

АНАЛИЗ РОССИЙСКОГО И ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ГОЛДИНА АННА АЛЕКСАНДРОВНА

Кафедра «Экономическая кибернетика», факультет экономики и управления ФГБОУ ВО «Пензенский государственный университет», 440026, ул. Красная, д. 40, г. Пенза, Россия, aagoldina@pnzgu.ru, телефон + 7 927 286 80 70

КУЗНЕЦОВА МАРИНА ВЛАДИМИРОВНА

Кафедра «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит», факультет экономики и управления ФГБОУ ВО «Пензенский государственный университет», 440026, ул. Красная, д. 40, г. Пенза, Россия, mrmrmmrr@yandex.ru, телефон + 7 963 098 10 00

Аннотация

Обеспечение эффективности ведения хозяйственной деятельности организации во многом связано с осуществлением контрольно-аналитических процедур, которые наилучшим образом реализуются в рамках системы внутреннего контроля. Внутренний контроль в большинстве случаев определяется как совокупность элементов, методов и технологий, направленных на минимизацию различных видов рисков, связанных с деятельностью конкретной организации. Он является не только способом аудиторской проверки, но и важным методом управления бизнес-процессами организации. Однако в настоящее время на российских предприятиях возможности внутреннего контроля реализуются не в полной мере, поэтому требуется проведение анализа международных практик внедрения элементов внутреннего контроля и их адаптация к современным российским условиям. При этом необходимо учитывать особенности функционирования организаций различных сфер хозяйственной деятельности. Цель работы заключается в определении организационных и методических подходов к созданию и функционированию системы внутреннего контроля на основе анализа российской и зарубежной практики реализации внутреннего контроля. Реализация цели исследования была достигнута посредством изучения нормативных документов, а также результатов исследования работ российских и зарубежных ученых-экономистов. Методологической основой являются классические общенаучные методы исследования: анализ, синтез, индукция, дедукция, обобщение и классификация, а также сравнительный и системный анализ. Результатом проведенного исследования является обобщение различных подходов к поэлементному составу системы внутреннего контроля, определение преимуществ и недостатков организации и ведения внутреннего контроля на российских предприятиях, а также конкретизация элементов системы внутреннего контроля торговых организаций с учетом специфики их деятельности.

Ключевые слова: система внутреннего контроля; контрольно-аналитические процедуры; контрольная среда; оценка риска; средства контроля.

Введение

Федеральный закон от 06.12.2011 г. №406-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет, что каждый экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя). [1, ст.19]

Напомним, что в соответствии с требованиями законодательства обязательная аудиторская проверка проводится в следующих случаях (рис. 1).

1. Организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества	4. Если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей
2. Ценные бумаги организации допущены к организованным торгам	
3. Деятельность организации относится к следующим сферам: – кредитная организация – бюро кредитных историй – организация, являющаяся профессиональным участником рынка ценных бумаг – страховая организация – клиринговая организация – общество взаимного страхования – организатор торговли – негосударственный пенсионный или иной фонд – акционерный инвестиционный фонд – управляющая компания акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов)	5. Если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность
	6. В иных случаях, установленных федеральными законами

Рис. 1. Критерии обязательного аудита [2, ст.5]

Таким образом, далеко не все экономические субъекты подпадают под эти критерии. Тем не менее вопрос организации системы внутреннего контроля актуален для большинства организаций независимо от видов деятельности, организационно-правовой собственности, объемов выручки и стоимости активов.

Хотя обязанность вести внутренний контроль установлена на уровне законодательства, порядок внедрения системы внутреннего контроля и ее использования определяется организациями самостоятельно. В связи с этим представляется необходимым рассмотреть особенности применения возможных методик внутреннего контроля.

Основная часть

Система внутреннего контроля может быть определена как совокупность процедур организационно-управленческого характера, утвержденных локальными актами организации в качестве средств для регламентированного и эффективного осуществления хозяйственной деятельности.

