

- углубление теоретических и методологических основ организации контроля, определение его предмета и метода;

- раскрытие внутренней структуры системы контроля относительно обособленных экономических объектов с целью согласования их отдельных частей с теми элементами функции контроля, которые согласуются с задачами функционирования и специфическими свойствами этих частей.

Надежное функционирование всей системы финансово-хозяйственного контроля является необходимой составляющей в выполнении задач, стоящих перед национальной экономикой в современных условиях. Все сложные искусственные системы, к которым относятся и объекты управления производством, всегда стремятся выйти из-под контроля по тем или иным причинам. Тенденция к беспорядку противостоит сила управления, сила контроля. Система контроля хозяйствования — это и есть та сила, которая способствует разработке и реализации реальных решений, социально-экономических и других планов, рациональному и интенсивному ведению экономики, достижению поставленных целей. Приведение существующей системы контроля хозяйствования к уровню, отвечающему требованиям рыночной экономики, современным экономическим потребностям — важнейшая социально-экономическая, хозяйственная и научная задача. Ее решение должно стать составной частью программы совершенствования всей системы финансово-хозяйственного контроля.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Республики Беларусь: Конституция Республики Беларусь № 2875-XII от 15 марта 1994 г. (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г.).

2. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь № 3373-XII от 8 ноября 1994 (в редакции Закона Республики Беларусь № 137-З от 29 июня 2006 г.).

3. О Комитете государственного контроля: Закон Республики Беларусь № 369-З от 9 февраля 2000 г. (в редакции Закона Республики Беларусь от 20 июля 2006 г. № 162-З).

4. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь № 673 от 15 ноября 1999 года (в редакции Указа Президента Республики Беларусь № 116 от 1 марта 2007 года).

5. О совершенствовании регулирования аудиторской деятельности: Указ Президента Республики Беларусь № 67 от 12.02.2004 г.

6. Положение о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, утверждено постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 22 от 09 января 2002 г. (в редакции постановления Совета Министров Республики Беларусь № 736 от 1 июня 2007 г.).

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ: СОДЕРЖАНИЕ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ

Д.В. Папковская, БГЭУ

В современных условиях хозяйствования ключевая роль в принятии многих управленческих решений принадлежит информации о расходах организации. Эффективное управление организацией невозможно без развития и внедрения принципиально новых форм контроля, который на основе использования данных о различных показателях расходов позволяет поднять субъект предпринимательства на новый конкурентоспособный уровень, а также оптимизировать расходы, рассматриваемые в качестве объекта налогообложения.

Контроль (фр. *controle* — список, ведущийся в двух экземплярах; здесь — повторение, возвращение к ранее рассмотренному вопросу, его проверка) означает проверку исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их законности и экономической целесообразности [1, с. 5]. В данном определении контроля, сформулированном Н.Г. Беловым, раскрыт, по нашему мнению, предмет контроля — законность и целесообразность использования активов (имущества) организации в процессе хозяйственной деятельности в соответствии с ее уставом. Это в полной мере можно отнести как к внешнему, так и к внутреннему контролю. Однако предмет внутреннего контроля по ряду признаков имеет свои отличительные особенности. К таким признакам следует отнести: цель контроля, объект контроля, субъект контроля, массовость, организационную структуру, периодичность проведения, информационное обеспечение, степень оперативности, регламентированность осуществления, форму оформления результатов, степень готовности результатов контроля.

Роль внутреннего контроля в настоящее время возрастает, так как он представляет собой эффективный механизм управления деятельностью организации в целом и обеспечения соблюдения политики руководства каждым отдельным работником. Однако следует вместе с тем констатировать, что до настоящего времени не разработаны и не утверждены организационно-методические положения внутреннего контроля, которые могли бы иметь рекомендательный характер для руководства организации при разработке системы внутреннего контроля.

Внутренний контроль представлен авторами научно-практических разработок в основном как система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций [4, с. 9]. Более полное определение системы внутреннего контроля дано Шешуковой Т.Г. и Городиловым М.А. Следует подчеркнуть, что только у американских ученых Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера в определении внутреннего контроля сделан акцент на основополагающую роль бухгалтерского учета в системе контроля. Мнения авторов сходятся в том, что система внутреннего контроля включает в себя такие составные элементы как контрольная среда, система бухгалтерского учета, процедуры внутреннего контроля. Однако такой подход к представлению системы внутреннего контроля носит эмпирический характер, не содержит системного обоснования его методических положений.

