

Концепция организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля

The Concept of the Organizational and Economic Mechanism for the Functioning of Internal Control

УДК 658.14/.17

DOI: 10.12737/article_5d6616825e95d9.30693757

М.К. Аристархова, д-р экон. наук, профессор, заслуженный экономист Республики Башкортостан, зав. кафедрой налогов и налогообложения ФГБОУ ВО «Уфимский государственный авиационный технический университет»

e-mail: ninufa@mail.ru

В.Ш. Фахрутдинов, аспирант кафедры налогов и налогообложения ФГБОУ ВПО «Уфимский государственный авиационный технический университет», начальник отдела внутреннего аудита ООО «Газпром трансгаз Уфа», дипломированный внутренний аудитор (CIA)

e-mail: v.fahrutdinov@mail.ru

M.K. Aristarkhova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Honored Economist of the Republic of Bashkortostan, Head of the Department of Taxes and Taxation, Ufa State Aviation Technical University

e-mail: ninufa@mail.ru

V.Sh. Fakhrutdinov, Postgraduate Student, Department of Taxes and Taxation, Ufa State Aviation Technical University, Head of Internal Audit "Gazprom transgaz Ufa" OOO, Certified Internal Auditor

e-mail: v.fahrutdinov@mail.ru

Аннотация. Представленная статья затрагивает актуальные вопросы функционирования внутреннего контроля на предприятии. Разработан инструментарий организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля, включающего в себя принципы, функции, логизацию, временной аспект, контроллинг, нормы. Выделены структурные и функциональные составляющие внутреннего контроля. Сформирована адаптивная организационная структура системы управления рисками и внутреннего контроля, которая может быть положена в основу формирования модели функционирования внутреннего контроля газотранспортного предприятия.

Ключевые слова: управление, внутренний контроль, операционные риски, концепция, инструментарий, пространственная модель.

Abstract. The presented article touches upon topical issues of the functioning of internal control at the enterprise. A toolkit has been developed for the organizational and economic mechanism for the functioning of internal control, which includes principles, functions, logisation, the time aspect, controlling, and norms. The structural and functional components of internal control are highlighted. An adaptive organizational structure of the risk management and internal control system has been formed, which can be the basis for the formation of a model for the functioning of the internal control of a gas transmission company.

Keywords: management, internal control, operational risks, concept, tools, spatial model.

Необходимость разработки концепции внутреннего контроля (ВК) обусловлена необходимостью решения сложной практической задачи: обеспечить всеобъемлемость внутреннего контроля (системы внутреннего контроля), т.е. его широкое распространение на всю деятельность предприятия, включая все уровни управления, виды деятельности, риски, а также участие в процессе его осуществления каждого работника независимо от занимаемой должности в рамках наделенных полномочий.

Кроме того, наличие оформленной концепции означает, что на предприятии определены единые принципы и подходы функционирования внутреннего контроля, установлены компоненты системы внутреннего контроля, определены цели и задачи, а также состав участников и их функциональные обязанности.

Концепция организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля представлена на рис. 1 и включает следующие этапы:

1) определение цели организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля;

2) формулирование философии организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля, содержащей базовые ценности, обоснование взаимозависимости всех подсистем предприятия с механизмом функционирования внутреннего контроля, основные закономерности его организации, требования к организации структурных составляющих системы внутреннего контроля;

3) разработку инструментария организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля, включающего: принципы, функции, логизацию, временной аспект, контроллинг, нормы;

4) создание адаптивной организационной структуры организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля посредством реализации разработанного инструментария;

5) построение модели функционирования структурного подразделения, ответственного за организацию внутреннего контроля.

В настоящей статье авторы подробно рассматривают первые три этапа концепции организации организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля, четвертый и пятый этапы являются предметом дальнейших исследований и обсуждений и будут освещены в последующих публикациях.

Определение цели организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля

Начальным этапом разработки концепции организационной структуры организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля является определение цели его организации. Следует отметить, что вопрос о целевом назначении внутреннего контроля в настоящее время продолжает оставаться дискуссионным. Ученые, экономисты по разному формулируют цели внутреннего контроля, поэтому сегодня отсутствует единое, общепринятое понимание.

