

9.3. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, КАК СИСТЕМНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ НАД РЕЗУЛЬТАТАМИ УПРАВ- ЛЕНЧЕСКИХ ВОЗДЕЙСТВИЙ В ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТАХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ РОССИИ

Голубятникова О.Н., аспирант,
главный бухгалтер ООО «Глобал»;
Устинова А.Н., аспирант;
Глинская О.С., к.э.н., доцент
кафедры экономики и аудита;
Шохнех А.В., д.э.н., профессор
кафедры экономики и аудита

Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)

В статье рассматривается внутренний контроль как системное наблюдение над результатами управленческих воздействий в хозяйствующих субъектах рыночной экономики Российской Федерации. Определяются и детально рассматриваются ревизия, управленческий анализ и внутренний аудит как формы контроля. Дается качественная и количественная оценка отдельных элементов системы внутреннего контроля, устанавливать их различие.

Неотъемлемой частью системы регулирования управления является контроль, цель которого заключается в обнаружении отклонений от принятых нормативов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов. Контроль занимает особое место в системе экономики, представляет собой специальные знания о принципах и методах установления законности, достоверности, экономической целесообразности финансово-хозяйственных процессов и управления.

Контроль – это процесс, который определяет достоверность, эффективность и законность использования трудовых, финансовых, производственных, земельных и предпринимательских ресурсов.

Задачи контроля (в общем понимании):

- установить соответствие определенному порядку экономической деятельности;
- определить закономерности хозяйствования.

Для совершенствования контроля необходимо расширить понятие контроля и добавить следующие задачи:

- раскрыть новые явления в различных сферах экономики;
- направить на совершенствование экономической деятельности;
- выявить спрос и посредством системы управления предложить предложение.

Говоря о роли контроля как внутреннего, так и внешнего (финансового), можно сказать, что он направлен на развитие научно-технического прогресса (РНТП).

Цель контроля – повышение эффективности экономических процессов для развития научно-технического процесса.

Контроль осуществляется при помощи контрольных методов – определенных специальных действий и приемов, направленных на достижение поставленных целей.

Для совершенствования контроля необходимо расширить понятие метода контроля.

Метод контроля – это комплексное, органически взаимосвязанное изучение законности, достоверности, целесообразности, экономической эффективности хозяйственных и финансовых операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля.

Анализ литературы о сущности методов контроля позволяет выделить две их группы: общенаучные и специфические.

Общенаучные контрольные методы:

- анализ;
- синтез;
- индукция;
- дедукция;
- аналогия;
- абстрагирование;
- конкретизация;
- системный анализ;
- функционально-стоимостной анализ.

Специфические контрольные методы:

- инвентаризация;
- контрольные замеры работ;
- выборочные наблюдения;
- сплошные наблюдения;
- технологический контроль;
- экспертизы различных видов;
- экспертиза проектов и сметной документации;
- служебное расследование;
- эксперимент;
- экономический анализ;
- статистические расчеты;
- экономико-математические методы;
- информационное моделирование;
- исследование документов, камеральные проверки;
- нормативно-правовое исследование;
- обобщение и реализация результатов контроля.

В процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, так как по его данным производится корректировка ранее принятых решений и планов. Эффективно поставленный контроль имеет стратегическую направленность, ориентированную на конечные результаты.

С позиции кибернетики контроль рассматривается как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и использовании управленческих решений.

С точки зрения контрольно-ревизионной деятельности сущность контроля сводится к регулярной проверке соблюдения установленных правовых норм и выявлению нарушений.

Существующие подходы не столько отражают стремление дать универсальное понятие контроля, сколько являются следствием данного понятия через призму представителей различных направлений – философских, управленческих, политических, правовых и других.

Понятие «контроль» следует рассматривать как многоуровневую систему, используемую в различных сферах человеческой деятельности.

В экономической сфере расширяется смысл понятия: контроль предполагает не только проверку хозяйственной деятельности, но и управление этой деятельностью, а в юридической и административной деятельности контроль тесно связывают с учетом и наполняют его признаковой характеристикой: «учет и контроль повсе-

