

Внутренний контроль в системе управления организацией

© 2015 Колесов Евгений Сергеевич

кандидат экономических наук

главный бухгалтер

ОАО “Сургутнефтегаз”

трест “Сургутнефтеспецстрой” - структурное подразделение

628415, г. Сургут, Нефтеюганское шоссе, д. 5

E-mail: kolesov.evgeny@gmail.com

Представлены основные характеристики системы внутреннего контроля: элементы, связи, целевые установки, - позволяющие рассматривать контроль как функцию управления организацией.

Ключевые слова: организация, внутренний контроль, система, системные элементы, цели.

Основой современных экономических исследований стало распространение методологических принципов и категориального аппарата системных исследований. При системном подходе экономический объект (явление) рассматривается как целенаправленная развивающаяся динамическая система, находящаяся под влиянием внешних и внутренних факторов. Системный подход способствует более точному познанию сути рассматриваемого объекта, что, в свою очередь, обеспечивает его стабильность и устойчивость развития.

В экономической практике широко известно выражение “система внутреннего контроля” (СВК). Рассмотрим, как трактуется это выражение различными авторами.

В Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, дано определение: “Система внутреннего контроля - совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективно ведения хозяйственной деятельности¹”.

Ю.Н. Воропаев считает, что система внутреннего контроля включает комплекс разнообразных взаимосвязанных методик и процедур, которые разрабатывает и использует администрация, чтобы обеспечить снижение нежелательного риска в деловой и финансовой деятельности, а также в учете и отчетности².

Н.Г. Белов под СВК понимает совокупность мер и мероприятий по созданию адекватной среды контроля, действенных средств контроля с целью обеспечения сохранности активов, эффективности их использования и подготовки достоверной информации для ее пользователей³.

В.Д. Андреев трактует систему внутреннего контроля как систему контрольных процедур, плана организации и методов управления объек-

том в целях эффективного проведения бизнеса, защиты активов, предотвращения ошибок, аккуратности учетных проводок и своевременного представления финансовой информации⁴.

Основным недостатком приведенных выше высказываний является то, что они не рассматривают совокупность (комплекс) мер, процедур, мероприятий, методов во взаимосвязи, что нарушает представление о системе и делает понятие “система внутреннего контроля” простым механическим набором инструментов.

Вместе с тем ряд авторов исходят при определении СВК из требований системного подхода. Так, Е.О. Качерин под системой внутреннего контроля понимает совокупность субъекта, объекта и средств контроля, которые взаимодействуют как единое целое в процессе установления желательных результатов выполнения, оценку состояния объекта контроля, выработки корректированных влияний⁵. Такая трактовка больше подходит под определение системы в традиционном понимании этого термина.

Важным обстоятельством при выражении системы внутреннего контроля выступает установление набора элементов, которые во взаимодействии будут определять целостность системы.

В.М. Родионова считает, что система контроля состоит из следующих элементов: предмета; объекта; субъекта; сферы деятельности; принципов; процесса; метода; техники и технологии; механизма; сбора и обработки выходных данных (информации) для проведения контроля; результата; субъекта, который принимает решение по результатам контроля; принятия решения по результатам контроля⁶.

Наряду с объектом, субъектом и средствами контроля существует значительное многообразие элементов, рассматриваемых учеными. Так, В.И. Подольский с соавторами⁷, а также Дж. Робертсон⁸ относят к системе внутреннего контроля:

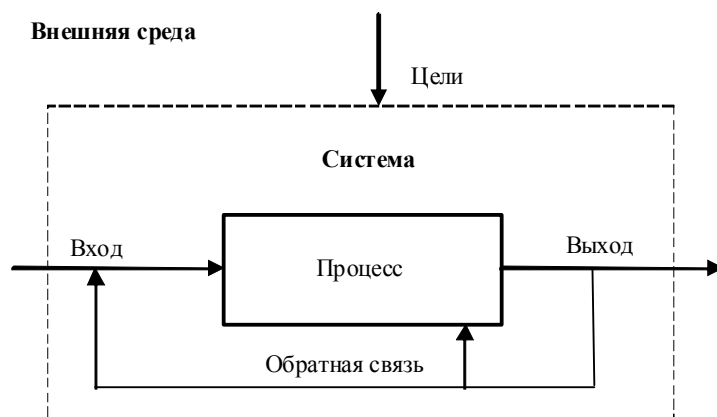


Рис. 1. Графическое изображение системных объектов

а) контрольную среду как набор характеристик, которые определяют набор благоприятных характеристик для организации;

б) систему бухгалтерского учета, включающую политику и процедуры записей хозяйственных операций;

в) процедуры контроля, т.е. контрольные проверки, осуществляемые персоналом организации.