Так, например, В.В. Бурцев [4] интерпретирует цель внутреннего контроля как достиже-

ние информационной прозрачности объекта управления для возможности принятия эффективных решений.

С.А. Макаренко [5] целями внутреннего контроля считает:

- обеспечение выполнения миссии организации и достижения поставленных задач;
- повышение эффективности системы управления деятельностью предприятия за счет использования качественной информации.

В свою очередь, Ю.Г. Мишучкова [6] целями внутреннего контроля видит:

- обеспечение достоверности показателей учета (оперативного, бухгалтерского, управленческого);
- предотвращение искажений и неправомерных действий;
- принятие наиболее оптимальных управленческих решений.

О.Е. Орлова [7] в качестве целей внутреннего контроля выделяет достижение:

- эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности;
- эффективности управления активами и пассивами, управления рисками.

Согласно Информации Минфина России № ПЗ/11-2013 [10] внутренний контроль в качестве цели преследует предотвращение и выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности.

Таким образом, можно говорить о том, что назначение внутреннего контроля заключается в обеспечении возможности для руководства предприятия принимать эффективные управленческие решения, а также в его интеграции с процессами организации и регулирования на предприятии, в обеспечении исполнения принятых управленческих решений. В свою очередь, цель внутреннего контроля должна соответствовать его миссии — получение информации о степени управляемости объекта для принятия руководством предприятия эффективных управленческих решений — и позволять принимать корректирующие меры для приближения фактического состояния объекта к требуемому, изменять воздействие на объект путем пересмотра принятых ранее решений.



Рис. 1. Концепция организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля

Для достижения выполнения поставленных целей внутренний контроль должен решать следующие основные задачи:

- обеспечивать соблюдение законодательства и локальных нормативных актов предприятия;

- своевременно выявлять недостатки, отклонения и нарушения в деятельности предприятия;
- повышать эффективность использования и распределения ресурсов;
- создавать условия для своевременной подготовки и предоставления отчетности,

а также иной информации, подлежащей раскрытию в соответствии с законодательством;

- разрабатывать процедуры внутреннего контроля (в том числе направленные на предупреждение и противодействие коррупции) для своевременного реагирования на риски;
- эффективно управлять рисками, совершенствовать процессы принятия решений по реагированию на риски;
- надлежаще и своевременно выполнять процедуры внутреннего контроля.

Соответственно, управление внутренним контролем должно быть направлено на обеспечение достаточных гарантий достижения целей и решения задач посредством совокупности взаимосвязанных организационных мер и процессов, организационной структуры, локальных нормативных актов, иных документов, методик и процедур (положения, регламенты, стандарты и методические указания), норм корпоративной культуры и действий, предпринимаемых работниками структурных подразделений.

Формулирование философии организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля

Первым положением философии организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля является разработка его базовых ценностей. Их определение направлено на формирование у всех работников предприятия четкого понимания того, что управление внутренним контролем — составная часть их повседневной деятельности. Важность обеспечения осознания необходимости управления внутренним контролем в качестве корпоративной ценности как среди внутренних контролеров, так и среди работников и руководителей всех уровней управления, обусловлена тем, что внутренний контроль глубоко интегрирован с другими элементами процесса управления таким образом, что практически достаточно трудно отнести выполняемые работниками функции к определенной управленческой функции (планирование, организация, учет и т.д.) без их взаимосвязи и взаимодействия с контролем. Процесс управления предприятием — это итерационный процесс, состоящий из сменяющих друг друга

стадий: планирования, организации и регулирования, учета и контроля, а также анализа, каждая из которых чередуется со стадией контроля.

С учетом этого, вторым положением философии организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля является взаимозависимость всех функциональных систем предприятия и системы внутреннего контроля, так как внутренний контроль, будучи самостоятельным управленческим процессом, «находится в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии в циклах управленческих процессов» [2].

На основании вышеизложенного, третье положение философии внутреннего контроля заключается в необходимости выявления и конкретизации закономерностей его функционирования. Кроме того, организация внутреннего контроля будет определяться действием ряда управленческих закономерностей, адаптированных применительно к достижению целей внутреннего контроля.

