



Татьяна ГРИНЬ,
аспирант кафедры бухучета, анализа и аудита
в отраслях народного хозяйства БГЭУ

ВЫБОР ОПТИМАЛЬНЫХ ФОРМ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

ИЗМЕНЕНИЕ внешних условий работы организаций, связанное с переходом на инновационный путь развития, влечет за собой необходимость пересмотра некоторых функций, выполняемых отдельными структурными подразделениями, работниками. Это касается и совершенствования системы внутрихозяйственного контроля (далее – ВХК).

Выбор наиболее эффективных методов и технологий контроля определяется целями и видами деятельности организации, окружающей средой и соответствующим набором свойственных рисков. Основную ответственность за разработку, внедрение и эффективное функционирование системы ВХК в данном случае несет руководство организации, а владельцы и инвесторы заинтересованы в ее эффективности, так как она способствует снижению рискованности их вложений. Руководитель коммерческой организации вправе самостоятельно определять содержание контрольной среды и применяемые средства контроля.

На уровне руководства предприятий могут использо-

ваться следующие формы ВХК: структурно-функциональная, внутренний аудит, ревизия, аутсорсинг (рисунки). Рассмотрим более подробно каждую из них.

Структурно-функциональная форма предполагает вовлечение в процесс ВХК всех сотрудников организации: от руководящих работников до простых исполнителей. Она соответствует содержанию первичной ступени развития ВХК, применяется всеми организациями наряду с другими формами или независимо от них [1].

Более развитой формой ВХК является **внутренний аудит**, который доступен крупным и некоторым средним субъектам хозяйствования.

Внутренний аудит представляет собой организованную в интересах собственников и руководства субъекта хозяйствования регламентированную его внутренними документами деятельность по обеспечению независимой оценки адекватности и соблюдения установленных методик и процедур. Он осуществляется на постоянной основе специальными контролирующими

субъектами, которыми являются отдел внутреннего аудита либо внутренний аудитор.

К субъектам внутреннего аудита относят и функционирующие в хозяйственных обществах **ревизионные комиссии** (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством [1]. С этим утверждением нельзя согласиться. Основная цель внутреннего аудита – обеспечить эффективное функционирование организации на всех уровнях управления, а также защитить имущественные интересы организации и ее собственников. Задачи, решаемые внутренним аудитом, охватывают более широкий круг вопросов, нежели те, что стоят перед ревизионной комиссией. В частности, экономическая диагностика, выработка финансовой стратегии, маркетинговые исследования, управленческое консультирование. Другими словами, профессиональный внутренний аудитор может совмещать функции нескольких специалистов.

Однако, несмотря на очевидные преимущества такой формы ВХК, службы внутреннего аудита в белорусских организациях не получили еще достаточного распространения. Одна из причин – все возрастающие требования к этой службе.

Поэтому на начальной стадии формирования системы внутрихозяйственного контроля эффективным решением для

В статье установлены случаи, когда можно считать целесообразным создание службы внутрихозяйственного контроля. Представлены критерии выбора его наиболее рациональной формы, что позволяет определить наиболее подходящую для конкретной организации.

The article presents the cases in which the internal control service can be established and the criteria to select the most rational form of the internal control that allow to identify the most suitable one for an organization.

Статья поступила в редакцию 8.10.2010 г.



Рисунок. Взаимосвязь между формами ВХК и его субъектами

некоторых организаций может стать **аутсорсинг**, то есть полная (или частичная) передача функций внутреннего контроля внешнему исполнителю – аудитору-индивидуальному предпринимателю, аудиторской или консалтинговой организации.

ТАКИМ образом, у каждой формы ВХК есть свои отличительные характеристики. Как же выбрать наиболее оптимальную? Прежде всего, следует учитывать правовую форму юридического лица, масштабы и виды его деятельности, особенности организационной структуры, планируемые затраты на содержание службы ВХК, поставленные перед ней задачи и ряд других факторов.

Например, для организаций малого бизнеса создание специальной службы ВХК экономически неэффективно. Там, как правило, используется структурно-функциональная форма ВХК. При этом акцент делается на процедурах контроля, осуществляемых в рамках бухгалтерского учета.

Расширение масштабов деятельности хозяйствующего субъекта усложняет бизнес-процессы, что, в свою очередь, предопределяет необходимость применения таких

форм ВХК, как ревизия, аудит и аутсорсинг.

Закон Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» предусматривает обязательное создание в открытых акционерных обществах ревизионной комиссии для проведения внутреннего контроля финансовой и хозяйственной деятельности [6, ст.86]. В то же время другие хозяйственные общества могут избирать ревизора или ревизионную комиссию в случае, если это предусмотрено учредительными документами [6, ст.59]. Наряду с этим все хозяйственные общества могут образовать и иные контрольные органы, если это предусмотрено их учредительными документами [6, ст.33].

Что касается остальных юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, то в нормативных правовых актах вовсе не содержится упоминания об их форме ВХК.