Таблица 1

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ

№	Составляющие концепции контроля	Определение составляющих концепции контроля
1	Понятие контроля	Контроль – это системные действия, направленные на соответствие поставленным целям и задачам, для достижения желаемого результата исследуемого объекта в интересах субъектов
2	Содержание контроля	Процесс, определяющий достоверность, эффективность и законность использования трудовых, финансовых, производственных, земельных и предпринимательских ресурсов
3	Сущность контроля	Повышение эффективности экономических процессов, для развития научно-технического процесса
4	Цель и задачи контроля	Цель контроля – это обеспечение необходимых результатов на уровне системы управления, которое достигается решением задач. Задачи контроля: • определение пределов допустимых отклонений; • установление основных контролируемых параметров; • сбор, обработка и анализ информации о фактических результатах объекта контроля; • сравнение фактических результатов с плановыми показателями; • выявление отклонений фактических результатов от заданных параметров; • анализ причин полученных отклонений от установленных нормативов; • разработка программ и предложений о принятии мер воздействия для достижения намеченных целей
5	Принципы контроля	Соответствие; законность; ответственность; независимость; компетентность; объективность; гласность; научность; непрерывность; эффективность
6	Система контроля	Основывается на целостном представлении о событиях или явлениях и исходит из двух основополагающих представлений: • не существует полностью изолированных явлений и ситуаций; • любое воздействие в рамках одного какого-либо явления или ситуации приводит к воздействию на связанные с ними явления или ситуации. 1. Субъект контроля. 2. Объект контроля. 3. Предмет контроля. 4. Средства контроля. 5. Контрольное поле. 6. Временное поле
7	Процесс контроля	Реализация тактических и стратегических целей контроль, содержащий следующие этапы: • установление достигнутого уровня, стандартов, критериев и состояния выполнения поставленных целей; • установление отклонений от поставленных целей и определение степени допустимых отклонений; • установление причин отклонений и принятие необходимых корректирующих действий
8	Оценка эффективности контроля	Стратегический характер, нацелен на достижение цели, своевременен, оперативен, точен, выгоден и результативен

местный, всеобщий, универсальный» рассматривают как «орудие искоренения недостатков» и «непременное условие совершенствования деятельности».

По нашему мнению, контроль – это всеобъемлющий процесс:

- обеспечения и установления степени достижения основных целей и отклонений;
- выработки корректирующих действий;
- получения количественной и качественной информации о результатах управленческих воздействий.

Исследования показывают, что на современном этапе формируется расширенная концепция контроля, отвечающая требованиям научно-технического прогресса и развития. Игнорирование концептуальных вопросов затруднит решение конкретных проблем в области контроля. В табл. 1 представлены концептуальные основы контроля.

Содержание контроля не постоянно. Контроль является элементом надстройки над системой и развивается всегда вместе с развитием общественных отношений.

Содержание контроля претерпевает серьезные изменения в ходе смены общественно-экономических формаций, эволюционных изменений, развития политической системы общества, органов государственного управления, законодательной, исполнительной и судебной власти.

С позиций науки контроль рассматривается как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и степени реализации управленческих решений (законов, актов, планов, программ, норм, стандартов, правил, приказов и т.п.).

По нашему мнению, содержание контроля целесообразно рассматривать с двух методологических позиций:

- контроль – это комплексная функция и неотъемлемая часть деятельности управления;
- контроль – это самостоятельный управленческий процесс и целостная система.

Контроль в управлении хозяйствующим субъектом – это совокупность действий и операций по проверке различных сторон деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации. Особая специфика контроля как вида управленческой деятельности позволяет активно воздействовать на эффективность экономической деятельности предприятия.

На наш взгляд, экономическое содержание контроля следует определить как многогранную межотраслевую систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния в интересах оценки обоснованности и эффективности принятых решений и результатов их выполнения с целью выявить отклонения от требований этих решений и устранить неблагоприятные ситуации.

Наиболее полному пониманию сущности контроля способствует рассмотрение контроля в системе категорий «цель – действие – результат».

Из анализа категорий «цель – действие – результат» сущность контроля есть выработка и осуществление эффективного и своевременного воздействия для обеспечения заданной эффективности достижения цели экономической деятельности.

Одна из важнейших причин необходимости осуществления контроля состоит в том, что любая организация, безусловно, обязана вовремя фиксировать свои ошибки и исправлять их до того, как они повредят достижению целей.

Контроль не только позволяет выявить проблемы и реагировать на них так, чтобы достигнуть намеченных целей, но и помогает решить, нужно ли вносить радикальные изменения в принятые решения.

По нашему мнению, сущность контроля заключается в повышении эффективности экономической деятельности для развития научно-технического процесса.

Контроль является неотъемлемой частью деятельности по управлению, следовательно, цель контроля подчинена общей цели, стоящей перед системой управления, и направлена на ее осуществление.

По нашему мнению, целью контроля нельзя считать выявление отклонений от принятых и утвержденных правил, процедур, законоположений.

Мы считаем, что цель контроля – это обеспечение получения результатов на уровне системы управления.

Цель контроля достигается решением задач. От точной формулировки задач контроля зависит и выполнение поставленной цели управления.