Уровень организации внутреннего контроля будет различным в разных организациях, и это будет зависеть в первую очередь от сформированной контрольной среды (основных условий). Такими основными условиями в настоящее время признаны: стиль и основные принципы руководства организацией, организационная структура, кадровая политика, распределение ответственности и полномочий. Данный перечень условий (факторов) необходимо дополнить такими как технологические особенности хозяйствующего субъекта и степень участия собственника в управлении и руководстве организацией, экономическая устойчивость в сфере деятельности (имидж, известность марки предприятия), развитие законодательной и нормативной базы, изменения налоговой политики.

Одним из основных составляющих элементов системы внутреннего контроля является система бухгалтерского учета, которая формирует необходимую для контроля информацию. Формально система бухгалтерского учета обособлена от контроля. Однако провести четкую разделительную грань между ними не представляется возможным, так как бухгалтерский учет сам по себе выполняет не только информационную, но и контрольную функцию. Элементы метода бухгалтерского учета являются основой контрольных процедур. В системе бухгалтерского учета реализуются многие контрольные процедуры. Следовательно, элемент контроля присутствует на каждой учетной стадии с различной целевой направленностью, и состав процедур контроля определяется составными элементами бухгалтерского учета. Кроме того, системой бухгалтерского учета предопределяется предмет внутреннего контроля — законность и целесообразность использования активов (имущества) организации в процессе хозяйственной деятельности в соответствии с ее уставом. Однако необходимо, во-первых, конкретизировать контрольную функцию самого бухгалтерского учета и дополнить данный элемент системы внутреннего контроля такими компонентами, как оперативный учет и внутренняя (сегментная) отчетность. Для внутреннего контроля информационная база формируется не только в бухгалтерском учете, но и в процессе оперативного учета (данные используются для оперативного контроля) и при подготовке форм внутренней отчетности. Конкретизация содержания форм внутренней отчетности и представление их разным пользователям (соответствующего уровня управления) исполняют роль дополнительного условия формирования контрольной среды — разделение полномочий и ответственности.

В соответствии с международными стандартами аудита третьим элементом системы внутреннего контроля являются контрольные процедуры (средства контроля) [2, с. 126]. Их систематизация позволяет выделить следующие направления: разделение обязанностей, организация независимых проверок; подтверждение полномочий; органолептические способы контроля; документальные приемы; расчетно-аналитические с обобщением результатов.

Каждое приведенное направление содержит большое количество конкретных процедур, используемых для мониторинга контрольной среды и обеспечения соответствующего функционирования системы бухгалтерского учета. Вместе с тем изучение контрольных процедур и проведенная их систематизация дают основание сделать вывод о том, что они не могут являться функционально обозначенным элементом системы внутреннего контроля. Внутренний контроль как целостная система будет функционировать только при помощи присущего ему метода.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что система внутреннего контроля хозяйствующего субъекта представляет функционально организационную совокупность контрольной среды, включающей объекты, субъекты контроля, системы информационного обеспечения, представленной бухгалтерским учетом и внутренней отчетностью, и его метода, объединяющего соответствующие приемы и способы изучения объектов контроля с использованием значительной номенклатуры учетно-контрольных процедур. Представленное сущностное содержание системы внутреннего контроля в разрезе ее элементов можно представить следующим образом (рис. 1).

Приоритетным направлением внутреннего контроля является контроль за затратами в процессе деятельности, уровень которых представляет собой критерий использования эффективных или неэффективных форм хозяйствования и определяет степень доходности предпринимательской деятельности. Отличительной чертой данного вида контроля является его оперативность, так как от этого зависит результативность принимаемых управленческих решений.