Четвертым положением философии внутреннего контроля является определение требований к организации структурных составляющих, одним из ключевых требований которого является строгое соответствие структурного построения системы внутреннего контроля логике осуществления всех видов работ, имеющих к нему отношение.

Внутренний контроль обладает свойствами, наличие которых характеризует его как сложную систему, включающую четыре составляющие.

1. Элементы, которые могут быть описаны атрибутами (свойствами этих элементов). Элементами системы внутреннего контроля являются управляющая и управляемая подсистемы. В свою очередь, каждая из этих подсистем также состоит из целого ряда элементов. Так, управляющая подсистема включает:

- службу внутреннего контроля (внутреннего аудита) или должностное лицо (внутренний контролер, внутренний аудитор, бухгалтер-ревизор и т.п.);
- линейных руководителей и сотрудников, каждого на своем рабочем месте в рамках должностных обязанностей;
- привлеченных экспертов и консультантов.

Каждая из форм организации внутреннего контроля имеет свои преимущества и недо-

статки. Например, в случае привлечения сторонних экспертов можно получить высокое качество услуг за счет использования накопленного опыта, а также сэкономить расходы на персонал, аренду и содержание рабочих мест, создание и поддержание необходимых информационных систем. Вместе с тем оказываемые унифицированные услуги могут не учитывать особенности деятельности конкретной организации, бизнес-процессов, хозяйственной единицы. Кроме того, существуют риски потерь конфиденциальной информации о деятельности организации.

При назначении в структурных подразделениях лиц, ответственных за функционирование внутреннего контроля, организация приобретает «агентов влияния» с глубоким пониманием «узких» мест деятельности, с установившимися деловыми и личными связями с коллегами из смежных подразделений, назначенных для выполнения аналогичной функции. Однако негативными моментами данной формы организации внутреннего контроля могут оказаться низкая заинтересованность в разглашении собственных недостатков, слабая исполнительская дисциплина и плохо координируемый процесс в рамках устаревших форм организации труда.

Создание службы внутреннего контроля гарантирует возможность самостоятельно комплектовать штат службы, обеспечивает глубокое «погружение» в проблематику за счет специализации и отсутствия временного фактора. При этом вызывает необходимость нести дополнительные затраты на заработную плату (налоги, страховые взносы, премии), обучение внутренних контролеров, их мотивацию и организацию труда.

Управляемая подсистема включает в себя множество элементов, которые формируют процессы внутреннего контроля на предприятии.

2. Разного рода связи между элементами, определяющими степень их организации в целом (функциональные свойства).

Управляющая и управляемая подсистемы организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля взаимосвязаны между собой: управляющая подсистема должна постоянно получать сведения о состоянии управляемой подсистемы, для этого должны быть налажены контроль

за функционированием управляемой системы и передача информации управляющей подсистеме, т.е. прямые связи между подсистемами — управление и обратные — контроль.

3. Отношения между элементами, определяющими уровни иерархии в строении целого образования.

Поскольку организационно-экономический механизм функционирования внутреннего контроля предполагает осуществление управления контролем на предприятии (это концепция о природе, принципах и практике организации и функционирования системы внутреннего контроля), то уровни иерархии данного управления должны соответствовать сложившимся на предприятии уровням управления: стратегическому, тактическому, оперативному.

4. Цели существования системы. Цель организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля заключается в информационной поддержке органов управления экономического субъекта для обеспечения разумной уверенности достижения следующих целей:

- эффективность деятельности;
- достоверность всех видов учета и отчетности;
- соблюдение действующего законодательства;
- обеспечение сохранности активов (включая информационные активы).

Все вышесказанное доказывает, что организационно-экономический механизм функционирования внутреннего контроля определяется закономерностями формирования сложных систем. Представление организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля как составной части системы управления предприятием предопределяет необходимость выделения его роли в экономике предприятия.

Обобщая изложенные выше положения философии внутреннего контроля, отметим, что они находятся в строгой логической взаимосвязи. Сформулированные базовые ценности внутреннего контроля направлены на формирование у руководителей и работников предприятия осознанности, важности осуществления контроля в их повседневной деятельности. Система внутреннего контроля



является неотъемлемой частью корпоративного управления, интегрированной с действующими системами планирования, управления проектами и программами, управления производственной безопасностью и другими системами управления.

