

УДК 338

DOI: 10.26456/2219-1453/2024.4.053–062

АКТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ОРГАНИЗАЦИИ ЭФФЕКТИВНОГО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

М.В. Мотолянец

ФГБОУ ВО «Ярославский государственный университет
им. П.Г. Демидова», г. Ярославль

Система внутреннего контроля необходима для эффективного управления рисками и обеспечения надежности бухгалтерской финансовой отчетности. Она помогает органам управления предприятия своевременно выявлять ошибки учетной деятельности и на ранних стадиях решать связанные с этим проблемы, способствуя более эффективному функционированию организации в целом. Рационально организованный внутренний контроль повышает ответственность и улучшает коммуникацию сотрудников, чем делает бизнес более устойчивым и конкурентоспособным. Статья посвящена особенностям организации эффективной системы внутреннего контроля бухгалтерского учета. Целью исследования является выработка в комплексном аспекте основных направлений повышения эффективности и рациональности организации внутреннего контроля бухгалтерского учета. Научная новизна полученных результатов заключается в обосновании необходимости адаптации существующих подходов к организации внутреннего контроля бухгалтерского учета к условиям изменяющихся внутренних и внешних факторов, влияющих на хозяйствующего субъекта, в целях обеспечения эффективной работы бухгалтерской службы и рационального управления возникающими рисками.

Ключевые слова: *внутренний контроль, система внутреннего контроля, система бухгалтерского учета.*

Внутренний контроль является важным элементом управления любой организацией, независимо от ее размеров и формы собственности. Он помогает предотвращать мошеннические действия, ошибки учетной деятельности, а также обеспечивает надежность бухгалтерской финансовой отчетности в процессе принятия обоснованных управленческих решений.

Интерес к теме организации эффективной системы внутреннего контроля вызван ее большим научным и практическим значением. В связи с этим многие отечественные и зарубежные исследователи занимаются изучением и развитием теоретико-методологических и методических аспектов внутреннего контроля. Среди отечественных ученых, которые внесли значительный вклад в изучение данной проблематики, можно выделить таких авторов, как В.В. Бурцев [6], А.А. Василенко, Ю.С. Самойленко [7], В.В. Ильюк [8], Н.А. Казакова [9, 10],

М.В. Мельник [12], С.В. Панкова [13, 14], Л.И. Хоружий, Р.А. Алборов [15] и других.

Зарубежный опыт исследования в области внутреннего контроля также представлен, в частности, работами таких ученых, как Р. Адамс [5], М.П. Макартни [11], G. Schwarz [16] и другими.

Исследования в данной области помогают не только развивать теоретические концепции внутреннего контроля и методы управления связанными с ним рисками, но и создавать практические рекомендации для компаний по оптимизации данных областей. При этом, для более комплексного подхода при разработке и совершенствовании организации системы внутреннего контроля в компаниях различного профиля и масштаба важно учитывать как отечественный, так и зарубежный опыт.

Изучение состояния системы внутреннего контроля в экономических субъектах различных видов деятельности и в различных отраслях позволяет получать реальные данные о практике применения его принципов и методов. Комплексный подход к информационной базе обеспечивает более глубокое и объективное понимание проблем, связанных с организацией и внедрением внутреннего контроля, а также формированием рекомендаций для его совершенствования.

По результатам анализа различных точек зрения исследователей на внутренний контроль, международных концепций и регулирующих его документов, автором сделаны следующие выводы:

1. Существуют различные точки зрения относительно понятия внутреннего контроля. Выделяют два основных подхода: процессный и системный. Оба подхода признают одинаковые цели внутреннего контроля, хотя акцентируют внимание на различных аспектах данного явления.

2. Международные концепции внутреннего контроля также различны и зависят от основных пользователей информации. Концепция COSO является широко распространенной и предлагает комплексный подход к организации системы внутреннего контроля.

3. В регулирующих документах Российской Федерации отражены положения международных концепций с учетом специфики отраслей, но многие нормы по внутреннему контролю имеют рекомендательный характер и не являются обязательными законодательно.

На основании данных выводов можно обоснованно заключить, что современное состояние регулирования в области внутреннего контроля в Российской Федерации находится на стадии становления и нуждается в развитии и совершенствовании.

В России применяется государственный подход к регулированию внутреннего контроля. Необходимость его осуществления устанавливается нормативными документами как обязательная для исполнения всеми экономическими субъектами. Нормативно-правовые акты РФ являются основой для практической реализации принципов внутреннего контроля на российских предприятиях.