Можно выделить следующие основополагающие задачи:

- квалифицированное определение предела допустимых отклонений;
- установить основные контролируемые параметры;
- сбор, обработка и анализ информации о фактических результатах хозяйственной деятельности объекта контроля;
- сравнение фактических результатов с плановыми показателями;
- выявить отклонения фактических результатов от заданных параметров;
- анализ причин полученных отклонений от установленных нормативов;
- разработка программ и предложений о принятии по мере необходимости соответствующего воздействия для достижения намеченных целей;
- утверждение предложенного воздействия и организация его осуществления.

Контроль выступает неотъемлемой составной частью процессов всех сфер жизнедеятельности человека, в задачу которого входят предвидение возможных ошибок, нарушений, отклонений и предотвращение их, а также в случаях их совершения обеспечение неотвратимости воздействия и пресечения соразмерно выявленному характеру отклонения.

Процесс контроля представляет реализацию тактических и стратегических целей контроля, содержащих следующие этапы:

- установление достигнутого уровня, стандартов, критериев и состояния выполнения поставленных целей;
- установление отклонений от поставленных целей и определение степени допустимых отклонений;
- установление причин отклонений и принятие необходимых корректирующих действий.

При этом на каждом этапе реализуется целый комплекс различных мер.

Процесс установления достигнутого уровня наглядно показывает, как слиты функции контроля и планирования. Все стандарты, используемые для контроля, должны быть выбраны из многочисленных целей и стратегий организации. Поставленные цели характеризуются наличием временных рамок, в которых должна быть выполнена работа, и конкретного критерия, по отношению к которому можно оценить степень выполнения работы. Конкретный критерий и состояние поставленной цели точно определяют то, что должно быть получено для того, чтобы достичь той самой поставленной цели. На данном этапе сопоставляются фактические показатели с плановыми и соответствен-

но реализуются конкретные меры: что необходимо сделать, чтобы достичь запланированных целей, и что осталось не сделанным.

Процесс установления отклонений состоит в сопоставлении реально достигнутых результатов с поставленными целями. На этом этапе следует определить, насколько достигнутые результаты соответствуют его ожиданиям и допустимым отклонениям. При этом принимается очень важное решение: насколько допустимы или относительно безопасны обнаруженные отклонения от принятых стандартов и критериев. На этой стадии процесса контроля дается оценка, которая служит основой для решения о начале действий. Деятельность, осуществляемая на этой стадии контроля, является наиболее заметной частью всей системы контроля. Эта деятельность заключается в определении масштаба отклонений, измерении результатов, информации и ее оценке.

Определение масштаба допустимых отклонений – вопрос кардинально важный. Для того чтобы контроль был эффективным, он должен быть экономным. Преимущества системы должны перевешивать затраты на ее функционирование. Один из способов возможного увеличения экономической эффективности контроля состоит в использовании метода управления по принципу исключения. Состоит он в том, что система контроля должна срабатывать только при наличии заметных отклонений от принятых стандартов, критериев и целей. На данном этапе необходимо дать конкретную оценку информации о полученных результатах, выделив при этом важную информацию, которая адекватно описывает исследуемое явление для принятия правильного решения.

После вынесения оценки процесс контроля переходит на третий этап. Необходимо выбрать одну из трех линий поведения: ничего не предпринимать, устранить отклонение или пересмотреть стандарты, критерии и цели. Конечная цель контроля состоит не в том, чтобы собрать информацию, установить стандарты и выявить проблемы, а в том, чтобы решить задачи и достигнуть поставленной цели.

Правильно установленные причины отклонений позволяют не только выявить проблемы и реагировать на них так, чтобы достигнуть намеченных целей, но и помочь пользователям отчетности решить, нужно ли вносить радикальные изменения в принятые решения. Выявление отклонений и анализ причин этих отклонений, разработка мероприятий, необходимых для достижения намеченных целей, позволяют обеспечить правильную оценку конкретной реальной ситуации и тем самым создадут все необходимые предпосылки для внесения корректив в запланированные цели.

Восьмая составляющая концепции контроля – оценка эффективности контроля. Контроль является эффективным, если он имеет стратегический характер, нацелен на достижение цели, своевременен, оперативен, точен, выгоден и результативен.

Контроль должен объективно измерять и оценивать то, что действительно важно. Своевременность контроля заключается во временном интервале между проведением измерений или оценок, который адекватно соответствует контролируемому явлению. Для того чтобы быть эффективным, контроль должен соответствовать потребностям и возможностям людей, взаимодействующих с системой контроля и реализующих ее.