Разработка инструментария организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля

Сформулированная выше философия организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля представляет собой теоретическую базу для разработки инструментария организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля, включающего:

- принципы внутреннего контроля;
- функции внутреннего контроля;
- логизация внутреннего контроля;
- временной аспект;
- контроллинг;
- нормы как условие целедостижения.

Принципы внутреннего контроля

Принципы внутреннего контроля определяют основные требования, предъявляемые

к его организационному построению, сформулированные на основе установленных выше закономерностей функционирования внутреннего контроля. Управленческие закономерности выделяются группой общеуправленческих принципов управления. Законы и принципы кибернетики позволяют выделить общие правила организации внутреннего контроля, рассматривая его в качестве сложной системы. Синергетические закономерности реализуются принципами синергии. Закономерности, обусловленные необходимостью учета роли внутреннего контроля в экономике предприятия, выделяются группой специальных принципов. Таким образом, были выделены, обобщены и сформированы четыре группы принципов: общеуправленческие, принципы кибернетики, принципы синергии, специальные принципы.

Классификация принципов организационно-экономического механизма функционирования внутреннего контроля представлена на рис. 2.

К общеуправленческим относятся следующие принципы: научности, целенаправленности, функциональности, последовательности и непрерывности.

Научность в сочетании с элементами искусства. Функционирование внутреннего



Рис. 2. Принципы организации и функционирования внутреннего контроля

контроля предполагает использование положений многих наук, к числу которых относятся теория управления, теория систем, финансовый менеджмент и другие, т.е. организация внутреннего контроля должны быть научно обоснованной. Однако на практике часто возникает необходимость принятия неординарных управленческих решений, обусловленных разными причинами, в том числе спецификой деятельности предприятия, поэтому успешность функционирования внутреннего контроля должна обеспечиваться мастерством и искусством первого руководителя.

Принцип *целенаправленности*. Управление внутренним контролем осуществляется исходя из поставленных целей при формировании стратегии развития предприятия, при этом цели внутреннего контроля должны быть согласованы с общими целями и направлениями деятельности экономического субъекта.

Принцип *функциональности* подразумевает, что внутренний контроль, являясь отдельной функциональной системой, в то же время является неотъемлемой частью корпоративного управления, интегрированной с системами планирования, управления проектами и программами, управления производственной безопасностью и другими системами управления, действующими в экономическом субъекте, и взаимодействует с ними посредством установления функциональных взаимосвязей и системных отношений.

Реализация принципа *последовательности* направлена на обеспечение логического согласования действий внутренних контролеров, следующих одно за другим.

Принцип *непрерывности* (функционирования). Постоянное и устойчивое функционирование внутреннего контроля, обеспечивающее непрерывность процесса принятия решений, осуществляется на всех уровнях управления, что позволяет своевременно выявлять и реагировать на ключевые риски.

Организация и функционирование внутреннего контроля опирается на группу **кибернетических принципов**, в состав которых входят принципы эмерджентности, внешнего дополнения, обратной связи, декомпозиции, иерархии управления, адекватности.

Под *эмерджентностью* понимают наличие у системы качеств, свойств, которые не при-

сущи ее элементам в отдельности, а возникают благодаря объединению этих элементов в единую целостную систему.

Принцип *внешнего дополнения* предполагает выделение в процессе функционирования внутреннего контроля определенных резервов, позволяющих компенсировать неучтенные на этапе планирования воздействия внутренней и внешней среды.

Принцип *обратной связи* означает обязательность формирования каналов обратной связи между системой внутреннего контроля и системой корпоративного управления. Показатели деятельности внутреннего контроля определяются, а результаты деятельности оцениваются с учетом требований к управлению внутренним контролем.

Принцип *декомпозиции* определяет внутренний контроль как систему, состоящую из составных частей (компонентов). В соответствии с Информацией Минфина России № ПЗ-11/2013 основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля.