Таким образом, лишь для открытых акционерных обществ обязательной формой ВХК является ревизия, что не исключает возможности параллельного использования и других его форм. Остальные же коммерческие организации полностью свободны в своем выборе.

В настоящее время отсутствует единый подход в том, где и какие службы ВХК необходимо создавать в предпринимательских структурах: во всех организациях или только у юридических лиц, где имеется сеть обособленных структурных подразделений. На мой взгляд, создание службы внутрихозяйственного контроля целесообразно в следующих случаях:

контролируемое звено системы управления территориально или организационно отделено от лица, принимающего управленческие решения. К структурам первого типа относятся юридические лица, имеющие сеть обособленных подразделений, к структурам второго – организационные структуры, подлежащие совместному управлению всеми их участниками в соответствии с действующим гражданским законодательством: финансово-промышленные группы, основные и дочерние общества и др.;

масштаб деятельности хозяйствующего субъекта настолько велик, что не позволяет менеджерам высшего уровня управления быть одновременно и управляющими, и контролирующими субъектами.

В организациях малого бизнеса достаточно того, что работники бухгалтерии реализуют свои контрольные функции в соответствии с должностными обязанностями (структурно-функциональная форма ВХК).

ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ предпочтительности применения той или иной формы ВХК в условиях хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть использованы критерии выбора наиболее рациональной формы ВХК, которые обобщены в виде своеобразной анкеты (таблица).



Критерии выбора наиболее рациональной формы ВХК

Критерии	Форма контроля		
	аудит	ревизия	аутсорсинг
1. Приемлемая величина затрат на поддержание системы ВХК, % от годовой выручки	от 0,08*	до 0,08	устанавливаются по согласованию с аутсорсинговой организацией
2. Среднегодовая численность работников, чел.	не менее 850	—	не имеет значения
3. Предполагаемые функции контролирующего субъекта:			
а) участие в процессе управления рисками	да	нет	нет
б) контроль соблюдения внутренних правил и процедур	да	да	нет
в) обеспечение безопасности информационных систем	да	нет	нет
г) расследование мошенничеств	да	да	нет
д) оценка достижения поставленных целей	да	нет	нет
е) оценка операционной эффективности	да	нет	нет
ж) оценка эффективности систем (процессов) в организации	да	нет	да
з) участие в повышении эффективности системы управления	да	нет	да
4. Способность самостоятельно обеспечить наличие всех необходимых условий эффективного функционирования системы ВХК	да	да	нет
5. Стратегическая направленность ВХК	да	нет	нет

* среднее значение отношения фактических затрат подразделения внутреннего аудита к годовой выручке в промышленности по результатам исследования 2006 г. «Внутренний аудит в России – текущее состояние и тенденции развития» [7].

Отмечу, что общие функции контролирующих субъектов, характерные для всех форм ВХК (например, контроль сохранности активов, проведение комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности, оценка надежности и эффективности используемых контрольных процедур и отдельных средств контроля, оценка соблюдения законов и нормативных актов, контроль достоверности показателей отчетности) целенаправленно не включались в состав критериев.

Предложенные критерии позволяют выбрать наиболее подходящую форму ВХК для конкретной организации. Методика их использования следующая. Приступая к созданию (реформированию) системы ВХК, руководитель организации оценивает каждый критерий (графа 1), сравнивает свою оценку с предложенными в графах 2-4 и делает отметку в одной или нескольких графах напротив каждого критерия в соответствии со своим суждением. Затем отметки в

каждой графе суммируются. Таким образом, предпочтительной формой контроля будет та, которой соответствует наибольшее число отметок.

В заключение отмечу, что построение системы ВХК является задачей не контролирующего субъекта, а руководителя организации. Из-за несоблюдения этого условия может возникнуть опасение по поводу объективности результатов контрольных процедур, поскольку в этом случае внутреннему аудитору или ревизору предстоит фактически оценивать то, что он сам разрабатывал и внедрял.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 1. – С.81-128.
2. Инструкция об организации внутреннего контроля в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях: утв. постановлением Правления Нац. банка Республики Беларусь от 28.09.2006 г. №139 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр

правовой информ. Республики Беларусь. – Минск, 2010.

3. Правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита»: утв. Постановлением Мин-ва финансов Республики Беларусь от 07.02.2001 г. № 9 (в ред. от 24.09.2007 г. № 140) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Минск, 2010.

4. Аудит: учебник / В. И. Подольский [и др.]; под ред. В.И. Подольского. – М.:ЮНИТИ, 2008. – 744 с.

5. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2002. – 496 с.

6. О хозяйственных обществах: Закон Республики Беларусь от 9.12.1992 г. № 2020-ХП: в ред. Закона Республики Беларусь от 8.07.2008 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Минск, 2010.

7. Внутренний аудит в России – текущее состояние и тенденции развития // Институт внутренних аудиторов [Электронный ресурс]. – 2007. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/files/documents/research_BA_2007.pdf. –Дата доступа: 06.10.2009.