

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ФОРМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

**Колесник Наталья Федоровна,**

д.э.н., профессор кафедры экономического анализа и учета  
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск  
Kolesniknf.@ mail.ru

*В статье рассматриваются вопросы организации внутреннего контроля на предприятиях в современных условиях.*

Ключевые слова: внутренний контроль, централизация, децентрализация, служба внутреннего контроля, противозатратные принципы.

Внедрение системы внутреннего контроля является сложной задачей для руководителей российских предприятий, так как сопровождается большими организационными и структурными изменениями. Однако отсутствие систем контроля предполагает высокий риск недостоверности финансовой отчетности и неэффективности деятельности предприятия. Важность данного вопроса определяется также тем, что согласно проекту «Закона о бухгалтерском учете» глава 2 статья 19 «Внутренний контроль» в обязанности экономического субъекта введена организация и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни [1].

Довольно длительное время считалось, что организация внутреннего контроля и его структура являются сугубо внутренним делом руководства предприятий. Данный подход значительно изменился в связи с вступлением России во Всемирную торговую организацию (ВТО) и требованиями международных финансовых бирж к коммерческим организациям, выпускающие свои акции на международные рынки ценных бумаг. При этом коммерческие организации, ценные бумаги которых включаются в котировальные списки, обязаны формировать в составе высшего руководства комитет по аудиту, разработать документ, определяющий процедуры внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью эмитента, проводимые в рамках отдельного структурного подразделения.

Важное значение для повышения эффективности контроля расходов имеет выбор рациональных организационных форм его построения. В экономической литературе исследованы разные варианты построения служб внутреннего контроля. Так, В. В. Пугачев рассматривает три возможных варианта: централизованный, децентрализованный и иерархический [2].

В централизованной схеме существует служба внутреннего контроля на уровне головной, управляющей компании. В этом случае сотрудники службы внутреннего контроля могут работать непосредственно в головной, управляющей компании или же состоять в штате филиалов, дочерних компаний, при

этом функционально они подчиняются руководителю службы внутреннего контроля головной, управляющей компании.

В условиях децентрализованной схемы сотрудники службы внутреннего контроля территориально находятся в филиалах, дочерних компаниях, но подчиняются как административно, так и функционально в рамках филиалов дочерних компаний. Служба внутреннего контроля на уровне головной, управляющей компании, не формируется. Иерархическая структура характеризуется наличием корпоративной службы внутреннего контроля на уровне головной (управляющей) компании и служб внутреннего контроля на уровне филиалов (дочерних компаний). Причем, службы внутреннего контроля на местах не подчинены корпоративной службе внутреннего контроля.

Как отмечает Ю. В. Божина, внутрихозяйственный контроль можно построить в виде простой организационной структуры с четкими линиями подчиненности. При этом четко должны быть определены роль и ответственность каждого отдела, уровень контроля деятельности сотрудников, порядок отчетности перед вышестоящим руководством и периодическая оценка результатов контроля [3].

При построении организационной структуры службы внутреннего контроля в качестве базовых, также могут быть выбраны следующие варианты.

1 вариант. Внутренний контролер подчиняется линейному руководителю соответствующего подразделения, а функционально – руководителю отдела внутреннего контроля. В этом случае имеет место четкое определение сферы ответственности каждого внутреннего контролера, что, несомненно, является преимуществом, а недостатком – зависимость от руководителя соответствующего подразделения.

2 вариант. Внутренний контролер находится в обратной зависимости: он подчиняется руководителю отделу внутреннего контроля, а функционально – руководителю соответствующего подразделения. При этом имеет место снижение давления со стороны руководителей подразделений, повышение оперативности информации, что является преимуществом. Но неизбежно могут возникнуть проблемные ситуации между линейным руководителем и внутренним контролером, работу которого оценивает руководитель отдела внутреннего контроля.

3 вариант. Штабная структура управления отделом внутреннего контроля, при которой внутренние контролеры находятся в составе руководства соответствующего уровня управления, выполняют контрольные функции и решают задачи по его поручению.

Практика показывает, что в работе крупных предприятий наиболее эффективной в настоящее время является служба внутреннего контроля, сочетающая в своей структуре отдел внутреннего аудита и функциональную форму внутреннего контроля структурных подразделений. Большинство предприятий при создании своих контрольных подразделений учли такие особенности, как наличие усложненной структуры бизнеса, дочерних предприятий и филиалов, разнообразие видов деятельности, необходимость получения высшим руководством достоверной информации, готовность нести значительные дополнитель-

ные расходы на организацию и содержание штатных контролеров и внутренних аудиторов.

Проанализировав разные подходы к построению службы внутреннего контроля, можно сделать вывод, что организация внутреннего контроля на средних предприятиях может формироваться в виде структурно-функциональной модели, что предполагает максимальное приближение субъекта внутреннего контроля к контролируемому объекту и служит основанием для повышения оперативности принимаемых решений. В процессно-ориентированных структурах, имеющих сложную систему управления производством целесообразно использование структурно-обособленной модели, предполагающей создание самостоятельных специальных служб контроля, функциональные обязанности которых разрабатываются самими бизнес-процессами. В этих целях целесообразно рассмотреть два варианта организации службы внутреннего контроля: как самостоятельной структуры, с подчинением собственнику предприятия в виде отдела внутреннего контроля и регулирования расходов, или контрольными полномочиями наделяются все бизнес-процессы предприятия. На выбор организационных форм контроля, как показало исследование, оказывают воздействие как объективные, так и субъективные факторы, включая:

- отношение собственника предприятия к проводимому контролю (т.е. насколько собственник правильно понимает роль управленческого контроля в управлении предприятием);
- уровень квалификации и степень компетентности руководства предприятия (т.е. насколько уровень квалификации сотрудников и кадрового состава дает возможность реализовать принципы контроля);
- стратегические ориентиры, цели и задачи;
- условия и виды деятельности предприятия, его размеры и масштабы, организационная структура; наличие и территориальная разобщенность обособленных подразделений и филиалов и др.;
- уровень оснащенности современными информационными технологиями.

