

УДК 338.28

## СУЩНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

**Фахрутдинов В.Ш.**

*ФГБОУ ВПО «Уфимский государственный авиационный технический университет», Уфа,  
e-mail: v.fahrutdinov@mail.ru*

Сегодня вопросы развития внутреннего контроля являются крайне актуальными для российской экономики, поскольку руководители экономических субъектов так или иначе находятся в поиске новых источников роста внутри управляемых ими предприятий. Несомненно, внутренний контроль относится именно к таким источникам. Понимая и осознавая данный факт, многие руководители предприятий предпринимают определенные меры: производят корректировки организационных структур управления, в некоторых случаях, сформированных еще при планово-административной системе, создают службы внутреннего аудита, разрабатывают методики и инструменты контроля. Иными словами, внутренний контроль – это актуальное научно-практическое направление, которое все еще находится на этапе становления и требует дальнейшей разработки его научных основ как с методологических позиций финансовой науки, так и с позиций науки об управлении – менеджменте. В этой связи проведение исследования внутреннего контроля позволит понять предпосылки его формирования и в дальнейшем сформировать инструментарий его организации, последнее является важной задачей, актуальной и своевременной к решению именно сегодня, когда формирование научных основ внутреннего контроля происходит одновременно с его внедрением в хозяйственную практику отечественных предприятий.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, определения, подходы, сущность

## THE ESSENCE OF INTERNAL CONTROL

**Fahrutdinov V.Sh.**

*Ufa State Aviation Technical University, Ufa, e-mail: v.fahrutdinov@mail.ru*

Today, the development of internal control is extremely important for the Russian economy, because the heads of economic entities are somehow in search of new sources of growth within the enterprises they manage. Undoubtedly, internal control refers to such sources. Understanding and realizing this fact, many managers of enterprises take certain measures: make adjustments to organizational management structures, in some cases, formed during the planning and administrative system, create internal audit services, develop methods and control tools. In other words, internal control is an actual scientific and practical direction, which is still at the stage of formation, and requires further development of its scientific foundations both from the methodological positions of financial science and from the positions of the science of management – management. In this regard, the study of internal control will allow to understand the prerequisites for its formation, and in the future to form the tools of its organization, the latter is an important task, relevant and timely to the decision today, when the formation of the scientific basis of internal control occurs simultaneously with its introduction into the economic practice of domestic enterprises.

**Keywords:** internal control, definitions, approaches, essence

В статье проводится обзор литературных источников, затрагивающих тематику внутреннего контроля. Отмечается, что ввиду отсутствия среди ученых-экономистов единого устоявшегося мнения относительно целей внутреннего контроля, рассмотрены различные толкования данного понятия. На основе оценки аспектов раскрытия миссии внутреннего контроля сформулированы подходы к его организации, а также авторская точка зрения на содержательный смысл и целевое назначение внутреннего контроля.

Цель исследования: провести обзор литературных источников по теме исследования и ее критический анализ, который позволит определить подходы к его постановке и сущность внутреннего контроля с различных точек зрения участников функционирования внутреннего контроля.

### Материалы и методы исследования

Основой и исходными данными для написания научной статьи послужили исследования отечественных экономистов, положения международных концепций внутреннего контроля и требования российских регуляторов.

В статье используется метод группировки, системный и логический подходы.

### Результаты исследования и их обсуждение

Выделенные подходы к организации внутреннего контроля и сформулированная его сущность могут оказать значительную методологическую поддержку экономическим субъектам в дальнейшей постановке собственных систем внутреннего контроля.

Управление согласно циклу Деминга есть итерационный процесс, состоящий из

последовательных этапов «plan-do-check-analyze», или в переводе с английского на русский язык «планирование – выполнение – проверка – корректировка» [1]. Правильная, безошибочная работа всех составляющих процесса означает, что установленные руководителем цели будут достигнуты оптимальным образом, а деятельность предприятия считается эффективной и результативной. Как видно, контрольная функция является в представленном цикле третьей по счету, то есть осуществляется после того, как совершены определенные действия, а именно, запланированы, выделены и распределены необходимые ресурсы для достижения целей, выполнены запланированные работы. Недостаток такого формата – потеря времени на сбор информации и контроль результатов, получившихся в ходе выполнения процесса, а также медлительность изменений на основе выявления и анализа отклонений и установления их причин. Осознанный подход к контрольной функции управления заключается в том, что отклонения от намеченной цели должны быть зафиксированы в режиме онлайн и скорректированы управленческие действия: оперативно приняты меры по устранению причин отклонений от запланированного результата, внесены изменения в планирование и распределение ресурсов. Очевидно, речь идет о некотором параллельно осуществляемом процессе наравне с процессом управления, который вплетен и неразрывно связан с ним, направленный на:

– своевременное получение на всех этапах управления информации о фактически сложившемся, существующем положении дел;

– обработку и сравнения с идеальным положением дел, которое могло сложиться в случае соблюдения требований, закрепленных в стандартах, нормативных документах;

– передачу результатов сравнения ответственному лицу для устранения неблагоприятных явлений.

Этот процесс получил название «внутренний контроль». В научно-практической литературе проблемы теории и практической организации внутреннего контроля отдельных направлений деятельности хозяйствующих субъектов освещены в работах как западных специалистов и сообществ: Р. Адамса, Э.А. Аренса, Дж.К. Лоббека, Робертсона Джек К., Л.Б. Сойера, информации официального сайта Института внутренних аудиторов, международных концепциях по внутреннему контролю (COSO, COBIT, SAC – так и отечествен-

ных ученых: А.Д. Шеремета, В.П. Суйц, Ю.А. Данилевского, В.В. Бурцева, В.М. Родионовой, В.И. Шлейникова, С.М. Шапигузова, Н.А. Ремизова, Е.В. Старовойтовой, Мельник, А.С. Пантелеева, А.Л. Звездина, Л.В. Сотниковой, А.В. Евдокимовой, И.Н. Пашкиной и многих других.

На начальном этапе становления внутреннего контроля имело место его отождествление с аудитом и бухгалтерским учетом, термины внутренний контроль и внутренний аудит использовались как синонимы. Возникновение этой терминологической путаницы отражает эволюцию взглядов исследователей на учетную роль контроля в экономике предприятия. Очевидно, что на данном этапе развития внутреннего контроля, как относительно новой для нашей страны экономической категории, рассматривался исключительно в качестве второстепенной, дополнительной функции. Такой подход представлен в трудах ученых-экономистов Дж.К. Робертсона, Н.И. Химичевой, Ю.Н. Воропаева, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц, Л.В. Сотниковой, Ю.Г. Мишучковой, О.Е. Орловой, В.Г. Когденко, М.В. Стафиевской, Р.Н. Сунгатгулиной, О.Л. Гоголевой, К.А. Нестеренко, Л.А. Николаевой и других.

Так, по мнению Дж.К. Робертсона, внутренний контроль – это процедуры и политика компании, направленные на предотвращение, выявление и исправление существенных ошибок и искажений информации, которые могут появиться в финансовых отчетах [2]. В структуре внутреннего контроля им выделены такие составляющие как контрольная среда, процедуры контроля и система бухгалтерского учета.

Видные теоретики в области аудита и контроля, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц под внутренним контролем понимают совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств, в том числе для обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности [3].

Ю.Н. Воропаев считает, что внутренний контроль должен обеспечивать снижение нежелательного риска в учете и отчетности [4].

В своей исследовательской работе Ю.Г. Мишучкова признает нацеленность внутреннего контроля прежде всего на обеспечение достоверности показателей учета (оперативного, бухгалтерского, управленческого) для предотвращения искажений и неправомερных действий [5].

С точки зрения М.В. Стафиевской, внутренний контроль выявляет, исправляет и предотвращает существенные ошибки и искажения учетной информации, которые могут повлиять на достоверность показателей бухгалтерской отчетности [6].

Несомненным достижением в области внутреннего контроля можно считать исследование Р.Н. Сунгатуллиной, О.Л. Гоголевой, опубликованные в 2014 г. в журнале «Аудитор» под номером 12. Авторы пришли к выводу о наличии управленческой составляющей и механистическом представлении внутреннего контроля, который посредством методик и процедур выявляет и предотвращает негативные факты хозяйственной жизни, влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Также ими отмечается нацеленность внутреннего контроля на оказание помощи менеджменту в достижении поставленных стратегических и тактических целей [7].