Рассматривая российский опыт организации внутреннего контроля, в частности в крупных торговых организациях, можно отметить немногочисленные, но весьма серьезные недостатки:

- ориентация на обеспечение выполнения плановых показателей, а не на стимулирование эффективности деятельности организации;
- отсутствие стандартизации контрольно-аналитических процедур;

- недостаточная проработка и в связи с этим ограниченная информативность документов, обеспечивающих контрольно-аналитические процедуры;
- высокая зависимость от отдельных работников и др.

Между тем целевое назначение внутреннего контроля состоит в обеспечении уверенности в:

- соблюдении норм законодательства;
- достоверности и своевременности формирования отчетности организации, как бухгалтерской, так и иных видов отчетности;
- эффективности деятельности фирмы в общем.

Таким образом, актуальной представляется задача усовершенствования концепций системы внутреннего контроля с учетом отраслевой специфики и, кроме того, критериев оценки производительности такого рода системы.

В особенности критически это затрагивает торговлю, ведь усиление конкурентных отношений на мировом и отечественном рынках, стремительное развитие и смена технологий, растущая диверсификация бизнеса и другие факторы обуславливают новые требования к системе внутреннего контроля торговой организации.

В российских организациях, как правило, традиционно применяются такие формы системы внутреннего контроля и аудита как служба внутреннего аудита; контрольно-ревизионная служба; аутсорсинг; косорсинг (табл. 1).

Таблица 1. Характеристика подходов к организации системы внутреннего контроля

Способ	Преимущества	Недостатки
Служба внутреннего аудита, контрольно-ревизионная служба	знание специфики деятельности организации; сохранение конфиденциальности информации.	существенные затраты, связанные с созданием и функционированием службы; часто отсутствие необходимой квалификации у персонала; возможное искажение результатов в пользу заинтересованных лиц.
Аутсорсинг, косорсинг	использование квалифицированных экспертов, новых методик и технологий; возможность узнать стороннее мнение (извне организации) при решении организационно-управленческих проблем; менее убыточно по сравнению с организацией службы внутреннего аудита; отсутствие личной заинтересованности в результатах контрольно-аналитических процедур	ограниченность информации, доступной сторонним экспертам; возможное искажение выводов из-за незнания специфики деятельности организации

Как правило, предприятия, в том числе торговые, за основу берут опыт функционирования контрольно – ревизионных структур. Другие уделяют внимание только той части, связана с ведением учета и составлением отчетности. Несущественное количество организаций рассматривает систему внутреннего контроля как часть системы управления и интегрирует ее во все бизнес - процессы, обеспечивая контроль за качеством формирования первичной учетной информации, системой ее обобщения и этапом формирования отчетности, а также контроль за деятельностью управляющего персонала всех уровней.

При разработке концепций системы внутреннего контроля важно учитывать опыт, накопленный зарубежными учеными. Рассматривая международную практику организации внутреннего контроля, можно отметить опыт США, где ужесточены требования к финансовой отчетности и процессу ее подготовки, что было связано с чередой корпоративных скандалов, связанных с недобросовестными действиями со стороны аудиторов и со стороны менеджмента проверяемых организаций. Создан закон, охватывающий американские и международные компании, зарегистрированные Комиссией по ценным бумагам США. Его основная цель –

восстановление доверия общественности и защита ее интересов, а также обеспечение достоверности финансовой отчетности. [3]

Большое внимание уделяется ответственности руководства компании, которое выполняет обязательство обеспечения эффективности системы внутреннего контроля, достоверность и своевременность подготовки финансовой отчетности компании. При этом результаты и выводы контрольно-аналитических процедур должны иметь четкое обоснование и документальное подтверждение.

Аудиторы должны проводить аудит и дать заключение об эффективности системы внутреннего контроля, включая эффективность процедур оценки системы внутреннего контроля руководством компании.

В последнее время большое внимание стало уделяться оценке воздействия рисков на определенные бизнес-процессы. Система внутреннего контроля внедряется для того, чтобы соответствующие инструменты контроля способствовали своевременному выявлению конкретных видов рисков и способствовали разработке мер по минимизации их воздействия на эффективность работы фирмы.