По нашему мнению, концептуальный подход к контролю определит решение многих экономических проблем, в том числе:

- установление соответствия определенному порядку экономической деятельности;
- определение закономерности хозяйствования;
- раскрытие новых явлений в различных сферах экономики;
- совершенствование экономической деятельности;
- выявление спроса и посредством системы управления определение предложений.

Определяя классификацию видов контроля, необходимо учитывать сферы общественной деятельности, виды деятельности, структуру общественного строя, особенности законодательства, международные требования, обычаи и национальные особенности общества, сложившиеся традиции уровня управления и подчиненности.

Виды экономического контроля представляют собой контроль по следующим направлениям:

- финансовый контроль;
- правовой контроль;
- отраслевой контроль;
- экологический контроль;
- социологический контроль.

Каждый из видов контроля образует следующие группы:

- государственный;
- общественный;
- внешний;
- внутренний.

В каждой группе контроля формируются возможные формы контроля, которые по выбору хозяйствующего субъекта могут представлять собой:

- внутренний контроль;
- аудит;
- ревизию;
- управленческий анализ;
- специализированную проверку.

Проверки осуществляются по следующим признакам контроля:

- цели контроля – тематический, комплексный;
- центры хозяйственной ответственности;
- временные рамки;
- методы контроля характеризуют уровень охвата, плановость, процедуры проверки, методы получения доказательств.

Экономический контроль проводится во всех сферах жизнедеятельности общества Российской Федерации и направлен на законность, целесообразность, экономическую эффективность использования ресурсов.

Внутренний контроль обеспечивает обнаружение отклонений на более ранних этапах совершения и отражения фактов предпринимательской жизни, определяет корректировку мер по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Внутренний контроль, в соответствии со сложившимся мнением российских ученых, включает три элемента:

- систему бухгалтерского учета;
- контрольную среду;
- средства контроля.

Внутрихозяйственный контроль организуется на средства хозяйствующего субъекта внутри предприятия по решению руководства для повышения эффективности управления.

Контролю подвергаются все участки и структурные подразделения хозяйствующего субъекта, он охватывает всю финансово-экономическую и производственную деятельность предприятия в целом. По этим причинам,

когда речь заходит о внутрихозяйственном контроле, то вводят такое понятие, как система внутрихозяйственного контроля.

Внутрихозяйственный контроль осуществляется силами конкретного экономического субъекта для постоянного надзора и проверки совершаемых операций, принятия оперативных мер. При этом конкретная система внутреннего контроля и ее эффективность зависят от методов деятельности экономического субъекта, организации и технологии производства, порядка сбора, обработки и анализа информации и других факторов.

Методы внутреннего контроля представлены в табл. 2.

Система внутреннего контроля включает в себя семь элементов:

- субъект внутреннего контроля;
- объект внутреннего контроля;
- факты хозяйственной жизни;
- учетные системы хозяйствующего субъекта;
- средства внутреннего контроля;
- контрольная среда;
- временные рамки внутреннего контроля.

Субъект контроля – это собственники и управленцы хозяйствующей структуры, а также сотрудники, осуществляющие функции контроля и являющиеся носителями практической деятельности по осуществлению контроля, права, обязанности и ответственность которых регламентируются нормативными правовыми актами.

Объект внутреннего контроля – это хозяйствующий субъект – институциональная единица.

Факты хозяйственной жизни представляют собой хозяйственные операции в процессе ведения деятельности: реальные (совершенные) и условные (предполагаемые к совершению).

Учетные системы внутреннего контроля в научной и практической литературе принято рассматривать как надежную эффективную систему бухгалтерского учета.

Средства контроля представляют собой контрольные мероприятия, установленные высшим управлением малого бизнеса и выполняемые сотрудниками в ходе осуществления фактов хозяйственной жизни.

Средства контроля разделяются по следующим видам:

- законность фактов хозяйственной жизни;
- анализ эффективности фактов хозяйственной жизни;
- санкционирование фактов хозяйственной жизни;
- полнота фактов и достоверность фактов хозяйственной жизни;
- разделение полномочий сотрудников;
- сохранность учетных и аналитических записей;
- сохранность активов;
- ротация персонала.

Контрольная среда системы внутреннего контроля образуется из следующих составляющих:

- обеспечение законности и эффективности фактов хозяйственной жизни;
- определение стиля и основных принципов управления;
- распределение ответственности и полномочий;
- порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей.

Временные рамки представляют собой период, за который осуществляются процедуры внутреннего контроля, которые определяются следующими временными параметрами:

- предварительный период;
- текущий период;
- последующий период;
- прогнозный период.