К.А. Нестеренко, Л.А. Николаева считают, что внутренний контроль прежде всего направлен:

- на правильное формирование налоговых регистров и корректное исчисление налогов;
- на предотвращение и исправление ошибок в налоговых декларациях;
- на своевременную подготовку внутренней отчетности в рамках повседневной работы службы внутреннего контроля [8].

Таким образом, представленные выше определения показывают, что ученые-экономисты, рассматривая вопросы внутреннего контроля, определяют его как деятельность, направленную на достоверность бухгалтерской и налоговой отчетности за счет своевременного выявления и исправления ошибок и искажений.

Вполне очевидно, что первая организация управления внутренним контролем на предприятиях осуществлялась, основываясь на бухгалтерском (налоговом) подходе, или учетном подходе. Так, одной из новаций в российском законодательстве стало ведение в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» статьи 19 «Внутренний контроль», согласно которой внутренний контроль ведения бухгалтерского учета становится неотъемлемым процессом всех экономических субъектов [9]. В свою очередь, являясь своеобразным «зеркалом» предприятия бухгалтерский учет становится катализатором изменений и так называемым «агентом влияния» внутреннего контроля, своеобразным ориентиром и мериллом истины для всех остальных сфер хозяйственной (экономической) деятельности предприятия.

Спустя два года, в ноябре 2013 г. Минфин РФ в Информации № ПЗ-11/2013 разъяснил порядок организации и осуществления экономическими субъектами внутреннего контроля, предусмотренного статьей 19 Закона о бухгалтерском учете. Согласно позиции Минфина РФ, внутренний контроль – это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [10].

Вместе с тем, исходя из текста документа остается непонятным – кто и как именно осуществляет данный процесс, составляет используемые для сравнения критерии эффективности, принимает корректирующие меры, взаимодействует и отчитывается о проделанной работе.

Также следует отметить наличие в российском законодательстве других нормативно-правовых актов, затрагивающих тематику внутреннего контроля, изучение которых будет полезным в ходе настоящего обзора. Например, акционерным обществам, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, Банком России рекомендован Кодекс корпоративного управления [11]. В документе сделан акцент по выстраиванию эффективной системы управления рисками и внутреннего контроля.

Вполне может быть применима в практике хозяйствующих субъектов информация, содержащаяся в методических рекомендациях Росимущества, распространяющаяся на компании с государственным участием [12].

В кредитных организациях и банковских группах внутренний контроль необходимо осуществлять на основании Положения Банка России от 16.12.2003 № 242-П (ред. от 04.10.2017) [13].

В отношении главных администраторов (администраторов) бюджетных средств в целях обеспечения единообразного подхода к организации и проведению внутреннего финансового контроля, осуществляемого с учетом требований статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, утверждены Приказом Минфина России от 07.09.2016 № 356 (ред. от 30.11.2018) «Методические рекомендации

по осуществлению внутреннего финансового контроля» [14]. Документ детализует порядок составления, утверждения и ведения карты внутреннего финансового контроля – документа, в соответствии с которым проводится внутренний финансовый контроль. Карта финансового контроля предполагает наличие в ней таких сведений, как содержание хозяйственной операции, информации об ответственном за нее лице, а также о лицах, осуществляющих контрольные мероприятия в целях воздействия на риски. По сути и содержанию карта финансового контроля имеет много схожих признаков с матрицей рисков и контрольных процедур.

Предприятия, в отношении которых проводится налоговый мониторинг в соответствии со статьей 105.26 НК РФ, в числе прочих предоставляют в ИФНС России Информацию об организации системы внутреннего контроля в соответствии с приложением № 11 к Требованиям, изложенным в Приказе ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля». В ходе мониторинга предприятие взаимодействует с налоговой инспекцией в режиме реального времени посредством раскрытия информации. Инспекция в случае обнаружения нарушения, составляет мотивированное мнение вместо решения о привлечении к ответственности. Для сведения, налоговый мониторинг предусмотрен для крупных организаций, у которых объем основных налогов, уплаченных за год, не менее 300 млн руб., годовой доход не менее 3 млрд руб. и активы не менее 3 млрд руб. [15].

