

Методика внутреннего контроля учетной политики для целей управленческого учета

© 2011 Е.Е. Каховская
Филиал “Астрахань бурение” ООО “Газпром бурение”
E-mail: kakhovskaya@mail.ru

В статье рассмотрены авторские подходы к определению контроля, виды контроля и методики проведения аудита учетной политики для целей бухгалтерского учета. Сделан вывод о необходимости проведения внутреннего контроля учетной политики, и предложена авторская методика внутреннего контроля учетной политики для целей управленческого учета.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля (СВК), аудит, методика внутреннего контроля, управленческий учет.

Слово control английского происхождения, означает надзор, контроль, регулирование. В русский язык оно пришло из немецкого die kontrolle - контроль, проверка (XVIII в.) или французского controle - проверка, контроль, список и имеет два значения: проверка, наблюдение в целях проверки и учреждение, ведающее такой проверкой. Согласно словарю В.И. Даля, контроль - это “учет, проверка счетов, отчетности” и “присутственное место, занимающееся проверкой счетов”.

Контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Контроль - одна из необходимых составных частей управленческого процесса, в котором он выступает подобно элементу обратной связи, так как по его результатам производится корректировка ранее принятых решений и планов.

Д.Р. Жиганшина в своей статье “Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации” дает следующее определение: “Контроль - система наблюдения за процессом функциониро-

вания управляемого объекта и проверки его фактического состояния в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от этих решений, устранения неблагоприятных явлений и при необходимости информирования о них компетентных органов”¹.

В ст. 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля², принятой в октябре 1977 г. на IX Конгрессе INTOSAI в г. Лима (Перу), контроль определяется как неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является обнаружение отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на более ранней стадии, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, а в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб либо провести мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем. В табл. 1 рассмотре-

Таблица 1. Авторские подходы к определению термина “контроль”

| Понятие контроля | А.А. Соловьев * ¹⁾ | А.Д. Соменков * ²⁾ | Р.И. Криницкий * ³⁾ | В.П. Суйц * ⁴⁾ | Д.Р. Жиганшина * ⁵⁾ | Лимская декларация * ⁶⁾ |
|--|-------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------------------|--------------------------------|------------------------------------|
| Контроль - общая функция управления | + | - | - | - | - | - |
| Контроль - сфера деятельности людей | - | + | - | - | - | - |
| Контроль - вид обратной связи | - | - | + | - | - | - |
| Контроль - система наблюдения | - | - | - | + | + | - |
| Контроль - часть системы регулирования | - | - | - | - | - | + |

*¹⁾ Соловьев А.А. Экономический контроль в системе управления. М., 1986.

*²⁾ Соменков А.Д. Государственный контроль в бюджетной сфере России и зарубежных стран. М., 2004.

*³⁾ Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. М., 1990.

*⁴⁾ Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. М., 1987.

*⁵⁾ Жиганшина Д.Р. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации // Бухгалтер и закон. 2007. № 10. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

*⁶⁾ Лимская декларация руководящих принципов контроля: [принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля].

ны подходы различных авторов к понятию контроля.

Можно сделать вывод о том, что основное назначение контроля состоит в следующем:

- в упреждении незаконных и неэкономичных с точки зрения интересов общества хозяйственных и финансовых операций на начальной стадии принятия управленческого решения;
- в выявлении нарушений в работе субъектов хозяйствования и установлении их причин;
- в обобщении передового опыта хозяйственной деятельности.

Контроль есть фундаментальный элемент процесса управления. Ни планирование, ни создание организационных структур, ни мотивация нельзя рассматривать полностью в отрыве от контроля. Действительно, фактически все они являются неотъемлемыми частями общей системы контроля в организации. Данное обстоятельство станет более понятным после ознакомления с тремя основными видами контроля: предварительным, текущим и заключительным. По форме осуществления все виды контроля схожи, поскольку имеют одну и ту же цель: способствовать тому, чтобы фактически получаемые результаты были как можно ближе к планируемому. Различаются они только временем выполнения. Е.Л. Белова в своей статье «Стратегический контроль – один из основных элементов стратегического управленческого учета»³ выделяет следующие виды контроля.

Предварительный контроль. Некоторые наиболее важные виды контроля организации могут быть замаскированы среди других функций управления. Например, планирование и создание организационных структур редко относят к процедуре контроля, но они как таковые позволяют выполнять предварительный контроль над деятельностью организации. Этот вид контроля называется предварительным потому, что производится до фактического начала работ.