Ряд экономистов добавляют к этой совокупности элементов систему оценки рисков⁹.

Комитет спонсорских организаций США выделяет следующие элементы СВК: контрольную среду, оценку рисков, деятельность по контролю, внутренние коммуникации, мониторинг¹⁰.

В соответствии с информацией Минфина России основными элементами внутреннего контроля являются¹¹:

а) контрольная среда - 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 - 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 - распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля;

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

Остановимся на рассмотрении понятия “элемент”. Под элементом в системном анализе понимается некая элементарная составляющая, своего рода “атом” как неделимая часть системы. Однако те элементы, которые составляют систему внутреннего контроля, являются делимыми, что позволяет говорить об агрегированных элементах (составляющих, компонентах), обладающих свойством однородности.

Когда представляется какая-либо система, она обязательно содержит такие системные объекты, как вход, процесс, выход, обратная связь (рис. 1).

Расставим элементы СВК по объектам системы (рис. 2).

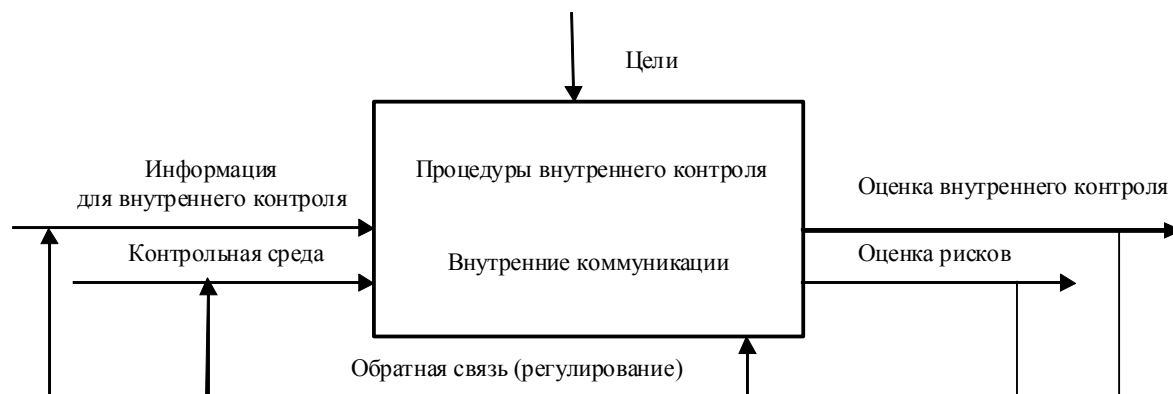


Рис. 2. Системные объекты системы внутреннего контроля

Рисунок дает характеристику взаимосвязей элементов системы внутреннего контроля. Как отмечает А.Б. Бушуева, «каждый элемент системы преобразует поступающее на него внешнее воздействие (связь от другого элемента) в выходное воздействие, которое поступает на следующий элемент системы»¹².

Рассмотрим элементы системы внутреннего контроля и связи между ними.

Входом в систему внутреннего контроля выступают контрольная среда и информация для внутреннего контроля. В общем понимании входом в систему считают то, что потребляется в процессе функционирования системы.

Контрольная среда. Контрольная среда является основой для всех других элементов внутреннего контроля, обеспечивая его организацию и действенность. Контрольная среда, пишет А.В. Волчек, - это своеобразная «атмосфера», под влиянием которой формируется и работает система внутреннего контроля на предприятии¹³.

Под категорией «контрольная среда» понимают осведомленность и практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержку системы внутреннего контроля. Контрольная среда, по мнению Э.А. Сиротенко, характеризует практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержку системы внутреннего контроля, а также сведения, которые оно имеет в своем распоряжении¹⁴.

Контрольная среда определяется как действия, мероприятия и процедуры, которые отражают общее отношение администрации и владельцев организации к контролю. Она формирует следующие составляющие: стиль и основные принципы управления, организационную

структуру, распределение полномочий и ответственности, управленческие методы контроля, работу с персоналом, внешние факторы¹⁵. В экономической литературе имеются другие точки зрения на состав компонентов контрольной среды, но более точно они представлены в нормативных документах.