Листингуемые организации на бирже ММВБ, в соответствии с правилами ЗАО «Фондовая биржа ММВБ», утвержденные Советом директоров ЗАО «ФБ ММВБ» 31 декабря 2013 г. (Протокол № 17), обязаны составлять и утверждать советом директоров эмитента документ, в котором определены риски финансово-хозяйственной деятельности и процедуры внутреннего контроля. Документ тестируется (проверяется) подразделением внутреннего аудита, непосредственно подчиняющимся комитету по аудиту [16].

И наконец, Законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансирования терроризма» установлена обязанность для организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, разрабатывать и осуществлять правила внутреннего контроля, а также в установленных

настоящим Федеральным законом случаях целевые правила внутреннего контроля [17].

Следует отметить, что в перечисленных выше нормативных документах не предусмотрены требования об обязательном формировании специализированного подразделения внутреннего контроля, соответственно, можно предположить, что способы организации функции «Внутренний контроль» решаются экономическим субъектом самостоятельно в зависимости от размера, вида деятельности, формы собственности и других факторов, а также исходя из требований, предъявляемых различными государственными и негосударственными органами иными федеральными законами.

Таким образом, в России в настоящий момент нет единого нормативного документа, регулирующего деятельность по внутреннему контролю, информация «размыта» среди большого количества нормативных и подзаконных актов. Соответственно, в связи с отсутствием собственного источника методологии построение системы внутреннего контроля всегда подразумевает элемент творчества, т.е. каждая отдельно взятая система внутреннего контроля уникальна, что открывает возможность конструировать свои собственные системы с оглядкой на законодательные требования.

По мере дальнейшего становления, создания и совершенствования законодательной базы в новых научных трудах по исследованию сущности внутреннего контроля происходило переосмысление его роли в системе современных экономических отношений. В.В. Бурцев, С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузov, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова, А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина, М. Кириченко в своих трудах выделяют внутренний контроль в качестве самостоятельного научно-практического направления. Заслугой этих авторов является обоснование того, что сфера деятельности внутреннего контроля шире показателей учета, недостаточно обеспечивать достоверность бухгалтерского и налогового учета и отчетности, необходимо управлять внутренним контролем.

Большой и неоценимый вклад в теорию и практику внутреннего контроля внес В.В. Бурцев. Он полагает, что внутренний контроль есть система, которая осуществляет поиск информации в целях обеспечения контроля – вход в систему; обработку информации – посредством взаимодействия центров ответственности и техника контроля в среде контроля, (представлена информационно-вычислительной техникой и технологией контроля); учет и передачу

полученной в результате контроля информации об объекте управления – выход из систему [18].

По мнению А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина, внутренний контроль нельзя отнести лишь к деятельности отдельных работников или к системе органов внутреннего контроля. Они считают, что сферой деятельности внутреннего контроля являются абсолютно все подразделения предприятия и деятельность каждого работника без исключения [19].

В ходе проведенного исследования М. Кириченко пришел к выводу, что внутренний контроль наряду с другими системами менеджмента (например, система менеджмента качества, охрана труда и промышленная безопасность, управление рисками, система энергетического менеджмента, система мотивации и поощрения и т.д.) является такой же составной частью общей системы управления предприятием. Прежде всего для исполнительного руководства наличие системы внутреннего контроля – это разумная гарантия того, что предприятие достигнет поставленных целей с наименьшими потерями, поскольку во многом благодаря внутреннему контролю недостатки и нарушения своевременно выявляются и устраняются [20].

На сайте Института внутренних аудиторов приводится такое определение: «Внутренний контроль – это любые действия руководства, совета директоров и других сторон по управлению рисками и повышению вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач» [21].

Международная концепция внутреннего контроля комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэй (COSO) определяет внутренний контроль как процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и другим персоналом органи-

зации, направленный на обеспечение разумной уверенности в достижении целей по следующим категориям:

- эффективность деятельности;
- достоверность финансовой отчетности;
- соответствие применимым требованиям [22].