Основным средством осуществления предварительного контроля является реализация определенных правил, процедур и линий поведения. Поскольку правила и линии поведения вырабатываются для обеспечения выполнения планов, их строгое соблюдение – способ убедиться, что работа развивается в заданном направлении. Безусловно, если писать четкие должностные инструкции, эффективно доводить формулировки целей до подчиненных, набирать в административный аппарат управления квалифицированных людей, все это будет увеличивать вероятность того, что организационная структура будет работать так, как задумано. В организациях предварительный контроль используется в трех ключе-

вых областях – по отношению к человеческим, материальным и финансовым ресурсам.

Предварительный контроль в области человеческих ресурсов достигается в организациях за счет тщательного анализа тех деловых и профессиональных знаний и навыков, которые требуются для выполнения тех или иных должностных обязанностей и отбора наиболее подготовленных и квалифицированных кадров. Для того чтобы убедиться, что принимаемые работники выполнят порученные им обязанности, необходимо определить минимально допустимый уровень образования или стаж работы в данной области, проверить документы и рекомендации, предъявляемые нанимаемым. Существенно повысить вероятность привлечения и закрепления в составе организации компетентных работников можно путем установления справедливых размеров выплат и компенсаций, проведения психологических тестов, а также при помощи собеседований с работником перед его наймом. Во многих организациях предварительный контроль человеческих ресурсов продолжается и после их найма в ходе курса обучения.

Очевидно, что изготовить высококачественную продукцию из плохого сырья невозможно. Поэтому предприятия вводят обязательный предварительный контроль используемых ими материальных ресурсов. Он проводится посредством выработки стандартов допустимых уровней качества и проведения физических проверок соответствия поступающих материалов этим требованиям. Один из способов предварительного контроля в этой области – выбор такого поставщика, который доказал свои возможности поставлять материалы, соответствующие техническим условиям. К методам предварительного контроля материальных ресурсов относится также обеспечение их запасов в организации на уровне, достаточном для того, чтобы избежать дефицита.

Важнейшим средством предварительного контроля финансовых ресурсов является бюджет, который позволяет осуществить функцию планирования. Формирование бюджета дает уверенность в том, что когда организации потребуются наличные средства, они у нее будут. Бюджет устанавливает также предварительные значения затрат и не позволяет тем самым какому-либо отделу или организации в целом исчерпать свои средства до конца. Предварительный контроль обычно реализуется в форме определенной политики, процедур и правил.

Текущий контроль. Этот контроль осуществляется, когда работа уже началась, и обычно проявляется в виде контроля работы подчиненного его непосредственным руководителем. Регуляр-

ная проверка работы подчиненных, обсуждение возникающих проблем и предложений по усовершенствованию работы позволят исключить отклонения от намеченных планов и инструкций. В противном случае подобные отклонения могут перерасти в серьезные трудности для всей организации.

Отсюда возникает необходимость создания эффективной системы внутреннего контроля (СВК) предприятия. Также, в своей статье Д.Р. Жиганшина дает определение системы внутреннего контроля (СВК) как системы финансо-

ства и обязательств посредством сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах, т.е. вести бухгалтерский учет, а также формировать финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Контрольная среда – это понимание руководством экономического субъекта важности и значения СВК, действия руководства по установлению и поддержанию этой системы.

Средства контроля должны обеспечивать совершение хозяйственных операций с одобрения руководства организации, правильное отражение

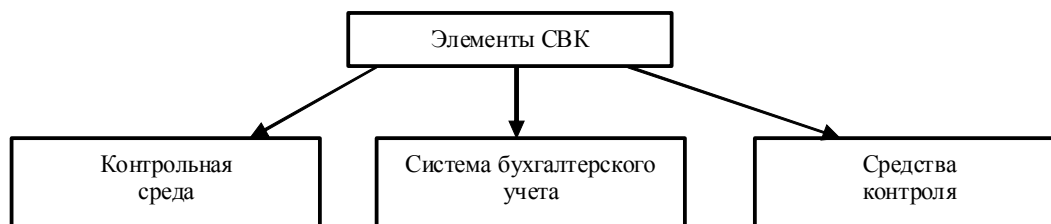


Рис. 1. Элементы системы внутреннего контроля

вого и прочего контроля, организованной руководством в целях упорядоченной и эффективной работы организации, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, а также обеспечения полноты и точности документов⁴. Пунктом 8 Правил (стандартов) аудиторской деятельности (ПСАД)⁵ □ 8 дается определение системы внутреннего контроля как совокупности организационных мер, методик и процедур, используемых руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также для своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Основные цели внутреннего контроля:

- надежность, достоверность и полнота информации;
- соответствие политике, планам, процедурам, законодательству;
- обеспечение сохранности активов;
- эффективное использование ресурсов;
- достижение целей и задач компании.