Информация для внутреннего контроля. Объем, содержание и структура информации, необходимой для внутреннего контроля, зависят от масштаба и видов деятельности организации, специфики управленческих решений и систем бухгалтерского и управленческого учета. Внутренний контроль обеспечивают ревизионные комиссии, внутренние аудиторы, руководители, специалисты функциональных служб в пределах своей компетенции, работники.

Рассмотрим связи составляющих контрольной среды с источниками информации для внутреннего контроля (табл. 1).

За основу составляющих контрольной среды в табл. 1 приняты положения, указанные в приложении 2 к правилу (стандарту) 8, и положения COSO. Согласно контрольным процедурам информация, необходимая для внутреннего контроля, охватывает все уровни управления: от Совета директоров до линейных руководителей и отдельных работников организации. Это создает прочные связи по всей вертикали управления, что является системным признаком функционирования внутреннего контроля организации.

Процедуры внутреннего контроля. Система внутреннего контроля представляет собой политику и процедуры, принятые руководством предприятия для достижения целей по обеспечению эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Таблица 1. Связи составляющих контрольной среды с информацией для внутреннего контроля

Нормативные документы	Составляющие контрольной среды	Информация для внутреннего контроля
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Этические ценности	Кодекс профессиональной этики
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Профессионализм (компетентность сотрудников)	Учетная политика, учетные записи, документооборот, бюджеты, отчетность, анализ
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Участие собственника или его представителей	Положение о Совете директоров организации
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Стиль работы руководства	Положения, стандарты деятельности, принципы управления
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Организационная структура Целостность	Штатное расписание организации, бухгалтерии, службы внутреннего контроля
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Система делегирования полномочий	Разграничение полномочий работников организации и ротация обязанностей (должностные инструкции)
Приложение № 2 к правилу (стандарту) № 8; COSO	Кадровая политика и практика Процессы управления и развития персонала в организации	Кадровая политика

Таблица 2. Связи составляющих контрольной среды с процедурами внутреннего контроля

Составляющие контрольной среды	Информация для внутреннего контроля	Процедуры контроля
Этические ценности	Кодекс профессиональной этики	
Профессионализм (компетентность сотрудников)	Учетная политика, учетные записи, документооборот, бюджеты, отчетность, анализ	Анализ показателей, встречные сверки бухгалтерских данных, контроль активов
Участие собственника или его представителей	Положение о Совете директоров организации	
Стиль работы руководства	Положения, стандарты деятельности, принципы управления	
Организационная структура Целостность	Штабное расписание организации, бухгалтерии, службы внутреннего контроля	Проверка правильности осуществления документооборота, контроль активов, плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств
Система делегирования полномочий	Разграничение полномочий работников организации и ротация обязанностей (должностные инструкции)	Разделение обязанностей, обработка информации общими и прикладными средствами контроля, санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными
Кадровая политика и практика Процессы управления и развития персонала в организации	Кадровая политика	

Политика и процедуры контроля в основном касаются: распределения обязанностей, информационного процесса, физического контроля и проведения надзора. Развитие процедур контроля в отношении этих типов политики и процедур обычно проявляется в следующих пяти типах специфических процедур контроля: адекватное распределение обязанностей, соответствующее санкционирование хозяйственных операций и процессов, надлежащая документация и ведение системных бухгалтерских записей, физический контроль активов и учетных записей, независимая проверка исполнения.

К наиболее распространенным процедурам контроля относятся:

- разделение обязанностей;
- анализ показателей;
- встречные сверки бухгалтерских данных;
- проверка правильности осуществления документооборота;
- обработка информации общими и прикладными средствами контроля;
- санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными;
- контроль активов и осуществления мероприятий, направленных на ограничение несанкционированного доступа к активам;
- плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств организации в соответствии с установленным порядком.

Процедуры контроля охватывают достаточно большой спектр работ, связанных с выполнением учетно-аналитических и контрольных мероприя-

тий по оценке достижения плановых заданий, сохранности активов и обеспечения коммерческой тайны организации. Выполнение таких процедур требует соответствующего методического обеспечения и квалификации работников, занятых осуществлением контрольных функций.

Связи составляющих контрольной среды и процедур контроля представлены в табл. 2.