Таблица 2

МЕТОДЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫХ ЕДИНИЦ

№	Метод внутреннего аудита	Процедуры метода	Способ документального оформления
1	Инвентаризация	Физическая проверка – осмотр и подсчет, а также инвентаризация расчетов и обязательств и других статей баланса, с целью проверки их наличия и сохранности, установление их соответствия ведомостям учета материальных ценностей	Акт инвентаризации, сличительная ведомость
2	Осмотр	Непосредственное изучение компетентным человеком определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции	Акт осмотра, заключение.
3	Обследование	Выявление дополнительных особенностей объекта учета	Акт обследования, протокол обследования с выводами о результатах
4	Контрольный обмер	Определяет фактически выполненный объем строительных или строительно-монтажных работ, произведенных хозяйственным или подрядным способом и обоснованность их оплаты	Акт контрольного обмера, ведомость перерасчета
5	Контрольный запуск сырья и материалов	В производстве выявляет недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрывает каналы создания неучтенных излишков незавершенного производства и готовой продукции за счет применения завышенных норм расхода сырья, необоснованного списания сверхнормативных потерь, изменения технологического режима	Промежуточный акт проверки о достоверности расхода сырья и материалов, полноты оприходования готовой продукции
6	Экспертиза	Исследование специалистом каких-либо вопросов (проверка подлинности документов, денежных знаков, ценных бумаг), решение которых требует специальных познаний в соответствующей области	Заключение эксперта
7	Лабораторный анализ	Применяется для выявления необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического или биологического) анализа в стационарных условиях	Заключение лабораторного анализа о качестве продукции, сырья и материалов
8	Встречная проверка	Сопоставление записей в учетных регистрах проверки документов путем сравнения их с другими документами, копиями, находящимися в распоряжении третьих лиц	Акт встречной проверки, в котором отражаются расхождения в документах
9	Аудиторская выборка	Статистический метод, заключающийся в отборе данных из проверяемой совокупности по определенному интервалу, признаку или носит случайный характер	Рабочий документ внутреннего аудитора с указанием количества элементов выборки из генеральной совокупности распространения ошибки на всю совокупность
10	Аналитические процедуры	Состоят в выявлении, анализе, оценке и проверке по существу соотношений между финансовыми показателями деятельности предприятия и определении их взаимной причинно-следственной связи	Рабочий документ внутреннего аудитора с выводами об отклонениях от установленных параметров

Важную роль в институциональной единице занимает прогнозный контроль, предполагающий проверку обоснованности бизнес-планов, бюджетов.

В современной рыночной экономике под влиянием мировых тенденций появилось большое количество форм контроля:

- ревизия;
- управленческий анализ;
- внутренний аудит.

Ревизия была самой распространенной формой контроля в РФ как для бюджетных, так и для коммерческих образований. С развитием в 1993 г. аудита и управленческого анализа актуальность ревизии как формы контроля сохранилась, в основном, для исполнения государственного надзора.

Управленческий анализ как форма контроля организовывается для повышения эффективности деятельности, заключающейся в прибыльности, рациональном использовании производственных ресурсов и исполнении управленческих решений. Данный анализ представляет собой специальные знания, базирующиеся на законах развития и функционирования систем учета и анализа, который направлен на оценку, диагностику и прогнозирование фактов хозяйственной жизни малого бизнеса.

Управленческий анализ как форма контроля должен взаимодействовать с ревизией, служба которой контролирует учет и сохранность активов.

Изучение теории и практики показывает, что ревизионную службу в содействии с управленческим анализом может заменить одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля – внутренний аудит.

Внутренний аудит в системе внутреннего контроля является наиболее развитой формой контроля над фактами хозяйственной жизни. Под внутренним аудитом понимается организованная институциональной единицей, действующая в интересах его руководства и собственников, регламентированная внутренними нормативными актами форма системы контроля над соблюдением законности методологии ведения бухгалтерского учета, надежности функционирования системы внутреннего контроля, а также для проведения управленческого анализа.

Внутренний аудит представляет собой форму системы внутреннего контроля, которая разрабатывает, внедряет и контролирует комплекс мер, направленных на исследование и выявление соответствия бизнес-процессов целям и задачам руководства и собственников хозяйствующего субъекта при соблюдении принципов. Исходя из концепции, внутренний аудит представляет собой систему из шести элементов:

- субъект внутреннего аудита;
- объект внутреннего аудита;
- предмет внутреннего аудита;
- методология внутреннего аудита;
- поле внутреннего аудита;
- временное поле.

Субъектами системы внутреннего аудита, на основании юридической доктрины, являются:

- собственники и руководители институциональных единиц;
- сотрудники службы внутреннего аудита;
- проверяемый персонал.