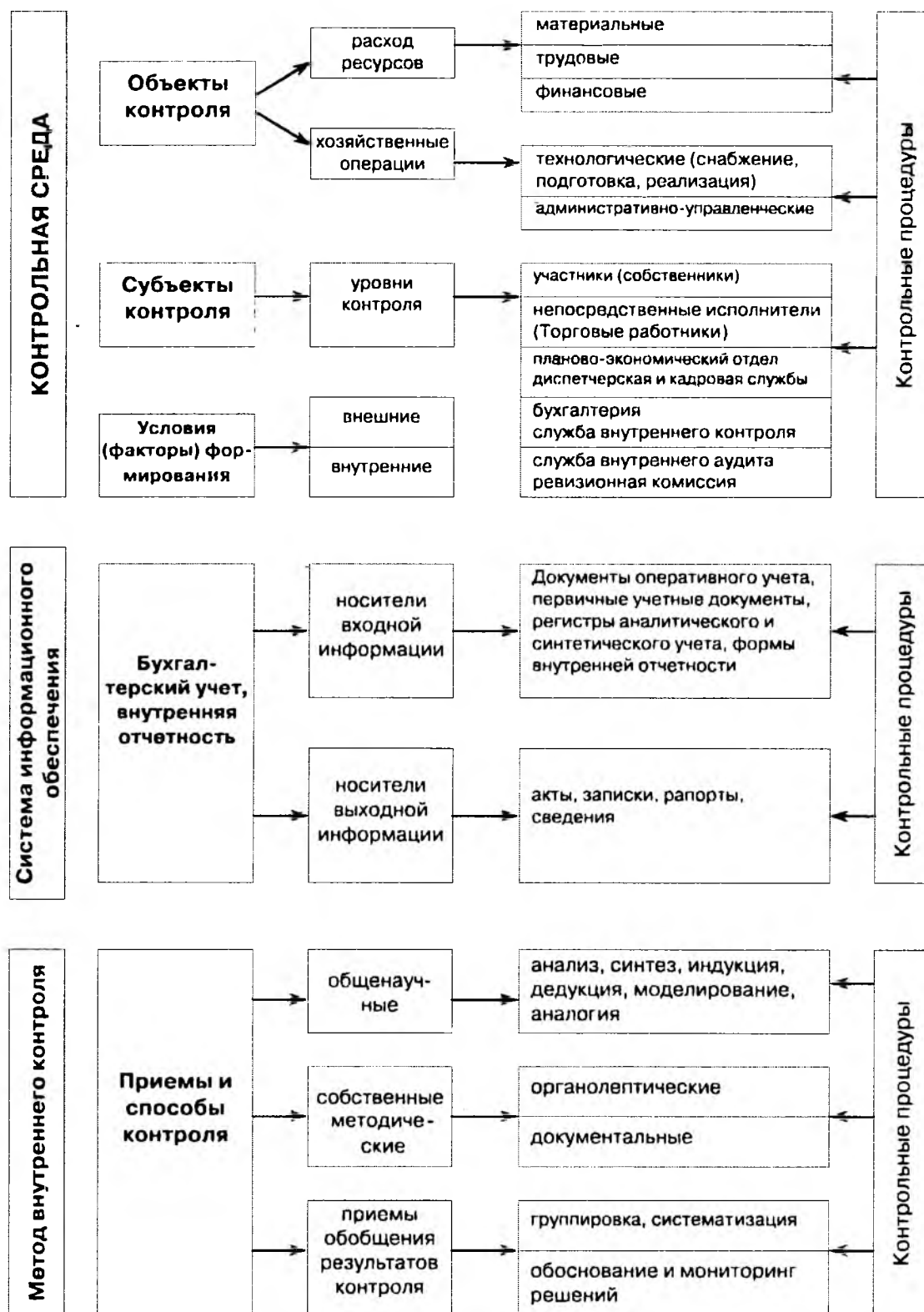


Рис. 1. Система внутреннего контроля субъекта хозяйствования

Поэтому результативность системы внутреннего контроля за затратами зависит от его методического обеспечения, которое предусматривает: научно обоснованную классификацию затрат для целей их контроля; структуризацию источников информации о затратах (расходах) организации; наличие совокупности последовательных контрольных процедур.

