

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ КОНЦЕПЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

А.А. Мажажихов, кандидат экономических наук, доцент;

Е.В. Костарнова.

Санкт-Петербургский университет ГПС МЧС России

Проанализированы тенденции развития концепции внутреннего контроля, определены его место и роль в управлении экономическим субъектом. Раскрыта классификация видов внутреннего контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, экономический субъект, факт хозяйственной жизни

TRENDS OF THE CONCEPT OF INTERNAL CONTROL OF ECONOMIC SUBJECT

A. A. Mazhazhikhov; E. V. Kostarnova.

Saint-Petersburg university of State fire service of EMERCOM of Russia

Analyzes trends of development the concept of internal control, determined by its position and role in the management of the economic subject. Disclosed classification of internal control.

Keywords: internal controls, internal control, the economic subject, the fact of economic life

Внутренний контроль всегда присутствовал в управлении экономическим субъектом. Он занимает свою нишу в системе экономического контроля. В России внутренний контроль впервые регламентирован нормативно-правовым актом о бухгалтерском учете [1]. Все это делается для повышения качества внутреннего контроля.

Решение проблемы обеспечения качества внутреннего контроля потребовало не только изменения правовой регламентации в отечественной практике, но и реформирования на международном уровне, в частности моделей Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (англ. the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (COSO).

Изменения в этих документах позволяют говорить, что центральное место в современной идеологии внутреннего контроля занимают:

- эффективность и продуктивность операций;
- надежность финансовой отчетности;
- соблюдение законов и правил.

Все перечисленные меры в целом направлены на полное регулирование деятельности внутреннего контроля.

Перспектива развития внутреннего контроля как науки и практической деятельности заключается в приближении к принципам внутреннего контроля COSO. Однако этого недостаточно. В отечественной науке необходимы новые научные подходы к концепции развития внутреннего контроля и в первую очередь к концепции развития качества внутреннего контроля.

Актуальность данного направления обусловлена необходимостью осмысления современных научных подходов к теории и методологии проведения внутреннего контроля, выработки его стратегии, направленной на повышение качества получаемых результатов.

Создание эффективной системы внутреннего контроля может обеспечить эффективность функционирования и достаточную конкурентоспособность экономического субъекта. Проблемы развития и обеспечения качества внутреннего контроля

рассматриваются учеными в разных аспектах: предлагаются модели для изучения и оценки влияния факторов, определяющих качество работы; систематизируются проблемы развития внутреннего контроля и регулирования качества услуг; доказываемость необходимости разработки теории внутреннего контроля, в которой следует повысить значимость качества внутреннего контроля; обосновывается и уточняется содержание категорий и понятий внутреннего контроля, связанных с этой проблемой.

Перечисленные направления исследования в полной мере не раскрывают всех решаемых вопросов в отечественной науке, при этом практически все работы российских ученых, так или иначе, отмечают недостаточность организационного и методического регулирования внутреннего контроля и развитость его теории и методологии.

Сложность и многоплановость исследований определяют необходимость дальнейшего развития, особенно такого направления, как теория и методология обеспечения построения стратегии внутреннего контроля, основанной на повышении его качества. Тем более что с момента вступления в силу Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (Закона № 402-ФЗ) действует ст. 19, в соответствии с которой:

«1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)» [1].

При толковании ст. 19 Закона № 402-ФЗ возникает двойственность понятий объекта внутреннего контроля.

Так, в соответствии с п. 1. ст. 19 Закона № 402-ФЗ объектом внутреннего контроля являются факты хозяйственной жизни, а в соответствии с п. 2. – бухгалтерская (финансовая) отчетность, то есть результат системы бухгалтерского учета. Поэтому можно сделать вывод о том, что контроль – это более широкое понятие, а аудит – это один из видов контроля. Соответственно, внутренний аудит является одним из видов внутреннего контроля, так как они различаются объектами. Объектом внутреннего контроля являются факты хозяйственной жизни экономического субъекта, а объектом внутреннего аудита – система бухгалтерского учета и бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта.

Таким образом, внутренний аудит может существовать сам по себе, и в связи с принятием Закона № 402-ФЗ внешний аудит должен взаимодействовать именно с ним. При этом необходимо учитывать, что внутренний аудит является элементом внутреннего контроля экономического субъекта.

Единого кодифицированного нормативного акта, который бы устанавливал порядок практической реализации ст. 19 Закона № 402-ФЗ в настоящее время в Российской Федерации не существует. Поэтому при формировании системы внутреннего контроля в экономическом субъекте следует руководствоваться международными принципами COSO, международными стандартами внутреннего аудита, сложившейся практикой, а также нормами иных смежных нормативных документов.