К таким документам можно отнести Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в котором установлена обязанность по организации и

осуществлению внутреннего контроля [1]. Во исполнение этой нормы Минфином РФ изданы методические рекомендации № ПЗ-11/2013 [4], которые направлены на улучшение практики внутреннего контроля.

Также одним из основных документов в сфере регулирования внутреннего контроля является Федеральный закон № 115-ФЗ от 07.08.2001 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [2]. В соответствии со ст. 2 данного закона «внутренний контроль — это деятельность организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, по выявлению операций, подлежащих обязательному контролю, и иных операций с денежными средствами или иным имуществом, связанных с легализацией доходов». В соответствии со ст. 7 этого же закона, управляющий персонал организации должен разработать правила внутреннего контроля, а обязанностью сотрудников является их исполнение и соблюдение.

Согласно Постановления Правительства РФ № 667 от 30.06.2012 «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и признании утратившими силу некоторых актов Правительства РФ» [3] на предприятии должны быть установлены следующие нормы:

1. Закреплен порядок документального фиксирования информации, чтобы обеспечить прозрачность и возможность контроля за операциями.

2. Утверждены критерии и признаки выявления необычных сделок, с учетом специфики деятельности организации, что поможет выявить потенциальные операции, связанные с легализацией доходов.

3. Должна быть обеспечена конфиденциальность информации, ее хранение и использование, чтобы предотвратить утечку данных и недопустимый доступ к ним.

4. Установлены квалификационные требования к ответственному лицу, подготовке и обучению кадров для эффективного выполнения мер по противодействию легализации доходов и финансированию терроризма.

5. Разработано и утверждено Положение о требованиях к идентификации клиентов и выгодоприобретателей, которыми организация должна руководствоваться, чтобы обеспечить соответствие своей деятельности требованиям законодательства, а также осуществлять эффективное противодействие легализации доходов и финансированию терроризма.

Для малых и средних организаций внутренний контроль может быть более простым и не требовать создания специальных отделов. Однако, даже в таких компаниях важно иметь определенные процедуры и механизмы контроля, чтобы обеспечить эффективное функционирование бизнеса в рамках закона.

Система внутреннего контроля компании включает в себя:

- внутренний финансовый контроль,
- внутренний контроль бухгалтерского учета,

- внутренний контроль бизнес-процессов,
- внутренний контроль других подсистем.

Одной из наиболее важных составляющих в системе внутреннего контроля является внутренний контроль бухгалтерского учета.

Правильная организация и ведение бухгалтерского учета способна помочь экономическому субъекту избежать проблем с налоговыми органами и обеспечить надежность бухгалтерской финансовой отчетности. Контроль со стороны руководителя компании является необходимым для предотвращения мошенничества и других нарушений, поэтому осуществление регулярного контроля работников бухгалтерской службы и главного бухгалтера поможет предупредить возможные проблемы и обеспечить надлежащее функционирование организации.

Полагаем, что основные цели внутреннего контроля бухгалтерского учета включают:

- обеспечение соблюдения законодательства. Внутренний контроль бухгалтерского учета помогает предотвратить нарушения законодательства в области бухгалтерского учета, финансов и налогообложения. Это важно для избежания штрафов и санкций со стороны контролирующих органов;

- правильность составления бухгалтерской финансовой отчетности. Внутренний контроль бухгалтерского учета направлен на обеспечение точности и достоверности бухгалтерской финансовой отчетности предприятия. Это дает возможность руководству и заинтересованным сторонам принимать обоснованные решения на основе достоверной информации;

- предотвращение мошеннических действий и ошибок. Внутренний контроль бухгалтерского учета помогает выявлять и предотвращать возможные случаи мошенничества, ошибок и недобросовестных действий со стороны сотрудников или сторонних лиц;

- защиту активов предприятия. Внутренний контроль должен быть направлен на защиту активов компании от потерь, краж и недобросовестных действий, что помогает обеспечивать финансовую устойчивость и надежность бизнеса;

- обеспечение эффективности и рациональности ведения бизнеса. Четко организованный внутренний контроль способствует оптимизации процессов бухгалтерского учета и, как следствие, повышает эффективность работы финансовой службы предприятия, играет важную роль в обеспечении финансовой прозрачности, защите активов и обеспечении соблюдения законодательства на предприятиях.