В своей статье “Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации” Б.Д. Дивинский выделяет следующие компоненты СВК: система бухгалтерского учета, контрольная среда, отдельные средства контроля⁶. Схематично система внутреннего контроля представлена на рис. 1. Рассмотрим каждый компонент в отдельности.

Система бухгалтерского учета – это совокупность форм и методов, обеспечивающих для организации возможность вести учет своего имуще-

ства и обязательств посредством сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах, т.е. вести бухгалтерский учет, а также формировать финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Одной из составляющих частей средств внутреннего контроля является методика проверки. При проведении внутреннего контроля учетной политики для целей управленческого учета необходимо руководствоваться Правилами (стандартами) аудиторской деятельности утвержденных Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. □ 696⁷, ПБУ 1/2008⁸, законом “О бухгалтерском учете”⁹ и т.д.

При изучении научной литературы, отражающей методики проведения аудита учетной политики, автором был сделан вывод об отсутствии даже упоминания методики проведения аудита учетной политики для целей управленческого учета (табл. 2).

Многие специалисты в области аудита учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета предлагают проводить аудит в два этапа: на первом этапе оценивается система внутреннего контроля по организации учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета; на втором этапе проводится анализ учетной политики организации. Однако авторы С.М. Бычкова и Т.Ю. Фомина в своей статье “Аудит учетной политики организации” предлагают проводить аудит учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета в три этапа: ознакомительный, основной и заключительный¹⁰.

Таблица 2. Авторские подходы к методике проведения аудита учетной политики

| Методика аудита | С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина ^{*1)} | И.А. Кензеев ^{*2)} | В.Б. Ивашкевич ^{*3)} | К.К. Арабян ^{*4)} |
|--|---|-----------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| Аудит учетной политики для целей бухгалтерского учета | + | + | + | + |
| Аудит учетной политики для целей налогового учета | + | + | + | + |
| Аудит учетной политики для целей управленческого учета | - | - | - | - |

*1) Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит учетной политики организации // Аудиторские ведомости. 2007. №2. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

*2) Кензеев И.А. Аудит учетной политики организации // Аудиторские ведомости. 2004. № 6. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

*3) Ивашкевич В.Б. Аудит учетной политики организации // Аудиторские ведомости. 2007. № 1. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

*4) Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки. М., 2010.