Анализируя классификацию внутреннего контроля, можно убедиться, что субъекты контроля осуществляют контрольные функции в пределах полномочий для достижения целей представляемой ими системы. Авторами систематизированы виды внутреннего контроля (табл.).

От руководства экономического субъекта зависит, чтобы внутренний контроль отвечал специфике деятельности экономического субъекта и эффективно работал.

Система бухгалтерского учета является, с одной стороны, составной частью контрольной среды, а с другой – информационной базой системы внутреннего контроля.

Таблица

Классификация видов внутреннего контроля	
По хронологии проведения	<ul style="list-style-type: none"> – Предварительный. – Текущий. – Последующий
По периодичности	<ul style="list-style-type: none"> – Систематический. – Периодический. – Эпизодический
По характеру	<ul style="list-style-type: none"> – Плановый. – Внеплановый
По источникам информации	<ul style="list-style-type: none"> – Документальный. – Фактический. – Автоматизированный
По специфике решаемых задач	<ul style="list-style-type: none"> –Административно-управленческий. – Правовой. – Технологический. – Экономический
По объему и полноте	<ul style="list-style-type: none"> – Выборочный. – Комплексный. – Полный. – Сплошной. – Тематический. – Частичный
По уровню	<ul style="list-style-type: none"> – Стратегический. – Тактический. – Оперативный
По субъектам	<ul style="list-style-type: none"> – Учредители (участники). – Должностные лица высшего уровня управления. – Должностные лица среднего уровня управления. – Работники
В зависимости от используемых методических приемов и процедур	
Общенаучные методические приемы	<ul style="list-style-type: none"> – Дедукция. – Индукция. – Аналогия. – Моделирование
Собственные эмпирические методические приемы контроля	<ul style="list-style-type: none"> – Инвентаризация. – Встречная проверка. – Формальная арифметическая и логическая проверка. – Способ обратного счета. – Сравнение. – Сканирование. – Контрольные замеры работ. – Экспертизы. – Опрос. – Прослеживание
Специфические приемы	<ul style="list-style-type: none"> – Экономико-математические методы. – Методы теории вероятностей и математической статистики. – Эконометрические методы. – Приемы экономического анализа

Степень сложности системы внутреннего контроля соответствует структуре экономического субъекта. Масштабы использования и эффективность применения внутреннего контроля зависят от интереса к внутреннему контролю учредителей (участников), должностных лиц высшего и среднего уровня управления и работников экономического субъекта. Система внутреннего контроля должна быть экономически оправданной, то есть затраты на ее функционирование должны быть меньше экономических потерь из-за ее отсутствия. Если система внутреннего контроля будет работать эффективно, это позволит сократить затраты на проведение внешнего контроля.

В отечественной практике внутренний контроль, осуществляемый самим экономическим субъектом, также именуется внутрисистемным контролем. Им занимаются соответствующие подразделения или должностные лица экономических субъектов. В этом случае внутренний контроль должен рассматриваться в двух плоскостях:

- внутренний контроль вертикально-интегрированных организаций (холдингов и корпораций);
- внутренний контроль индивидуального экономического субъекта.

В экономической литературе, посвященной контролю и ревизии, часто выделяют, в зависимости от типа субъекта, осуществляющего контроль – ведомственный контроль, который также в отечественной практике называется внутрисистемным [3].

С точки зрения методологии, внутреннему контролю присуща двойственность, которая заключается в том, что, с одной стороны внутренний контроль носит непрерывный характер, так как присутствует на каждой стадии функционирования экономической системы в момент осуществления фактов хозяйственной жизни, с другой – периодичный характер, поскольку реализуется через контрольные действия специально созданных управленческих структур. В первом случае каждый работник реализует контрольные функции на своем рабочем месте. Во втором – контроль осуществляется через контролеров, чьей обязанностью он является, реализуясь, таким образом, через функцию управления.

Итак, понятие внутреннего контроля можно трактовать в широком смысле как составляющую системы управления экономическим субъектом. Внутренний контроль в узком смысле – один из этапов процесса управления. Было бы упрощением понимать внутренний контроль только лишь как вид деятельности, обязательно выполняемый собственными работниками экономического субъекта.

Одной из главных задач внутреннего контроля в современных условиях должно стать повышение его качества в отношении всех фактов хозяйственной жизни, а не только хозяйственных операций. Таким образом, внутренний контроль экономического субъекта должен явиться важнейшим элементом системы его управления, реальным средством повышения ответственности руководителей и должностных лиц, что возможно только при наличии оперативного, объективного и качественного внутреннего контроля.

Литература

1. О бухгалтерском учете: Федер. закон Рос. Федерации от 6 дек. 2010 г. № 402-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.
2. Комитет спонсорских организаций: [сайт]. URL: <http://www.coso.org/> (дата обращения: 24.05.2013).
3. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в управлении организацией // Аудит. вед. 2009. № 11.