалтерского учета и анализа можно наблюдать по данным табл. 3.

В заключение можно отметить, что поднимаемые вопросы теории и практики внутреннего контроля находятся в стадии становления и разработки, что придает им особую актуальность на фоне развития рыночных отношений в экономике.

¹ Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М., 2000.

Поступила в редакцию 06.01.2010 г.