Поскольку, внутренний контроль охватывает различные виды деятельности предприятия, а осуществляемые им функции представляют собой направления технологического, общеэкономического, учетного, юридического и иного характера, то целесообразно было бы включить в состав служб внутреннего контроля технологов, маркетологов, специалистов в области налогообложения и бухгалтерского учета, юристов, менеджеров, программистов.

Деятельность отдела внутреннего контроля должна основываться на противозатратных принципах, которые заключаются в сокращении расходов непроизводительного характера, постоянном поиске более эффективных управленческих решений, выявлении резервов снижения расходов. При создании на предприятии службы внутреннего контроля необходимым является разработка внутреннего регламента ее работы. Система внутреннего контроля должна быть соответствующим образом отражена во внутренних нормативных документах предприятия, в частности в Положении об отделе внутреннего контроля, в ко-

тором определяются его состав, задачи и функции. При этом обязанности и полномочия сотрудников в рамках принятия соответствующих решений службой внутреннего контроля должны быть обязательными для всех служащих предприятия. Также необходимым является разработка плана и программы контроля, методических рекомендаций, тестов и других инструментов контроля. Для небольших предприятий, по нашему мнению, рациональным является создание отдела внутреннего контроля, состоящего из 3-4 сотрудников, непосредственно подчиняющихся руководителю предприятия. В этом случае будет соблюдена относительная независимость от проверяемых отделов, подразделений и служб.

При втором варианте построения службы внутреннего контроля необходима разработка внутренних документов, регламентирующих ответственность различных подразделений за снижение расходов. При разработке данных внутренних положений важным вопросом является определение перечня стандартных контрольных процедур для каждого бизнес-процесса и subprocessa, включающих ежедневные функции в процессе сбора и анализа учетной информации, а также ответственность за ненадлежащее выполнение этих функций. Таким образом, система внутреннего контроля представляет собой разветвленную организационную структуру, включающую совокупность бизнес-процессов и subprocessов, укомплектованных персоналом соответствующей квалификации, осуществляющих информационное взаимодействие в виде прямых и обратных связей и подчиняющихся соответствующему органу управления.

При построении службы внутреннего контроля представляется целесообразным следующий порядок ее организации:

- разработка целей, задач и функций внутреннего контроля в системе управления на всех ее уровнях; определение контрольных функций по отделам в соответствии со степенью централизации и децентрализации управления;
- разработка конкретных контрольных процедур для выполнения его функций и решения поставленных задач;
- расчет необходимого времени на осуществление контрольных процедур и необходимой численности исполнителей; подготовка рабочих групп и исполнителей;
- разработка положения о внутреннем контроле и должностной инструкции контролера; определение объема, содержания, характеристик собранной, обрабатываемой и проанализированной информации для принятия управленческих решений.

В результате проведенного исследования можно сделать вывод о том, что основными организационными принципами создания модели структуры внутреннего контроля являются:

1. Рациональное распределение функций, ответственности и компетенции контролеров в службе внутреннего контроля, обеспеченное правами и инструментами их выполнения.
2. Доступность, надежность, своевременность информационного обеспечения выполнения контрольных процедур. Если та или иная информация запаздывает, нежелательные последствия выявленных контролером отклонений по-

степенно теряет свою актуальность, изучаемый объект переходит уже в другое состояние, что лишает смысла самого проведения внутреннего контроля.

3. Соответствие трудовых затрат и понесенных расходов на проведение контроля задаче, поставленной службе внутреннего контроля (принцип эффективности функционирования системы).

4. Принцип непрерывного развития и совершенствования системы в соответствии с меняющимися целями и задачами управления.

5. Принцип приоритетности задач, требующих быстрого или менее быстрого решения службой внутреннего контроля.

6. Принцип регламентации и стандартизации контрольных процедур.

В специальной литературе достаточно много внимания уделяется рассмотрению таких принципов организации внутреннего контроля, как: объективность, планомерность, доказательность, конфиденциальность, ответственность и др. Следовательно, решение вопросов организационного построения системы внутреннего контроля требует формирования такой модели, которая отвечала бы всем потребностям системы управления предприятиями, как в рамках стратегических целей, так и задач управления конкретным объектом.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ**

1. Божина Ю. В. Развитие системы внутрихозяйственного контроля и птицеводства: диссертация... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Ю. В. Божина. – [ Место защиты: Рос. гос. аграр. ун-т ]. Москва, 2008. 185 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/531.

2. Проект федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. ФЗ [Электронный ресурс] // Гарант: [сайт информ. - правовой компании. – [ М., 2012].– Режим доступа: <http://base.garant.ru>

3. Пугачев В. В. Внутренний контроль и аудит / В. В. Пугачев. –М.: Дело и сервис. 2010. – 224 с.

## **IMPROVEMENT OF ORGANIZATIONAL FORMS OF INTERNAL CONTROL**

**Kolesnik Nanalia,**

the professor of the Department of Accounting and Audit

Ogarev Mordovia State University, Saransk

[Kolesniknf@mail.ru](mailto:Kolesniknf@mail.ru)

*In article are considered questions of the organization of internal control at the enterprises in modern conditions.*

**Keywords:** internal control, organizational forms, centralization, decentralization, service of internal control, rational principles.