К объектам системы внутреннего аудита относятся:

- экономические ресурсы;
- активы;
- первичная, учетная и аналитическая документация.

Предметом системы внутреннего аудита являются факты хозяйственной жизни. Методологией внутреннего аудита являются процедуры, специфические приемы и методы осуществления контроля. Поле системы внутреннего аудита представляет собой цель, задачи, принципы и функциональные рамки, определяющиеся руководством и собственниками (субъектами). Руководители и собственники институциональных единиц должны определять цель, задачи и разрабатывать принципы организации и осуществления внутреннего аудита, затем утверждать его функциональные рамки. Временные рамки внутреннего аудита определяются периодами проведения контроля, такими как:

- предварительный контроль;
- текущий контроль;
- последующий контроль;
- прогнозный контроль.

Организация эффективного внутреннего аудита требует вложения дополнительных инвестиций – как финансовых, так и с точки зрения времени и усилий, необходимых для поиска или подготовки квалифицированных специалистов по аудиту. Для действенной, надежной системы внутреннего аудита целесообразно разрабатывать и внедрять регламенты (стандарты), которые являются едиными требованиями при организации, планировании, проведении проверок, что определено Законом от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Службой внутреннего аудита хозяйствующих субъектов формируется пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым отчетам, на базе общеустановленных принципов организации и проведения внутреннего аудита, устанавливаемых регламентом.

Регламенты внутренних аудиторов предназначены для регулирования профессиональной деятельности, которые обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками, администрацией и внутренним аудитом хозяйствующего субъекта, между внутренними аудиторами и внешними контролирующими органами, между внутренними аудиторами и проверяемыми звеньями, а также между самими внутренними аудиторами.

Исследования теории и практики позволяют сделать вывод, что применение хозяйствующими субъектами регламентов внутренних аудиторов даст возможность:

- повысить требования к контролю с учетом отраслевых особенностей бизнеса;
- полнее соблюдать требования правил (стандартов) внутренних аудиторов, применяемых при проведении проверки;
- применять технологию аудита, обеспечивающую качество работы;
- обеспечить дополнительный контроль над работой специалистов хозяйствующего субъекта;
- способствовать снижению риска системы внутреннего контроля, повышению эффективности бухгалтерского учета и устойчивого финансового положения;
- детализировать профессиональное поведение внутренних аудиторов в соответствии с этическими нормами.

К внутренним регламентам институциональных единиц могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические

рекомендации, пособия и другие документы, обязательные к применению.

Экономическая эффективность внутреннего аудита определяется наличием разработанной технологии проверки. Внутренний аудит позволяет выявить и предупредить соблюдение положений учетной политики, незаконность и нецелесообразность совершения фактов хозяйственной жизни, своевременно внести изменения в налоговые расчеты, определить обоснованность применения налоговых льгот, что позволит значительно сократить штрафы налоговых и административных санкций.

Целесообразность функционирования внутреннего аудита обусловлено выработкой рекомендаций по решению имеющихся и будущих проблем. При осуществлении внутреннего аудита важным является разработка технологии аудита, под которой следует понимать методологические аспекты процедур проверки.

Управляя хозяйствующим субъектом, необходимо обеспечивать экономическую безопасность. Фундаментальной основой безопасности, финансовой устойчивости и экономической эффективности фактов предпринимательской жизни служат:

- бухгалтерский учет (финансовый, налоговый, управленческий);
- комплексный экономический анализ;
- внутренний контроль.

Необходимо предупреждать возникновение отклонений, ухудшающих состояние хозяйствующего субъекта. Это позволит исключить возможные потери и затраты на приведение объекта контроля в требуемое состояние.

Внутренний контроль на предмет соответствия различных вариантов сбытовой учетной политики, внутренним и внешним условиям функционирования организации предупреждает ухудшение положения на конкурентном рынке и позволяет наметить новые перспективные направления развития основной хозяйственной деятельности.

В заключение следует отметить, что в целях совершенствования и повышения эффективности системы внутреннего контроля целесообразно сочетать жесткие плановые и меняющиеся произвольно по мере изменений внутренних и внешних условий системы планирования хозяйствующего субъекта.

Сочетание двух систем планирования внутреннего позволяет совершенствовать разработку стратегических и годовых планов. При таком сочетании долгосрочные планы определяют базовые целевые установки по направлениям деятельности, а краткосрочные конкретизируют эти цели.

Корректировка как долгосрочных, так и краткосрочных планов позволяет повысить эффективность направляющего контроля и снизить вероятность возникновения дорогостоящих последствий из-за ошибок, вызванных неудачным прогнозированием финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Оценка существования хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе устанавливается отсутствием угроз наступления банкротства.