Важной основой для системы внутреннего контроля внизу является признанная и торг широко используемая модель внизу COSO , которая была разработана Комитетом организаций - спонсоров Комиссии Тредвея, образованным рядом организаций: Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров, Американской ассоциацией бухгалтеров, Институтом внутренних аудиторов, Международной ассоциацией финансовых руководителей, Институтом бухгалтеров по управленческому учету. [4]

Характерной особенностью данной модели является ориентация на управление рисками экономических субъектов. Целью внедрения модели COSO является оптимальный баланс между рентабельностью компании и рисками, а также эффективное использование ресурсов, необходимых для достижения основных целей бизнеса.

Сравнивая модель COSO и рекомендации Минфина России по организации внутреннего контроля непосредственно выявляются отличающие особенности в структуре моделей внутреннего контроля и состава их элементов. Российские нормативные акты предусматривают наличие пяти элементов системы внутреннего контроля (рис.2).



Рис. 2. Элементы системы внутреннего контроля в соответствии с российским законодательством

Модель COSO в свою очередь рассматривает восемь взаимосвязанных компонентов процесса управления рисками (таб. 2).

Таблица 2. Элементы системы внутреннего контроля в соответствии с моделью COSO

Элемент системы внутреннего контроля	Характеристика
Внутренняя среда	Оценка уровня риска, разработка плана действий, направленных на его минимизацию, определение ответственных исполнителей
Постановка целей	Определение целевых ориентиров развития, конкретизация ресурсного потенциала и лимитирующих факторов, формулировка программы действий.
Определение событий	Детализация программы действий по конкретным процедурам и их исполнителям, оценка рисков и возможностей организации, возникающих по мере достижения целевых ориентиров.
Оценка рисков	Анализ вероятности возникновения рисков, степени их влияния на деятельность организации.
Реакция на риск	Определение мер воздействия с целью минимизации рисков.
Средства контроля	Разработка методов, необходимых для выполнения действий по снижению различных видов рисков
Информация и коммуникации	Организация эффективного документооборота
Мониторинг	Оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля и корректировка действий и процедур при необходимости

Помимо указанных ранее, существуют другие подходы к определению состава системы внутреннего контроля:

- система, которая содержит девять элементов: субъект, объект, принципы, методика, техника и технология, процесс, сбор и обработка исходных данных, результат и затраты на осуществление контроля, субъект, принимающий решение по результатам контроля [5, с.8];

- система, которая включает в себя четыре элемента: внутренняя контрольная среда, оценка рисков и управление ими, совокупность методов и процедур контроля, мониторинг системы внутреннего контроля [6, с.368-370];

- система с тремя элементами: среда контроля, средства и процедуры контроля [6, с.78].

Систематизируя рассмотренные подходы к поэлементному составу системы внутреннего контроля, констатируем, что все модели имеют общие элементы: контрольная среда, информационное обеспечение контрольного процесса, а также средства контроля.

Рассматривая зарубежный опыт организации внутреннего контроля на торговом предприятии, также следует учесть рекомендации, касающихся внутреннего контроля экономических субъектов, котирующихся на Лондонской фондовой бирже. В данном случае внутренний контроль выступает как система, включающая политику, процессы, задачи, поведение и другие аспекты компании, которые:

- способствуют эффективному функционированию, позволяют надлежащим образом реагировать на значительные риски в бизнесе, основной деятельности, финансах, соблюдении требований, которые угрожают достижению целей компании;

- гарантируют качество внутренней и внешней отчетности;

- гарантируют соблюдение применимых законов и нормативных требований, и внутренней политики в отношении ведения бизнеса.

Ответственность за управление рисками возлагается на совет директоров, заодно отмечается роль руководства в реализации политики совета директоров в отношении внутреннего контроля, а также подчеркивается, что сотрудники несут ответственность за внутренний контроль в пределах своих функций за достижение поставленных целей.