Также признавая перманентный характер внутреннего контроля, С.А. Макаренко видит внутренний контроль как постоянно функционирующую систему, направленную на обеспечение выполнения миссии организации и достижения поставленных задач, а также повышающую эффективность системы управления деятельностью организации за счет использования качественной информации [23].

В рамках научного обзора наиболее предпочтительным видится взгляд Ф.Б. Риполь-Сарагоси и В.Ю. Реутова на внутренний контроль, которые характеризуют его следующим образом:

- непрерывное наблюдение за процессом функционирования и проверки фактического состояния управляемого объекта;
- оценка обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения;
- оценка выявления отклонений от требований управленческих решений и нарушений принципов законности, достоверности и целесообразности операций и процессов деятельности управляемого объекта;
- вскрытие факторов, причин и условий возникновения неблагоприятных явлений и их устранения [24].

В представленных дефинициях к выделению подходов к пониманию сущности внутреннего контроля на основе оценки содержащихся аспектов раскрытия можно выделить учетный, риск-ориентированный, а также дата-ориентированный подходы. Характеристика каждого подхода представлена в таблице.

Систематизация взглядов экономистов на сущность внутреннего контроля

Критерий сравнения	Подход		
	Учетный подход	Риск-ориентированный подход	Подход по отклонениям
Цель внутреннего контроля	Выявление, исправление и предотвращение существенных ошибок и искажений статей бухгалтерской (финансовой) отчетности	Идентификация, оценка и управление операционными рисками предприятия	Повышение эффективности системы управления предприятием за счет использования качественной, достоверной и проверенной информации
Достижение подхода	Понимание внутреннего контроля как самостоятельного направления	Понимание внутреннего контроля как действенного инструмента реагирования на риски посредством разработки дизайна целесообразной контрольной процедуры	Понимание внутреннего контроля как системы, принимающей участие в управлении всеми подсистемами предприятия

Подходы могут быть сугубо индивидуальными и даже сменять друг друга на определенных этапах. Важно построить такую систему, которая будет способствовать достижению цели внутреннего контроля – формировать адекватную, своевременную систему информационного обеспечения всех уровней управления [25].

Современная направленность внутреннего контроля заключается в выявлении несоответствий на любом временном отрезке во всех сферах управления предприятием. Данный факт подразумевает необходимость обращения к накопленным огромным массивам данных, что заставляет использовать принципиально новые подходы для достижения целей внутреннего контроля. Так, в монографии М.М. Шарамко «Внутренний контроль: методология, система и процессы» выделяется нейросетевой подход к моделированию внутреннего контроля, основанный на компьютерных технологиях и программах (группах алгоритмов), способных обучаться на примерах [26]. Безусловно, какими бы неправдоподобными ни выглядели нейросетевые модели и смоделированные на их основе функции контроля, в конечном итоге нельзя отрицать их достижения в других сферах жизнедеятельности человека, например интернет.

Резюмируя все вышесказанное, отмечаем, что внутренний контроль – это не разовое действие, выполняемое по заданию заказчика, а длительный процесс, имеющий итерационный характер, осуществляемый на постоянной основе и гарантирующий достижение целей предприятия, что обуславливает его многозадачность. Также задачи внутреннего контроля могут определяться сложившейся ситуацией либо быть сугубо специфичными. Как правило, к задачам внутреннего контроля относятся:

- оперативное выявление и устранение отклонений от плановых показателей;
- управление рисками недостижения результатов выполнения планов.

Необходимо отметить, что в научной литературе задачи внутреннего контроля могут формулироваться иначе. Например, А.М. Головач приводит следующий ряд основных задач:

- документирование ключевых существующих и новых бизнес-процессов, оценка рисков и внедрение процедур внутреннего контроля;
- разработка предложений по оптимизации бизнес-процесса и документооборота, рекомендации по снижению рисков и негативных эффектов их воздействия;
- мониторинг эффективности внедренных процедур внутреннего контроля на постоянной основе;

– взаимодействие с подразделениями организации по вопросам выстраивания системы внутреннего контроля [27].