Записи в табл. 2 наглядно показывают, что наиболее важными составляющими контрольной среды для выполнения процедур внутреннего контроля являются профессионализм сотрудников организации, адекватная организационная структура и налаженная система делегирования полномочий для решения задач внутреннего контроля. Вместе с тем нельзя указывать, что другие компоненты контрольной среды не имеют связей с процедурами внутреннего контроля. Нельзя не заметить наличие косвенных связей, например, между участием собственника в работе предприятия и проведением плановых и внезапных инвентаризаций, поскольку «Положение о ревизионной комиссии» утверждается на совете директоров. Кадровая политика, безусловно, связана с уровнем квалификации бухгалтерских и аналитических работников, а стиль руководства - с сохранностью активов.

Внутренние коммуникации. Для эффективного внутреннего контроля необходимо, чтобы до работников оперативно доводилась информация об отклонениях или нарушениях в хозяйственной деятельности. При этом каждый сотрудник должен иметь представление о своем месте в системе

Таблица 3. Связи внутренних коммуникаций с контрольной средой и процедурами контроля

Составляющие контрольной среды	Процедуры контроля	Внутренние коммуникации
Этические ценности		
Профессионализм (компетентность сотрудников)	Анализ показателей, встречные сверки бухгалтерских данных, контроль активов	Горизонтальные, вертикальные
Участие собственника или его представителей		Вертикальные
Стиль работы руководства		Вертикальные
Организационная структура Целостность	Проверка правильности осуществления документооборота, контроль активов, плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств	Горизонтальные, вертикальные
Система делегирования полномочий	Разделение обязанностей, обработка информации общими и прикладными средствами контроля, санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными	Горизонтальные, вертикальные
Кадровая политика и практика Процессы управления и развития персонала в организации		Вертикальные

внутреннего контроля и уметь использовать поступающую информацию. Потоки информации в организации должны иметь как горизонтальное, так и вертикальное направление, что системно увяжет потребности в информации всех пользователей. Внутренние коммуникации также имеют связи с другими элементами системы внутреннего контроля (табл. 3).

Одним из условий повышения эффективности системы внутреннего контроля и решения финансово-экономических проблем является использование коммуникационных технологий децентрализованной обработки учетно-аналитической информации. Этого можно достигнуть либо встраиванием коммуникации в существующую организационную структуру организации, либо совершенствованием организационной структуры без изменения технологических особенностей коммуникации. Второй путь требует рационализации организационной структуры, что может оказать положительное влияние на систему внутреннего контроля.

Процедуры внутреннего контроля и внутренние коммуникации выражают процесс системы внутреннего контроля, роль которого заключается в преобразовании входа в выход, иными словами, входную информацию, рассмотренную выше, в оценочную информацию о состоянии деятельности и рисках, которые могут привести к нарушению нормального хода развития предприятия.

Оценка рисков. Оценка рисков выступает специфическим направлением системы внутреннего контроля и включает совокупность современных методов, средств и форм проверки хозяйственной деятельности, связанной с преодолением неопределенности факторов внешней и внутренней среды, способных причинить организации ущерб. «Под рисками хозяйственной

деятельности организации понимается возможность потери ею ликвидности и (или) появление финансовых потерь (убытков), связанных с внутренними и внешними факторами, влияющими на деятельность организации»¹⁶.

Необходимо отметить, что внедрение технологий оценки рисков в деятельность организации позволяет согласовывать стратегические цели развития организации с текущими целями деятельности, это приводит к обеспечению гибкости системы контроля.

Для того чтобы разработать меры по управлению рисками, важно назвать риски и оценить вероятность их наступления. В основном для оценки рисков используются методы количественной и качественной оценки. Первая группа основана на использовании статистических показателей, вторая группа - на суждениях экспертов. Однако повторяемость рисков в хозяйственной деятельности уменьшает субъективность их оценки.

В табл. 4 представлены связанные характеристики процессных элементов внутреннего контроля и оценки рисков.

В большей степени оценка рисков связана с оценкой качественных показателей, производимой при помощи экспертов. Это позволяет охватить методическим инструментарием оценки все аспекты внутреннего контроля и создать базис для эффективного управления деятельностью организации.