Для реализации указанных выше целей внутреннего контроля бухгалтерского учета важно руководствоваться следующими принципами его организации:

- всесторонний контроль на всех уровнях. Контроль должен осуществляться на всех уровнях управления и во всех подразделениях компании, чтобы обеспечить полное покрытие всех процессов и операций;

- участие всех сотрудников всех уровней. Для проведения внутреннего контроля необходимо привлекать сотрудников, обладающих

соответствующими полномочиями и компетенциями, которые могут обеспечивать независимость, осуществляя проверку подразделений организации, и способных выявлять ошибки;

- соотношение затрат и эффекта. Полезный эффект от внутреннего контроля не должен превышать затраты на его организацию и проведение на предприятии. Это означает, что контрольные меры должны быть эффективными и рационально соотноситься с потраченными ресурсами;

- проактивный подход. Внутренний контроль должен быть организован таким образом, чтобы предупреждать возможные ошибки и мошеннические действия заранее, а не только выявлять их уже после совершения;

- системный подход. Внутренний контроль бухгалтерского учета должен быть целостным и охватывать все ключевые процессы и операции предприятия, чтобы обеспечить его эффективную работу.

Для построения эффективно функционирующей и надежной системы бухгалтерского учета на предприятии предложено выделить четыре ключевые сферы контроля.

1. Сфера контрольной деятельности. Этот элемент определяет культуру управления и отношение сотрудников к контрольным мероприятиям. Создание благоприятной контрольной среды способствует формированию этичного поведения, соблюдению правил и стандартов, а также повышению ответственности сотрудников за свои действия.

2. Коммуникационная сфера. Важный элемент, который обеспечивает передачу информации между сотрудниками и позволяет им понимать свои обязанности и ответственность. Хорошие коммуникативные связи помогают избегать недопониманий, ошибок и просчетов в процессе ведения бухгалтерского учета.

3. Сфера организации и осуществления системного контроля. Разделение контрольных мероприятий на предварительные, текущие и фактические позволяет эффективно организовать процесс внутреннего контроля бухгалтерского учета. Разные сотрудники должны контролировать бухгалтерский учет на разных этапах, чтобы обеспечить объективность, полноту и достоверность информации.

4. Сфера оценки и управления рисками. Предварительное выявление рисков и управление ими является неотъемлемой частью внутреннего контроля. Это позволяет предотвращать возможные финансовые потери, мошеннические действия и другие негативные последствия для предприятия.

Выделение контрольных сфер и усиление внутреннего контроля в них направлено на повышение эффективности внутреннего контроля бухгалтерского учета, что, в свою очередь, будет способствовать обеспечению сохранности активов, финансовой стабильности, непрерывности деятельности и инвестиционной привлекательности предприятий.

Внутренний контроль бухгалтерского учета включает в себя следующие виды контрольных мероприятий:

1. Предварительный контроль:

- оценка целесообразности и правомерности совершения операции;

- проверка соответствия операции установленным внутренним правилам и процедурам;

- идентификация потенциальных рисков и ущерба для компании.

2. Внутри процессный контроль:

- проверка правильности исполнения операции в соответствии с документами и инструкциями;

- подтверждение наличия необходимых документов и разрешений для проведения операции;

- предотвращение недопущения растраты денежных средств или выбытия других активов без должного подтверждения.

3. Последующий контроль:

- проверка наличия и правильности оформления первичной документации;

- проверка корректности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете;

- проведение инвентаризаций для подтверждения фактического наличия активов и обязательств.

Эти виды контрольных мероприятий направлены на обнаружение ошибок и своевременное выявление мошеннических действий, а также способны оказывать положительное влияние на обеспечение соответствия деятельности компании установленным стандартам и внутрифирменным требованиям.

Процедуры внутреннего контроля бухгалтерского учета являются ключевыми для обеспечения правильности и надежности бухгалтерской финансовой отчетности компании, а также целесообразности и необходимости управленческой отчетности. Основными процедурами являются:

1. Документирование. Обеспечивает фиксацию всех хозяйственных операций в предусмотренных формах первичных документов, составленных в соответствии с установленными правилами и процедурами. В рамках данной процедуры осуществляется проверка наличия записей в регистрах бухгалтерского учета и сравнение их с первичной документацией.

2. Инспектирование. Осуществляет контроль за соответствием первичных документов нормативным требованиям, а также достижение максимальной убедительности и правильности их оформления, что способствует недопущению или своевременному выявлению ошибок в деятельности экономического субъекта.

3. Соблюдение сопоставимости и тождественности данных. Позволяет сверить информацию между различными подразделениями компании и контрагентами для выявления возможных несоответствий.

4. Оценка фактического наличия. Определяет фактическое наличие материальных ценностей, товаров, денежных средств и других активов компании, которая осуществляется для предотвращения краж и предупреждения мошеннических действий.