Экономически обоснованная классификация затрат и ее целевая направленность определяют организацию их учета и контроля. Используемые в учете классификации затрат по элементам и калькуляционным статьям не могут в полной мере обеспечить выполнение целевых установок внутреннего контроля, которые предусматривают выявление мест (центров) возникновения и зависимость от их функционирования. Достичь выполнения такой цели возможно при условии группировки затрат в разрезе центров их возникновения по степени воздействия на них на:

- подконтрольные и неподконтрольные;
- изменяемые и неизбежные.

Граница деления затрат на подконтрольные и неподконтрольные определяется изменением уровня ответственности за них.

Внутренний контроль расходов, связанных с предпринимательской деятельностью организации, невозможен без соответствующего информационного обеспечения. В настоящее время информационные ресурсы о затратах для контроля многообразны и многоуровневые. Их структурирование направлено на выявление мест дублирования информации, избытка или ее недостатка, а также причин задержки представления. Анализ их сбора и регистрации позволяет произвести структуризацию источников информации, выделив соответствующие уровни по признакам происхождения и представления расходов:

- организационно-распорядительный;
- документального оформления;
- накопления и представления в системе счетов бухгалтерского учета.

Такая структуризация информационной базы обуславливает последовательность контрольных процедур, которые представляют собой действия субъектов контроля по отношению к объектам (затратам, расходам) с использованием информации соответствующего уровня с целью их оптимизации.

Второй этап связан с определением совокупности контрольных процедур на каждом организационном уровне. Каждый организационный уровень предполагает место возникновения затрат (расходов). Контрольные процедуры должны охватить все виды затрат, возникновение которых обусловлено характером деятельности центра (подразделения).

Действующая система формирования информационной базы о расходах определяет экономическое содержание направлений контрольных процедур. Они могут быть следующими:

- контроль за транспортными расходами;
- контроль за расходами на оплату труда;
- контроль за расходами на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- контроль за методикой начисления амортизации основных средств;
- контроль за порядком проведения отчислений и затрат на ремонт основных средств;
- контроль за списанием санитарной одежды, столового белья, столовой посуды и приборов;
- контроль за расходами на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд;
- контроль за расходами на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- контроль за расходами на торговую рекламу;
- контроль за правильным начислением процентов за пользование кредитом и займами;
- контроль за потерями товаров и продуктов при перевозке, хранении и реализации;
- контроль за расходами на тару;
- контроль за проведением отчислений на социальные нужды;
- контроль за начислением налогов, проведением отчислений и сборов, включаемых в издержки обращения;
- контроль за прочими расходами.

Формирование всей совокупности издержек по реализации товаров в разрезе разработанной автором номенклатуры позволяет разграничить их по видам и способам фиксации. Однако проверка постатейных расходов требует достаточно большого материально-технического обеспечения. Принимая во внимание однородность отдельных видов расходов и в целях структуризации направлений контрольных процедур, предложена группировка направлений контрольных процедур по следующим направлениям: группа А — контроль транспортных расходов; группа Б — контроль расходов социального характера; группа В — контроль расходов по использованию основных средств; группа Г — контроль расходования ТМЦ; группа Д — контроль прочих расходов.

На третьем этапе определяется перечень процедур, подлежащих проведению в зависимости от группы контроля. В группе А предусмотрено проведение таких процедур как проверка правильности включения транспортных расходов в цену приобретения товаров либо отнесение их к расходам, проверка правильности их распределения на остаток товаров на складе и другие.

В группе Б происходит проверка правильности начисления заработной платы работников, состоящих в штате и работающих по договорам гражданско-правового характера, исходя из сдельных расценок, тарифных окладов, должностных окладов, проверка компенсационных выплат (оплата труда в связи с повышением цен, выплаты по уходу за ребенком до трех лет, пособия по временной нетрудоспособности), проверка проведенных отчислений от фонда оплаты труда в соответствии с установленными законодательством нормами, проверка правильности произведенных удержаний из заработной платы работников (включая уплату подоходного налога и отчислений в пенсионный фонд), проверка оплаты времени для выполнения государственных обязанностей, выплат вознаграждений за выслугу лет, оплата очередных и дополнительных отпусков и другие. Производится проверка соблюдения положений Трудового кодекса Республики Беларусь.