Согласно принципу *иерархии управления*, многоуровневое управление осуществляется посредством четкого распределения внутренней подчиненности. Права и обязанности участников системы внутреннего контроля определяются в локальных нормативных актах экономического субъекта. Каждый работник в рамках выполнения своих обязанностей и имеющихся компетенций участвует в процессе управления внутренним контролем посредством надлежащего выполнения процедур внутреннего контроля.

В соответствии с принципом *адекватности* внутренний контроль должен быть оправдан соответствующими условиями хозяйствования. Это означает, что контрольные процедуры должны применяться для покрытия рисков с критическим значением и стоимость выполнения контрольной процедуры должна быть меньше величины покрываемого риска. В противном случае некорректно разработанные контрольные процедуры будут способствовать избыточной зарегулированности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

К числу **синергических принципов** относят принципы развиваемости, самосохраняемости,



открытости, композиционности и пропорциональности, а также информированности.

Принцип *развиваемости* предусматривает мониторинг и адаптацию, гибкое реагирование на изменение внутренних и внешних условий деятельности, обеспечивая условия для постоянного развития.

Принцип *самосохраняемости* определяет, что каждая система стремится к сохранению своей качественной определенности, иными словами, происходит сохранение системы внутреннего контроля в постоянно меняющейся внешней среде. Реализация данного принципа требует построения такой системы, которая будет способна обеспечить высокую степень защиты от воздействия негативных (разрушающих) факторов.

Принцип *открытости* определяется как способность системы к обмену ресурсами с другими системами, что означает выделение системы внутреннего контроля в качестве составной части системы управления предприятием.

Реализация принципа *композиционности* и *пропорциональности* обеспечивает выделение в структуре внутреннего контроля всех необходимых элементов и их организацию с соблюдением оптимальной пропорции.

Принцип *информированности* предполагает создание каналов передачи информации внутри подсистем внутреннего контроля, а также между данными подсистемами с другими функциональными системами экономического субъекта.

Необходимость выработки **специальных принципов** обусловлена тем, что в России в настоящий момент нет единого нормативного документа, регулирующего деятельность по внутреннему контролю, внутренний контроль в России не имеет собственной методологической базы, основные понятия формируются и существуют на уровне концепций. В этой связи сформирована группа принципов, в состав которой вошли принципы разумной уверенности, разделения обязанностей, экономической целесообразности, единой нормативной среды, трех линий защиты.

Принцип *разумной уверенности*. Система внутреннего контроля направлена на обеспечение разумной (высокой), но не абсолютной гарантии достижения целей и решения задач экономического субъекта.

Принцип *разделения обязанностей*. Разграничение функций, исключающее совмещение одним лицом (структурным подразделением) функций авторизации, совершения, учета операций с определенными активами и контроля их исполнения.

Принцип *экономической целесообразности*. Ресурсы, направляемые на реализацию процедур внутреннего контроля, должны быть обоснованы экономическим эффектом от снижения уровня рисков.

Принцип *единой нормативной среды*. Процедуры внутреннего контроля осуществляются на основе принципов и подходов, норм и требований, терминологии, методологии, структуры отчетности и информационно-технологического обеспечения, единых для предприятия и его структурных подразделений.

Принцип *трех линий защиты*, основанный на взаимодействии участников системы внутреннего контроля: владельцев бизнес-процессов — первая линия защиты, подразделений внутреннего контроля — вторая линия защиты, службы внутреннего аудита — третья линия.

Первая линия защиты — это управление внутренним контролем на уровне бизнес-процессов, которое осуществляется владельцами бизнес-процессов на уровне структурных подразделений, иными словами, это контроль, осуществляемый сотрудниками на своих рабочих местах в рамках выполнения должностных обязанностей.

Вторая линия защиты обеспечивает методологическое обеспечение реализации единой политики в области управления внутренним контролем, а также координация деятельности структурных подразделений по управлению внутренним контролем. Осуществляется службой безопасности, юридической службой, специалистами финансово-экономического блока и т.п. (далее — субъекты внутреннего контроля, внутренние контролеры).

Третья линия защиты — внутренняя оценка эффективности системы внутреннего контроля, осуществляемая структурным подразделением, к функциям которого отнесены организация и проведение в установленном порядке проверок системы внутреннего контроля, как правило, подразделением внутреннего аудита.

(Окончание в следующем номере)