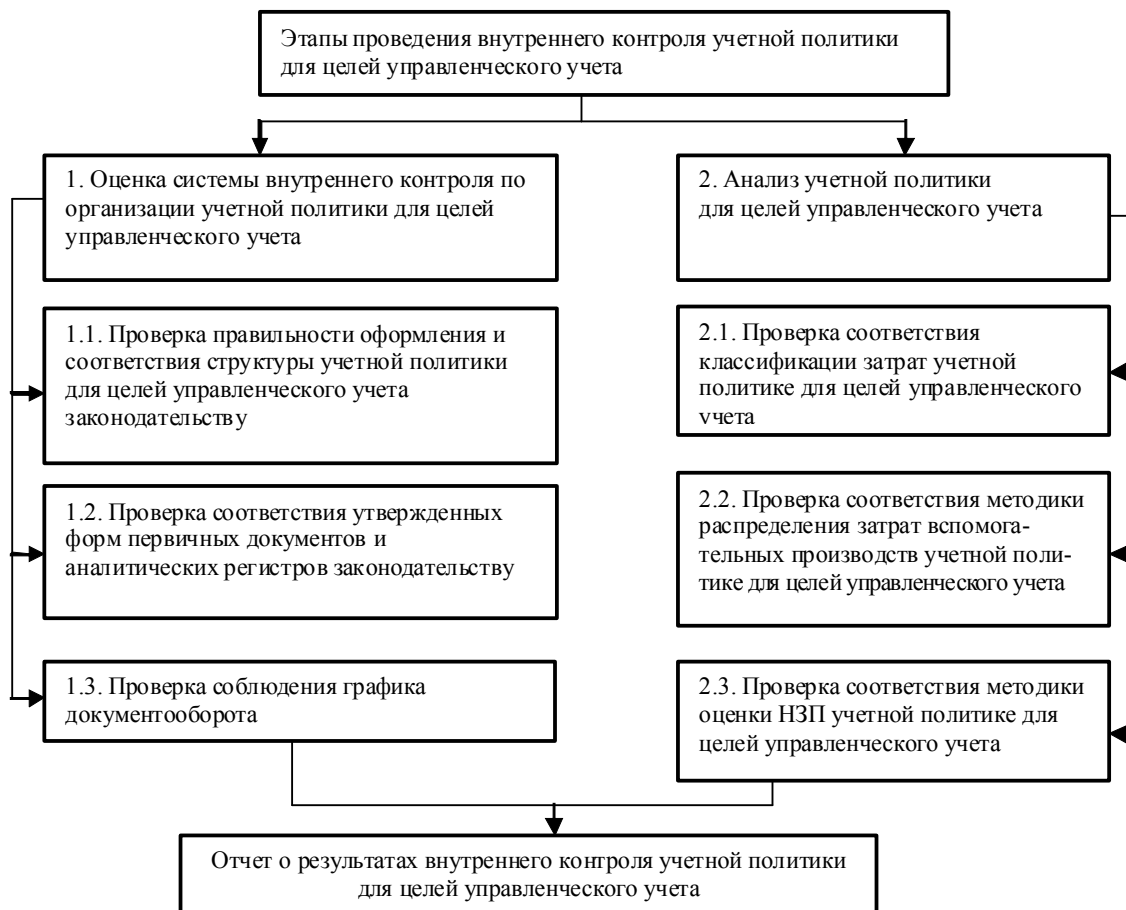


Рис. 2. Этапы проведения внутреннего контроля учетной политики для целей управленческого учета

И.А. Кензеев в своей статье “Аудит учетной политики организации” выделяет следующие этапы аудита учетной политики для целей бухгалтерского учета:

1) комплексный анализ сложившейся системы бухгалтерского учета и условий хозяйствования;

2) разработка рекомендаций по оптимизации учетной политики для целей управленческого учета;

3) внедрение изменений учетной политики в практику бухгалтерского учета.

Основываясь на исследованных методиках аудиторских проверок учетных политик для целей бухгалтерского и налогового учета, предлагаем следующую методику внутреннего контроля учетной политики для целей управленческого учета (схематично авторская методика представлена на рис. 2).

Подводя итог, отметим, что контроль является составной частью управленческого учета, а так как управленческий учет индивидуален для каждого предприятия, соответственно, и формы и методы внутреннего контроля тоже являются сугубо индивидуальными для каждого предприятия.

¹ Жиганшина Д.Р. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации // Бухгалтер и закон. 2007. □ 10. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

² Лимская декларация руководящих принципов контроля: [принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля].

³ Белова Е.Л. Стратегический контроль - один из основных элементов стратегического управленческого учета // Современный бухучет. 2010. □ 1. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

⁴ Жиганшина Д.Р. Указ. соч.

⁵ Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. □ 696 [ред. от 27 янв. 2011 г.]. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

⁶ Дивинский Б.Д. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007. □ 5. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

⁷ Об утверждении Федеральных правил...

⁸ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина РФ [вместе с: “Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008)”, “Положение по бухгалтерскому учету “Изменение оценочных значений” (ПБУ 21/2008)”] от 6 окт. 2008 г. □ 106н (ред. от 8 нояб. 2010 г.): [Зарегистрирован в Минюсте РФ 27 окт. 2008 г. □ 12522]. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

⁹ О бухгалтерском учете: федер. закон от 21 нояб. 1996 г. □ 129-ФЗ: [ред. от 28 сент. 2010 г.]: [принят ГД ФС РФ 23 февр. 1996 г.]. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

¹⁰ Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит учетной политики организации // Аудиторские ведомости. 2007. □ 2. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

¹¹ Кензеев И.А. Аудит учетной политики организации // Аудиторские ведомости. 2004. □ 6. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

Поступила в редакцию 03.06.2011 г.