Оценка внутреннего контроля. Оценка внутреннего контроля направлена на проверку достаточности процедур контроля путем выборочной проверки операций. Постоянная оценка внутреннего контроля связана с мониторингом СВК. Для этого проводится регулярный анализ результативности хозяйственной деятельности, проверка эффективности выполнения отдельных процес-

Таблица 4. Связи рисков с процедурами контроля и внутренними коммуникациями

Составляющие контрольной среды	Процедуры контроля	Внутренние коммуникации	Оценка рисков (методы)
Этические ценности			Качественные
Профессионализм (компетентность сотрудников)	Анализ показателей, встречные сверки бухгалтерских данных, контроль активов	Горизонтальные, вертикальные	Количественные, качественные
Участие собственника или его представителей		Вертикальные	Качественные
Стиль работы руководства		Вертикальные	Качественные
Организационная структура Целостность	Проверка правильности осуществления документооборота, контроль активов, плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств	Горизонтальные, вертикальные	Количественные, качественные
Система делегирования полномочий	Разделение обязанностей, обработка информации общими и прикладными средствами контроля, санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными	Горизонтальные, вертикальные	Качественные
Кадровая политика и практика Процессы управления и развития персонала в организации		Вертикальные	Качественные

сов и операций, регулярная проверка системы бухгалтерского учета и т.д., что позволяет убедиться в действенности системы внутреннего контроля.

Основным инструментом оценки внутреннего контроля выступают тесты, среди которых выделяются сквозные тесты и тесты согласованности соответствия. Сквозные тесты используются в случаях, когда необходим контроль с момента появления первичного документа о хозяйственной операции до отражения ее в учетных регистрах и финансовой отчетности. С помощью тестов на соответствие проверяется эффективность системы внутреннего контроля, ее способность в короткий срок выявить и исправить возможные ошибки.

Если в результате оценки внутреннего контроля обнаруживаются недостатки деятельности, то проводится анализ причин выявленных недостатков при помощи дополнительной проверки или тестирования с дальнейшим составлением плана устранения недостатков. По истечении определенного срока проводится повторная оценка эффективности системы внутреннего контроля, что позволяет убедиться в устранении замечаний.

Любая экономическая система направлена на достижение целей развития. Теоретико-прикладные аспекты, которые определяют переход системы из существующего состояния в возможное состояние в будущем, разработка программ и планов развития, систематический контроль результатов деятельности организации, применение корректирующих мер для своевременного достижения целей формируют в экономической системе целеполагание.

Цели развития устанавливаются организацией исходя из учета экономических, технологических, социальных факторов. Влияние этих факторов будет различным на деятельность организации, что будет обуславливать те или иные объемы производства, однако можно выделить общие цели, которых стремится достичь любая организация реального сектора экономики, - это:

- конкурентоспособность;
- рост продаж;
- рост прибыли (рентабельности);
- повышение отдачи используемых ресурсов;
- развитие персонала.

Система внутреннего контроля органично встраивается в систему управления предприятием и должна быть ориентирована на целевые установки организации (рис. 3).

Таким образом, система управления организацией выступает как надсистема по отношению к системе внутреннего контроля. Это значит, что система внутреннего контроля может иметь свои цели, но не входящие в противоречие с целями развития организации. "Внутренний контроль хозяйствующего субъекта является одной из функций управления предприятием и состоит в наблюдении за экономическими объектами и процессами с целью проверки соответствия состояния дел действующему законодательству РФ, нормативным актам, а также договорам"¹⁷.

Конкретные цели внутреннего контроля решаются на уровне отдельных организаций, однако, обобщая литературные источники и положения о внутреннем контроле организаций, можно выделить наиболее характерные цели:

- своевременное выявление и оценка рисков в хозяйственной деятельности организации;

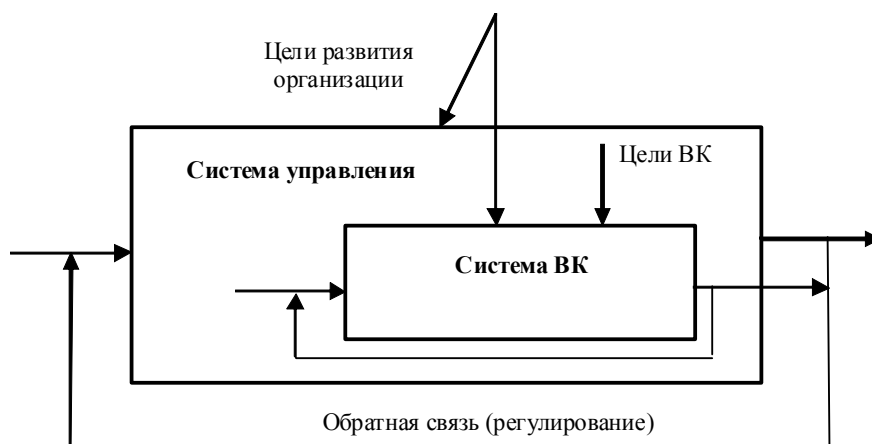


Рис. 3. Подчиненность системы внутреннего контроля системе управления организацией