Важная роль в английской модели уделяется оценке эффективности системы внутреннего контроля, где совет директоров должен принять во внимание следующие факторы:

- роль внутреннего контроля в повышении устойчивости компании;

- сущность и размер рисков;

- степень реальности внешних угроз;

- соотношение издержек и получаемых выгод, связанных с внутренним контролем. [3]

Ужесточены требования к внутреннему контролю и в немецком законодательстве. Основная цель – это повышение эффективности корпоративного управления в немецких компаниях за счет раннего предупреждения руководства о рисках и их эффективное управление, направленное на минимизацию их влияния на результаты деятельности компании. Кроме того, система внутреннего контроля в немецких компаниях непосредственно выходит за рамки учетного процесса и затрагивает абсолютно все сферы деятельности организации.

На основе проведенного анализа подходов к осуществлению контрольно-аналитических процедур и с учетом особенностей деятельности торговой организации можно представить поэлементный состав системы внутреннего контроля следующим образом (табл. 3).

Таблица 3. Структура системы внутреннего контроля торговой организации.

Элементы системы	Содержание элемента
Контрольная среда	– организационно-управленческая структура; – объем розничного и оптового товарооборота; – объем и качество имеющихся ресурсов; – квалификация персонала; – финансовая устойчивость и платежеспособность организации; – инновационные способности, обеспечивающие обновление торговых мощностей.
Информационное обеспечение контрольного процесса	– законность, своевременность и полнота отражения операций; – регулярность операций, значительные количественные массивы товарно-денежных потоков; – доступ к большому количеству товарно-материальных и денежных средств; – разнообразные направления торговых операций; – разнообразный характер сделок купли-продажи; – особенности процесса ценообразования.
Средства контроля	– проверка документального оформления сделки (наличие обязательных реквизитов, логический контроль, законность сделки или ее экономическая обоснованность арифметическая проверка); – инвентаризация; – аналитическая проверка; – использование внешних источников информации (встречная проверка); – материальная ответственность; – ограничение доступа к имеющимся ресурсам.
Мониторинг	– план-факт анализ показателей эффективности деятельности организации; – оценка результативности системы внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля торговой организации должна быть ориентирована на обеспечение руководящего состава ниже изложенной информацией:

- о движении товарных запасов и денежных средств;
- о выполнении договорных обязательств со стороны поставщиков и покупателей;
- о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности;
- о наличии, состоянии и сохранности товарных запасов;
- об уровне платежеспособности и финансовой устойчивости организации.

При этом вся указанная информация должна иметь две формы представления: оперативную и прогнозную. Первая форма позволит качественно отслеживать и контролировать ежедневные сделки, своевременно вносить корректировки в действия персонала, а вторая – формировать стратегические управленческие планы и решения.

Заключение

Таким образом, анализ опыта организации внутреннего контроля в российских и зарубежных организациях показал, что в международной практике преобладает интегрированный подход к построению системы внутреннего контроля. Данный подход подразумевает попадание во все бизнес-процессы с дальнейшим обобщением информации и

своевременным ее доведением до лиц, которые на ее основе этого должны принять управленческие решения, направленные на минимизацию рисков и более полное использование возможностей роста и повышения эффективности деятельности организации.

На многих отечественных предприятиях организация внутреннего контроля носит наиболее формальный характер с целью обеспечения соблюдения требований законодательства, но все больше российских компаний начинают принимать важность данного компонента деятельности организации, используя при построении собственных систем внутреннего контроля лучший отечественный и зарубежный опыт.

В настоящее время организации системы внутреннего контроля не уделяется должного внимания. Эта система зачастую ассоциируется с проверкой наличия и использования активов, ликвидацией задолженности, а также с проверкой качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и оптимизацией налогов и сборов.

Такой подход считается неэффективным и также имеет необходимость в пересмотре, так как понятие внутреннего контроля более обширное и включает в себя анализ и оценку операционной эффективности предприятия, а также оценку качества управления рисками.