В группе В устанавливаются правильность и законность отражения сумм амортизационных отчислений основных средств, правильность исчисления и создания амортизационного фонда и отражение его на забалансовом счете, проверяется правильности принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету и введения их в эксплуатацию, отнесения расходов по их приобретению, ремонту, модернизации и реконструкции на увеличение их стоимости либо на затраты, отражения процентов по кредитам и займам, направленным на оплату стоимости приобретенных основных средств, определяются случаи необоснованного отнесения к затратам расходов, не подлежащих включению и другие.

В группе Г проводятся следующие контрольные процедуры: проверка правильности отражения стоимости приобретенных товарно-материальных ценностей, работ и услуг, проверка соответствия формирования цен на счетах бухгалтерского учета положениям учетной политики организации, проверка включения расходов на приобретение тары и упаковки (за исключением возвратной тары), контроль списания израсходованных материалов (санитарной одежды, спецодежды, инвентаря, хозяйственных материалов), проверка периодичности проведения и достоверности данных инвентаризаций ТМЦ, а также отражения результатов инвентаризации (недостачи либо излишков) на счетах бухгалтерского учета с отражением налога на добавленную стоимость в связи с указанными результатами и другие.

В группе Д устанавливаются правильность отнесения рекламных расходов и издержек, связанных с продвижением товаров на рынке, на затраты (в пределах норм), правильность распределения процентов по кредитам и займам в соответствии с законодательством в области бухгалтерского учета, соответствие фактических данных об использованной электроэнергии, топлива и газа согласно счетчикам произведенной оплате за предоставленные услуги, а также проводятся иные процедуры.

Последний этап — разработка внутренней отчетности. Внутренняя контрольная отчетность предназначена для оценки результатов хозяйствования, фиксации выявленных нарушений.

В настоящее время действующей системой проводимых контрольных процедур не предусмотрен порядок документального оформления их результатов. Исключением является только сличительная ведомость отклонения фактического наличия материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, от учетного. На наш взгляд, является обязательным документирование выявленных в результате контроля отклонений, так как определение (выявление) их расчетным путем в конце отчетного периода (месяца) значительно снижает уровень контрольного воздействия. Выявленные отклонения должны быть зафиксированы в первичном документе, в качестве которого можно предложить разработанный Акт о выявленных нарушениях (табл. 1). Акт должен составляться периодически (за равные промежутки времени). Данный акт является формой оперативного контроля за осуществлением хозяйственной деятельности.

Научная проблема, в процессе исследования вопросов внутреннего контроля, включает и вопрос взаимосвязи и взаимообусловленности внутреннего контроля и внутреннего аудита. Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что под формой контроля «... следует понимать способы конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций контроля». Данное определение формы контроля, сформулированное авторами Поповой Т.Д., Шмельцер Л.А., Черной А.А., на наш взгляд, в полной мере раскрывает содержание формы контроля. Однако авторы не представили организационных форм внутреннего контроля.

Обобщение методических подходов к классификации видов и форм внутреннего контроля позволили их систематизировать и сделать авторское заключение по формам организации внутреннего контроля (рис. 2).

Выделение четырех организационных форм внутреннего контроля, которым присущи соответствующие контрольные процедуры, обосновывается функциональным назначением каждой из них с разграничением сфер контроля.

Таблица 1

Акт о выявленных нарушениях
за период с «__» _____ по «__» _____ 2007г.
на _____
(наименование организации)

По центрам ответственности

Вид контроля: а) транспортных расходов, б) расходов социального характера, в) расходов по использованию основных средств, г) расходования ТМЦ, д) прочих расходов.
(нужное подчеркнуть)

Ответственные лица: _____ (с указанием ФИО и подписи)
_____ (с указанием ФИО и подписи)
_____ (с указанием ФИО и подписи)

№ п/п	В ходе проведения контрольных операций были выявлены следующие нарушения	Виновные лица	Принятые меры реагирования

Дата составления «__» _____ 2007г.