- обеспечение достоверного учета и отчетности организации;
- выполнение утвержденных планов и бюджетов организации;
- обеспечение сохранности активов и эффективного использования ресурсов организации;

более сложные связки целевых установок, к примеру: C2 - C3 - E3 - E4 - E5 - G5. Это означает: выполнение плановых заданий даст возможность увеличить продажи и прибыль, дополнительную роль здесь сыграют сохранность ресурсов и повышение ресурсоотдачи, что может быть связа-

Таблица 5. Соответствие целей системы внутреннего контроля целям организации

Цели системы внутреннего контроля	Цели развития организации				
	Конкуренгоспособность	Продажи	Прибыль	Ресурсоотдача	Развитие персонала
Выявление и оценка рисков	A1	A2	A3	A4	A5
Достоверность учета и отчетности	B1	B2	B3	B4	B5
Выполнение планов	C1	C2	C3	C4	C5
Сохранность активов и эффективное использование ресурсов	E1	E2	E3	E4	E5
Соблюдение нормативных актов и внутренних процедур	G1	G2	G3	G4	G5

- соблюдение требований действующих нормативных актов и внутренних процедур, установленных в организации.

Цели развития организации хорошо коррелируют с целями системы внутреннего контроля, что отражено в табл. 5.

Таблица позволяет находить множество вариантов сочетания целей для обеспечения эффективного развития организации. Здесь можно рассматривать парные целевые установки, например позиция A2, которая характеризует цель СВК по выявлению и оценке рисков для достижения цели роста продаж. Действительно, продажи являются наиболее рискованным объектом деятельности, и такая связка целевых установок должна дать хороший результат. Можно называть позиции C3, где выполнение планов способствует росту прибыли; E4 - сохранность активов и ресурсоотдача; B5 - достоверность учета и отчетности и развитие персонала и т.п. В представленной таблице можно рассматривать и другие,

но с развитием персонала и соблюдением нормативных актов и внутренних процедур организации. Такой подход позволит оперативно реагировать на возможные изменения ситуаций в хозяйственной деятельности и системно достигать возможности реализации целей развития организации.

¹ Цит. по: *Парамонова Л.* Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта // *Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция.* 2012. □ 2. С. 75.

² *Воропаев Ю.Н.* Система внутреннего контроля организации // *Бухгалтерский учет.* 2003. □ 9. С. 56-60.

³ *Белов Н.Г.* Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве // *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве.* 2011. □ 1. С. 48-56.

⁴ *Андреев В.Д.* Система внутривозвращенного контроля: основные понятия // *Аудиторские ведомости.* 2004. □ 2. С. 35-41.

⁵ *Качерин Е.А.* Основы государственного и управленческого контроля. Москва, 2000.

⁶ Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. Москва, 1997. С. 495.

⁷ Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит. Москва, 2006. С. 297.

⁸ По внутреннему контролю : доклад Комитета спонсорских организаций Комиссии “Тредвея” (COSO) / Американское общество дипломированных бухгалтеров : [сайт]. URL: <http://www.complianceofficer.ru/coso.php>.

⁹ См.: Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита : учеб. пособие. Москва, 2007. С. 154.

¹⁰ См.: Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности : [утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ] : [сайт]. URL: <http://www.consultant.ru>.

¹¹ Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых

фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : информация Минфина России □ ПЗ-11/2013.

¹² Бушуев А.Б. Исследование систем управления. Санкт-Петербург, 2002. С. 65.

¹³ Волчек А.В. Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях. Минск, 2007. С. 35.

¹⁴ Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. С. 181.

¹⁵ Мельник М.В., Пантелеев Л.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль : учебник / под ред. проф. М.В. Мельник. Москва, 2007. С. 262.

¹⁶ Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль : учебник. Москва, 2002. С. 320.

¹⁷ Парамонова Л. Указ. соч. С. 362-365.

Поступила в редакцию 04.09.2015 г.