Список литературы

- [1] Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 01.06.2019)
- [2] Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 01.06.2019)
- [3] Кизилев Александр Николаевич, Иванеско Кирилл Андреевич Система внутреннего контроля в зарубежной практике // Проблемы экономики и юридической практики. 2017. №6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-v-zarubezhnoy-praktike> (дата обращения: 01.06.2019).
- [4] Донцова Л.В, Шарамко М.М. Методологические проблемы внутреннего контроля в системе международных стандартов // Вестник БГУ. 2015. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-problemy-vnutrennego-kontrolya-v-sisteme-mezhdunarodnyh-standartov> (дата обращения: 01.06.2019)
- [5] Колесникова Е. Формирование системы контроля в сельскохозяйственном производственном кооперативе // Экономика сельского хозяйства России. 2010. №9. С.52-54
- [6] Кундиус В., Левичева С. Внутренний контроль в управлении сельхозорганизаций // АПК: экономика, управление. 2007. №4. С. 14-15

ANALYSIS OF THE RUSSIAN AND FOREIGN EXPERIENCE OF THE ORGANIZATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN TRADE ORGANIZATIONS

Goldina Anna Aleksandrovna

Department of Economic cybernetics, Penza state university, 440026, Penza, Krasnaya St., 40, Penza, Russia, aagoldina@pnzgu.ru, phone number +79272868070

Kuznetsova Marina Vladimirovna

Department of Accounting, taxation and audit, Penza state university, 440026, Penza, Krasnaya St., 40, Penza, Russia, mrmrmmrr@yandex.ru, phone number +7 963 098 10 00

Abstract.

Ensuring the efficiency of economic activity of the organization is largely associated with the implementation of control and analytical procedures that are best implemented within the framework of internal control. Internal control is in most cases defined as a set of elements, methods and technologies aimed at minimizing various types of risks associated with the activities of a particular organization. It is not only a way of auditing, but also an important method of managing the business processes of the organization. However, at present, the Russian enterprises do not fully realize the possibilities of internal control. In this regard, it is necessary to analyze international practices for the introduction of internal control elements and their adaptation to modern Russian conditions. Thus it is necessary to consider features of functioning of the organizations of various spheres of economic activity. The purpose of the work is to determine the organizational and methodological approaches to the creation and operation of internal control system based on the analysis of Russian and foreign practices of internal control. The implementation of the research goal was achieved through the study of normative documents, as well as the results of the study of the works of Russian and foreign economists. The methodological basis is the classical general scientific research methods: analysis, synthesis, induction, deduction, generalization and classification, as well as comparative and system analysis. The result of the study is a generalization of different approaches to the composition of the elements of the internal control system, determining the advantages and disadvantages of the organization and conduct of internal control in Russian enterprises, as well as the specification of the elements of the internal control system of trade organizations, taking into account the specifics of their activities.

Keywords:

internal control system, control and analytical procedures, control environment, risk assessment, control activities.

References

- [1] Federalniy zakon ot 06.12.2011 N 402-FZ "O buhgalterskom uchete" URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (accessed: 01 June 2019) (in Russian)
- [2] Federalniy zakon ot 30.12.2008 N 307-FZ "Ob auditorskoy deyatel'nosti" URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (accessed: 01 June 2019) (in Russian)
- [3] Kizilov Aleksandr Nikolaevich, Ivanenko Kirill Andreevich Sistema vnutrennego kontrolya v zarubezhnoy praktike // Problemy ekonomiki i juridicheskoy praktiki. 2017. N 6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-v-zarubezhnoy-praktike> (accessed: 01 June 2019) (in Russian)
- [4] Dontsova L.V., Sharamko M.M. Metodologicheskie problemy vnutrennego kontrolya v sisteme megdunarodnykh standartov // Vestnik BGU. 2015. N3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-problemy-vnutrennego-kontrolya-v-sisteme-mezhdunarodnykh-standartov> (accessed: 01 June 2019) (in Russian)
- [5] Kolesnikova E. Formirovaniye sistemy kontrolya v stlskohozyaystvennom proizvodstvennom cooperative // Ekonomika selskogo hozyaystva Rossi. 2010. №9. P.52-54
- [6] Kundius V., Levicheva S. Vnutrenniy control v upravlenii sel'hozorganizatsiy // APK: ekonomika, upravlenie. 2007. №4. P. 14-15