Считаем, что внутренний контроль синхронизирован с циклом управления, соответственно являясь его частью при правильной постановке присутствует на всех стадиях управления предприятием (планирование, выполнение, учет и контроль, анализ). Соответственно, вполне закономерно, что непосредственными участниками функционирования внутреннего контроля являются собственники бизнеса; исполнительное руководство; работники и служащие предприятия; внутренние контроллеры, представленные сотрудниками структурных подразделений, осуществляющими финансовый контроль, управление рисками, физическую безопасность, защиту окружающей среды, контроль качества и т.д. (в зависимости от сферы деятельности, масштабов и потребности предприятия), а также внутренние аудиторы.

Локус внимания участников функционирования внутреннего контроля может различаться, являясь важной составляющей системы управления бизнесом, собственники (акционеры, учредители, государство) рассматривают внутренний контроль с точки зрения его направленности на усиление конкурентного потенциала за счет включения в работу внутренних, ранее незадействованных источников роста. Соответственно, действия собственников должны быть направлены в первую очередь на определение стратегического планирования и наблюдение за развитием процесса.

Для первых лиц предприятия внутренний контроль – это задача, за решение которой он ответственен и непосредственно заинтересован, поскольку отсутствие необходимости осуществлять постоянный операционный контроль создает резервы времени, которые, например, можно использовать в личных целях. Руководитель предприятия (в контексте исследования высококвалифицированный наемный управленческий персонал) с целью обеспечения эффективного функционирования внутреннего контроля на уровне экономического субъекта в целом создает и поддерживает контрольную среду, определяет структурные и функциональные составляющие внутреннего контроля. Непосредственно для менеджмента предприятия, как правило владельцев бизнес-процессов, внутренний контроль – это функция за организацию, которой они несут ответственность каждым в своем направлении, например, в части определения «белых» пятен в бизнес-процессах и принятие решений по формированию в них контрольных процедур.

Представление о внутреннем контроле с точки зрения различных сторон				
процесс	задача	функция	обязанность	объект мониторинга
<b>Участники, или субъекты внутреннего контроля</b>				
собственники (акционеры, учредители, государство)	руководитель предприятия (профессиональный наемный управленец)	заместители руководителя предприятия по направлениям деятельности (владельцы бизнес-процессов)	все работники и служащие предприятия	внутренние контролеры (владельцы контрольных процедур)
<b>Объект (фокус) внимания субъектов внутреннего контроля</b>				
бизнес и его окружение (внешняя среда)	предприятие в целом и его внутренняя (контрольная) среда	отдельные бизнес-процессы	финансово-хозяйственные операции	риски (условия и неопределенные события, которые влияют на достижение целей)
<b>Действия, выполняемые участниками внутреннего контроля</b>				
определение стратегического направления и наблюдение за развитием внутреннего контроля	принятие решение о структурных и функциональных составляющих внутреннего контроля	определение «белых» пятен в бизнес-процессах и принятие решений по формированию в них контрольных процедур	непосредственное выполнение контрольных процедур	методологическое сопровождение; оценка эффективности оперативный контроль; проведение контрольных мероприятий; совершенствование системы внутреннего контроля
<b>Цели (ожидания) от функционирования внутреннего контроля</b>				
создание конкурентного преимущества за счет внутренних источников роста	получение разумной степени уверенности в том, что цели предприятия будут достигнуты и кризисная ситуация не наступит	получение объективных и качественных сведений о степени управляемости процесса для принятия управленческих решений	наличие адекватных контрольных процедур, отсутствие излишних контролей	риски наступления негативных событий минимизированы и идентифицированы и управляются; дизайн контрольных процедур эффективен

*Авторский взгляд на сущность понимания внутреннего контроля различными его участниками*

Для каждого отдельно взятого сотрудника предприятия внутренний контроль является обязанностью выполняющего контрольные действия и процедуры непосредственно на своем рабочем месте. Наконец, для внутренних контролеров – внутренний контроль является непосредственной работой по формированию принципов построения системы внутреннего контроля, написанию контрольных процедур и осуществлению проверок их действия. На данном уровне управления разрабатывается технология работы функциональной составляющей внутреннего контроля.

Разность локуса внимания, различное смысловое наполнение внутреннего контроля и выполняемые действия обуславливают неоднозначность фокуса внимания при осуществлении внутреннего контроля, соответственно, определение объекта внутреннего контроля для перечисленных выше участников имеет свои особенности. Первая особенность вытекает из необходимости соблюдения требований законодательства в тех случаях, когда наличие системы внутреннего контроля носит обязательный характер. Вторая особенность заключается в нормальной желаниии собственников контролировать свой бизнес. Отсюда следует, что объекты внутреннего контроля выбираются в соответствии с его целями.