В каждом случае несостоятельности можно выявить непосредственные причины убытков и банкротства, которые заключаются в непрофессиональном ведении дела, и неоправданном стремлении получить прибыль от рискованных сделок, недостаточный и несвоевременный анализ состояния рынка и новых тенденций изменения спроса и цен.

Процедуры банкротства, предусмотренные Федеральным законом от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», в первую очередь направлены на финансовое оздоровление и восстановление платежеспособности организаций, имеющих признаки банкротства.

В рыночных условиях экономистами разработаны модели, позволяющие спрогнозировать возникновение угрозы финансового кризиса субъектов малого бизнеса, такие как:

- модель Альтмана;
- модель Бивера;
- оценка по балльной системе – модель Дж. Аргенти.

Руководству хозяйствующего субъекта необходимо принимать антикризисные меры до того как хозяйствующий субъект окажется на грани банкротства. Негативного развития событий целесообразно избегать, и надо постоянно оценивать контрольные индикаторы состояния бизнеса.

По нашему мнению, основополагающая цель системы внутреннего контроля в экономических субъектах – снижение финансовых потерь, возникающих по различным причинам. Чем выше развита, структурирована система контроля, тем выше результат ее действия, выражающийся в снижении потерь.

Оценка эффективности позволяет рассматривать качественную и количественную определенность отдельных элементов системы внутреннего контроля, устанавливая их различие. Оценка эффективности системы внутреннего контроля – это обобщение показателей ее действенности и результативности. Мерой количественной оценки результата действенности системы внутреннего контроля может служить показатель среднего математического ожидаемого значения события или результата. Такие оценки обычно базируются на экспертных заключениях и имеют субъективный характер.

В абсолютном выражении результат системы контроля хозяйствующей структуры представляет собой сумму экономии потерь, возникшую в связи с функционированием системы контроля:

$$P = P_{\text{свк1}} - P_{\text{свк0}}, \quad (1)$$

где

P – результат функционирования системы контроля (дополнительная чистая прибыль за исследуемый период);

$P_{\text{свк0}}$ – результат деятельности до внедрения или усиления системы внутреннего контроля в сопоставимых ценах – финансовый показатель чистая прибыль субъекта за исследуемый период;

$P_{\text{свк1}}$ – результат деятельности после внедрения или усиления системы внутреннего контроля.

Для создания и поддержания системы внутреннего контроля требуются определенные затраты.

Эффективность деятельности предприятия от внедрения системы контроля представляет собой разницу между результатом функционирования системы и стоимостью ее поддержания:

$$\text{Эф.СВК} = P - C, \quad (2)$$

где

Эф.СВК – эффективность системы внутреннего контроля;

C – стоимость системы контроля внутреннего контроля.

Очевидно, что применение системы внутреннего контроля принесет выгоду предприятию только в том случае, если результат ее функционирования будет превышать стоимость ее содержания:

$$\text{Эф.СВК} > 0 \text{ или } P > C. \quad (3)$$

По данной формуле определяется двойной эффект, так как при расчете чистой прибыли за исследуемый конечный период $P_{\text{свк1}}$ затраты на систему внутреннего контроля включены в отчетность.

Простой расчет эффективности системы внутреннего контроля даст оценку результативности системы внутреннего контроля.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О Счетной палате РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 11 янв. 1995 г. №4-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Кодекс этики аудиторов России [Электронный ресурс] : принят Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ, протокол от 28 авг. 2003 г. №16. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Калинин Р.В. Организация, технология и экономическая эффективность деятельности внутреннего аудита [Текст] / Р.В. Калинин, А.В. Шохнех. – Волгоград : Волгоградский филиал ОУ ВПО ЦС РФ «МУПК», 2005. – 202 с.
8. Приверзнецов В.А. Контроль и ревизия [Электронный ресурс] : учеб. пособие / В.А. Приверзнецов. – М. : Велби, Проспект, 2005. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Робертсон Дж. Аудит [Текст] : пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М. : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
10. Шохнех А.В. Внутренний аудит субъектов малого бизнеса [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / А.В. Шохнех. – М., 2004. – 22 с.
11. Шохнех А.В. Организация и технология внутреннего аудита деятельности субъектов малого бизнеса [Текст] : науч. издание / А.В. Шохнех ; под ред. проф. М.Ф. Овсячук. – М. : Маркетинг, 2003. – 75 с.
12. Шохнех А.В. Совершенствование внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах [Текст] / А.В. Шохнех // Материалы междунар. науч.-практ. конференции. – М. : АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации», 2007. – С. 331-337.