5. Оценка сделок по существу. Проверка полноты и правильности отражения сделок в бухгалтерском учете, выполнение смет и планов работы, а также своевременность отражения данных в регистрах учета и

бухгалтерской финансовой отчетности для предотвращения финансовых ошибки и несоответствия.

6. Оценка надежности ИТ-инфраструктуры. Обеспечение безопасности и правильной работы ИТ-систем. Данная процедура является критически важным звеном для защиты конфиденциальных данных, предотвращения кибератак и сбоев в работе программного обеспечения.

Эффективность внутреннего контроля бухгалтерского учета напрямую зависит от профессионализма и ответственности контролеров, проводящих проверки. Правильно организованные процедуры внутреннего контроля помогают компании избежать проблем с государственными органами контроля, контрагентами и инвесторами.

Ключевым шагом при организации и внедрении внутреннего контроля бухгалтерского учета, с точки зрения авторского подхода, является разработка Положения внутреннего контроля бухгалтерского учета организации. Данный документ должен включать в себя перечень контрольных процедур и ответственных лиц, в том числе следующую информацию:

1. Сведения из учредительных документов юридического лица: важно включить в Положение о внутреннем контроле данные из Устава, Положения о структуре и функциях органов управления и других аналогичных документов, характеризующих деятельность экономического субъекта.

2. Сведения из кадровых документов: должны быть включены данные из положения о внутреннем контроле кадровой деятельности, требования к квалификации и обязанностям сотрудников бухгалтерской службы, ответственных за контрольные процедуры, сведения о повышении квалификации сотрудников бухгалтерии и т.д.

3. Внутренние регламенты, методики и стандарты ведения учета: сведения локальных документов, определяющих порядок проведения бухгалтерского учета. Учетная политика для целей бухгалтерского учета, инструкции по заполнению бухгалтерской и управленческой отчетности, правила внутреннего аудита и результаты предыдущих внутренних и внешних проверок и т.д.

Важно постоянно обновлять и актуализировать Положение о внутреннем контроле бухгалтерского учета, чтобы оно соответствовало изменениям внешнего законодательства, учитывало отраслевые особенности деятельности и удовлетворяло информационные потребности руководства компании при принятии важных стратегических решений. Регулярное обновление данного локального нормативного акта будет способствовать повышению эффективности внутреннего контроля и минимизации рисков ошибок и нарушений в системе бухгалтерского учета.

В связи с вышеизложенным, для повышения эффективности и рациональности внутреннего контроля бухгалтерского учета автор считает, что руководству экономического субъекта целесообразно осуществлять следующие мероприятия:

1. Автоматизировать контрольные процессы. Специализированное программное обеспечение для осуществления контрольных процедур будет

способствовать снижению или предотвращению вероятности ошибок в учетной и операционной деятельности.

2. Разграничить полномочия и распределить ответственность. В Положении о внутреннем контроле бухгалтерского учета должны быть установлены и подробно описаны четкие процедуры контроля по выделенным сферам контроля с распределением ответственности между сотрудниками, и доведены до ответственных сотрудников.

3. Осуществлять постоянный мониторинг и объективную оценку результатов. Система регулярного мониторинга выполнения контрольных процедур и анализа результатов должна быть направлена на оперативное выявление проблемных мест и рисков, руководители должны действовать четко, быстро принимая меры по их исправлению. Перечень контрольных процедур по мониторингу, расчетные аналитические показатели и критерии оценки результатов должны быть закреплены в Положении о внутреннем контроле бухгалтерского учета и доведены до персонала организации.

4. Совершенствовать и модернизировать внутренний контроль на основе «обратной связи».

5. Повышать квалификацию и развивать персонал. Необходимость повышения квалификации сотрудников предлагается закрепить локальными нормативными актами, разработать систему поощрений и KPI, учитывающую обучение и саморазвитие, в том числе за счет средств сотрудников, а также предусмотреть возможность проведения тренингов и семинаров за счет средств компании не реже одного раза в год.

Таким образом, проведенное исследование обосновывает необходимость адаптации существующих подходов к организации внутреннего контроля бухгалтерского учета, и дает возможность утверждать, что предложенные мероприятия по повышению эффективности и рациональности внутреннего контроля бухгалтерского учета позволят обеспечить адаптацию бухгалтерского учета к изменяющимся условиям окружающей среды (изменениям законодательства, политической обстановки, конкурентной среды и др.), выявить рискованные области и своевременно устранить ошибки. Акцент на «обратную связь от сотрудников» даст возможность руководству компании принимать решения с учетом человеческого фактора и индивидуальных особенностей экономического субъекта. Кроме того, повышение эффективности работы бухгалтерской службы обеспечит надежное и точное ведение бухгалтерского учета, снизит налоговые риски в условиях нестабильной политической обстановки и быстро меняющегося законодательства, что положительным образом отразится на дальнейшей деятельности, обеспечит уверенность пользователей в соблюдении принципа непрерывности деятельности и повысит привлекательность организации для стейкхолдеров.