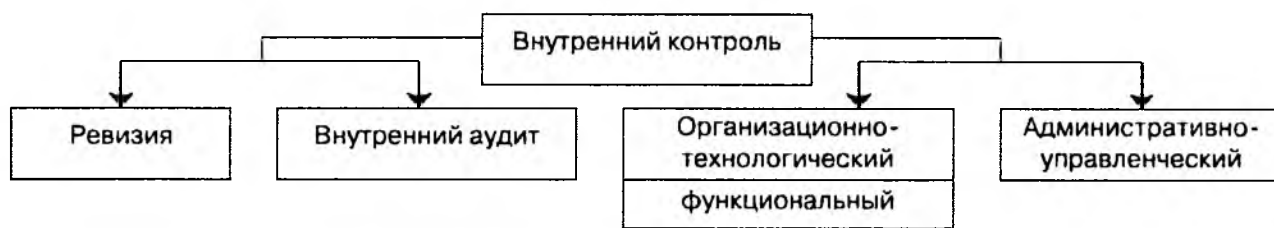


Рис. 2. Формы внутреннего контроля

Система внутреннего контроля должна иметь и механизм внешней верификации ее действенности. В целях минимизации рисков в управлении и использовании ресурсов должен быть отлажен механизм такого надзора. В настоящее время такой механизм отсутствует. В отечественном законодательстве по бухгалтерскому учету нет норм, определяющих необходимость создания системы внутреннего контроля, не раскрыты принципы и условия ее формирования. Поэтому обоснованным и целесообразным является законодательное закрепление норм, принципов и условий формирования системы внутреннего контроля в качестве обеспечения законности и целесообразности хозяйственной деятельности организаций.

В годовой бухгалтерской отчетности в настоящее время не раскрывается информация о внутреннем контроле, который должен быть организован в каждом хозяйствующем субъекте. В системе отчетности, на наш взгляд, должна быть представлена информация о подтверждении наличия и надежности контрольной системы организации, которая позволит разрабатывать превентивные или корректирующие меры и осуществлять мониторинг (наблюдение) их реализации. Конечно же, представление информации в годовой отчетности усилит нагрузку на внутренний контроль, но одновременно это приведет к оптимизации внешнего контроля (надзора). Для реализации данного предложения представляется авторская систематизация направлений внутреннего контроля организации для отражения в качестве информации к годовому отчету в пояснительной записке (отдельным разделом). В данном разделе пояснительной записки необходимо представить следующие сведения:

- понимание руководством значения бухгалтерского учета и отчетности;
- организационное закрепление функций по внутреннему контролю;
- создание отдела внутреннего аудита, ревизионной комиссии;
- наличие инструкций по выполнению контрольных функций;
- фиксация выявленных отклонений (нарушений);
- укомплектованность учетным персоналом;
- квалификация и компетентность персонала учетной службы (образование, опыт работы);
- текучесть кадров;

- основных работников;
- управленческого персонала;
- учетных работников;
- подготовка внутренней отчетности, сроки подготовки (регулярно, эпизодически);
- регулярность подготовки и сдачи учетных документов в архив;
- соблюдение требований работы с бланками строгой отчетности, обеспечение их учета, сохранности, списания;
- компьютеризация обработки учетных данных, защита доступа к учетным программам и файлам;
- наличие утвержденного перечня лиц, имеющих право подписи;
- наличие утвержденного перечня подотчетных лиц;
- наличие архива документов;
- регулярность проведения инвентаризаций кассы, материальных ценностей;
- наличие отдела внутреннего аудита (ревизионной комиссии), ее работа, результаты;
- использование альбомов унифицированных форм первичных документов, регистров, учета;
- периодичность инвентаризации;
- разделение обязанностей по материальной ответственности и ведению учета.

Отражение информации в пояснительной записке, раскрывающей основные характеристики системы внутреннего контроля, обеспечит возможность сформировать представление об уровне внутреннего контроля в организациях и соответствие системы бухгалтерского учета и отчетности требованиям законодательства и уставным положениям. Данные сведения позволят сформировать у пользователей информации отчетности достаточную уверенность в ее объективности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве.— М.: Агропромиздат, 1988.— 320 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2005.— М.: Аскери-АССА, 2005.— 1064 с.
3. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Внутренний аудит: организация и планирование/ Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов.— РнД.: Феникс, 2006.— 189 с.
4. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учебник/ ВЗФЭИ.— М.: Финстатинформ, 2000.— 239 с.