Ключевые слова

Контроль; формы контроля; внутренний контроль; ревизия; внутренний аудит; управленческий анализ; результативность системы внутреннего контроля; факты хозяйственной жизни; поле внутреннего контроля; методы контроля.

Голубятникова Ольга Николаевна;

Устинова Алена Николаевна;

Глинская Ольга Сергеевна;

Шохнех Анна Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность статьи. Неотъемлемой частью системы регулирования управления является контроль, цель которого заключается в обнаружении отклонений от принятых нормативов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов. В современной рыночной экономике под влиянием мировых тенденций появилось большое количество форм контроля: ревизия; управленческий анализ; внутренний аудит.

Содержание и новизна статьи. В статье рассматривается внутренний контроль как системное наблюдение над результатами управленческих воздействий в хозяйствующих субъектах рыночной экономики Российской Федерации. Раскрыта основополагающая цель системы внутреннего контроля в экономических субъектах, которая заключается в снижении финансовых потерь, возникающих по различным причинам. Чем выше развита, структурирована система контроля, тем выше результат ее действия, выражающийся в снижении потерь.

Представленная авторами оценка эффективности позволяет рассматривать качественную и количественную определенность отдельных элементов системы внутреннего контроля, устанавливая их различие. Представлена формула для определения двойного эффекта.

Калиничева Р.В., д-р экон. наук, профессор кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт

9.3. INTERNAL CHECK AS SYSTEM OBSERVATION OF THE RESULTS OF ADMINISTRATIVE ACTIONS IN THE ECONOMIC SUBJECTS OF THE MARKET ECONOMY OF RUSSIA

O.N. Golubyatnikova, the Graduate Student, the Chief
Accountant of Limited Company «Global»;

A.N. Ustinova, the Graduate Student;

O.S. glinskaya, Candidate of Senior (Economics), Lecturer
of Audit Department;

A.V. Shokhnekh, Candidate of Sciences (Economic), the
Professor of the Department of the Economy and Audit

*Autonomous noncommercial organization of the highest
vocational education of Tsentrosyuz (Central Union of
Consumers' Societies) RF «Russian university of coopera-
tion» Volgograd cooperative institute*

In the article the internal check, as system observation of
the results of administrative actions in the economic sub-
jects of the market economy of Russia, is examined. They
are determined and in detail are examined the forms of the
control: revision; administrative analysis; internal Audit. Is
given qualitative and quantitative assessment of the sepa-
rate elements of the system of internal check, to establish
their difference.

Literature

1. The civil code of the Russian Federation – part first from 30.11.1994 №51-FL, Part II from 26.01.1996 №14 – FL and Part III from 26.11.2001 g. №146-FL. ISS consultant +.
2. On the bookkeeping calculation: Federal law from 21.11.1996 №129- FL. ISS consultant+.
3. On the auditorial activity: Federal law from 07.08.2001 №119- FL. ISS consultant +.
4. Federal law RF from 11.01.1995 №4 – FL. «About the Census Chamber». ISS consultant +.
5. The operating instructions on the inventory of property and financial obligations: By affirmed by the order of Minfin (Ministry of Finance) RF from 13.06.1995 №49. ISS consultant +.
6. Code of the ethics of the auditors of Russia. Is accepted by council for auditorial activity with the RF Ministry of Finance, protocol from 28.08.2003 №16. ISS of konsultant+.
7. R.V. Kalinicheva, A.V. Shokhnekh. Organization, technology and the economic effectiveness of the activity of internal Audit. – Volgograd: Volgograd branch OU VPO TsS RF «MUPK», 2005. – 202p.
8. V.A. Priverzentsev. Control and the revision: Studies. benefit. – M.: TK of Velbi, publishing house is prospectus, 2005. ISS consultant +.
9. J. Robertson. Audit: Trans. with the Engl. – M.: KRM G, auditorial firm «contact», 1993. – 496 p.
10. A.V. Shokhnekh. Improvement of internal check in the economic subjects. // the materials of international practical-scientific conference. – M.: ANE VPO TsS RF «Russian university of cooperation», 2007. – P. 331-337
11. A.V. Shokhnekh. Internal Audit the subjects of the small business: Author's abstract of the thesis of the candidate of economic sciences / Moscow: Expert- production combine, 2004. – 22 p.
12. A.V. Shokhnekh. Organization and the technology of internal Audit the activity of the subjects of the small business: Scientific publication. /Edited by Prof. M.F. Ovsyichuk. – M.: Information- introductory center «marketing», 2003. – 75 p.

Keywords

Control; the form of control; internal check; revision; internal Audit; administrative analysis; the result of the system of internal check; the facts of economic life; the field of internal check; the methods of control.