Список литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
2. Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ.
3. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2012 года № 667 «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом (за исключением кредитных организаций), и индивидуальными предпринимателями».
4. Приказ Минфина России «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» № ПЗ-11/2013.
5. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
6. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2000. 319 с.
7. Василенко А.А., Самойленко Ю.С. Классификация контрольных процедур как элемента системы внутреннего контроля организации // Актуальные вопросы теории и практики развития научных исследований. Сборник статей Международной научно-практической конференции. Уфа, 2019. С. 96–103.
8. Ильюк В.В. Внутренний контроль в процессе управления коммерческой организацией // Безопасность. Достоверность. Информация. 2010. // Вестник профессиональных бухгалтеров № 1 за 2022 год/2. С.6–11.
9. Казакова Н.А. Концепция внутреннего контроля эффективности организации [Текст]: монография / Н.А. Казакова, Е.И. Ефремова; под ред. Н.А. Казаковой. – Москва: ИНФРА-М, 2015. 233, [1] с.: ил., табл.; 21 см. – (Научная мысль. Экономика.); ISBN 978-5-16-010626-7
10. Казакова Н.А. Цифровая аналитика и контроль финансовой безопасности общественно значимых организаций: монография / Н.А. Казакова, А.Е. Сивкова. – Москва: ИНФРА-М, 2022. 276 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1863937.
11. Маккарти М.П. Риск: управление риском на уровне топ-менеджмента и совета директоров: пер. с англ. М.: АльпинаБизнес Букс. 2005. 133 с.
12. Мельник М.В. Ревизия и контроль / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. М.: КНОРУС, 2006. 520 с.
13. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2022. № 1. С.18–28.
14. Панкова С.В. Формирование системы внутреннего контроля в образовательных организациях высшего образования // Университетский комплекс как региональный центр образования, науки и культуры. Материалы Всероссийской научно-методической конференции (с международным участием). Оренбург, 2020. С. 2416–2419.
15. Хоружий Л.И., Алборов Р.А. Методика контроля достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019. № 4. С. 6–14.

16. Schwarz G. Public Shared Service Centers. A Theoretical and Empirical Analysis of US Public Sector Organizations. Springer Gabler. 2014. 342 p. doi 10.1007/978-3-8349-4480-1.

Об авторе:

МОТОЛЯНЕЦ Марина Владимировна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова» (150003, г. Ярославль, ул. Советская, д. 14), e-mail: am-am@inbox.ru, ORCID: 0000-0002-1974-9690, SPIN-код: 7297-5913

FEATURES OF ORGANIZING AN EFFECTIVE SYSTEM OF INTERNAL ACCOUNTING CONTROL

M.V. Motolyanets

FGBOU VO “Yaroslavl State University named after P.G. Demidov”, Yaroslavl

The internal control system is necessary for effective risk management and ensuring the reliability of financial statements. It helps corporate governance bodies identify accounting errors in a timely manner and solve related problems at an early stage, contributing to a more efficient functioning of the organization as a whole. Rationally organized internal control increases responsibility and improves employee communication, which makes the business more sustainable and competitive. The article is devoted to the peculiarities of organizing an effective system of internal control of accounting. The purpose of the study is to develop in a comprehensive aspect the main directions for improving the efficiency and rationality of the organization of internal control of accounting. The scientific novelty of the results obtained is the justification of the need to adapt existing approaches to the organization of internal control of accounting to the conditions of changing internal and external factors affecting the economic entity in order to ensure the efficient operation of the accounting service and rational management of emerging risks.

Keywords: *internal control, internal control system, accounting system.*

About the author:

MOTOLYANETS Marina Vladimirovna – Cand. Sci. (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, FGBOU VO “Yaroslavl State University named after P.G. Demidov”, 150003 Russia, Yaroslavl Region, Yaroslavl, 14 Sovetskaia str., e-mail: am-am@inbox.ru, ORCID: <https://orcid.org/0000-00021974-9690>, SPIN-код: 7297-5913

Статья поступила в редакцию 16.05.2024 г.

Статья подписана в печать 16.12.2024 г.