Перечисленные выше особенности обуславливают тесную взаимосвязь и направленность внутреннего контроля на информационные системы предприятия и формируемой в них информации о движении всех видов ресурсов предприятия (материальных, нематериальных, финансовых) и их эффективного использования, финансово-хозяйственной деятельности предприятия и итогах такой деятельности, выполнения финансово-хозяйственного плана, а также на реальные факты хозяйственной жизни, например, сохранность активов, физическое состояние эксплуатируемых основных фондов, соблюдение применимого законодательства.

Проведенный анализ толкований категории «внутренний контроль» позволил сформировать авторский взгляд на его сущность, представленный на рисунке.

### Выводы

По итогам проведенного научного обзора литературных источников, затрагивающих тематику внутреннего контроля, можно констатировать следующее.

Становление внутреннего контроля связано с возникновением и развитием в нашей стране рыночных отношений, а также с совершенствованием законодательной базы

Отмечается отсутствие среди ученых-экономистов единого устоявшегося мнения относительно сущности внутреннего контроля, его целей и задач. В научной и специальной литературе можно встретить большое количество определений.

Внутренний контроль в России пока, как деятельность, не имеет собственной методологической базы, ее заимствование идет из смежных областей, что безусловно вызывает некую путаницу, поэтому в разных литературных источниках можно увидеть разные дефиниции, формы и виды внутреннего контроля.

Многие вопросы внутреннего контроля освещены недостаточно или носят дискуссионный характер, и на практике менеджмент и подчиняющиеся ему контрольные службы сталкиваются с определенными трудностями при выборе способов построения и поддержания функции.

В статье на основе оценки аспектов раскрытия миссии внутреннего контроля:

1) определены три подхода к его организации, а именно, учетный, риск-ориентированный и подход по отклонениям;

2) представлена авторский взгляд на внутренний контроль с точки зрения различных заинтересованных сторон, конкретизированы участники системы внутреннего контроля, их фокус внимания, что позволило сформулировать ценностное предложение от функционирования внутреннего контроля.

Вместе с тем неоднозначность толкования и понимания заставляет экономические субъекты самостоятельно решать сложившиеся проблемы, соответственно в настоящий момент в России существует серьезный пробел в методологических вопросах внутреннего контроля. В этом смысле определенную методологическую помощь может оказать изучение и исследование организационно-экономического аспекта функционирования внутреннего контроля.

### Список литературы

1. Деминг Э. Выход из кризиса. Новая парадигма управления людьми, системами и процессами. М.: Альпина, 2009. 412 с.
2. Робертсон Джек К. Аудит / Пер. с англ. М., 1993. С. 5.
3. Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. 6-е изд. М.: ИНФРА-М, 2014. 352 с.
4. Воропаев Ю.Н. Система внутреннего контроля организации // Бухгалтерский учет. 2003. № 9. С. 57.
5. Мишучкова Ю.Г. Особенности организации системы внутреннего контроля на предприятиях мукомольной промышленности // Аудитор. 2012. № 8. С. 48–54.
6. Стафиевская М.В. Бухгалтерский учет рисков в коммерческих организациях // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 35. С. 16–29.



7. Сунгатуллина Р.Н., Гоголева О.Л. Идентификация рисков существенного искажения информации о фактах хозяйственной жизни при оценке системы внутреннего контроля // Аудитор. 2014. № 12. С. 38–49.
8. Нестеренко К.А., Николаева Л.А. Контроль налогообложения как часть системы внутреннего контроля коммерческого банка // Внутренний контроль в кредитной организации. 2014. № 2. С. 43–51.
9. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 15.12.2019).
10. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (дата обращения: 15.12.2019).
11. Кодекс корпоративного управления, одобренный Советом директоров Банка России 21 марта 2014 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://cbr.ru/publ/Vestnik/ves140418040.pdf> (дата обращения: 15.12.2019).
12. Приказ Росимущества от 02.03.2016 № 80 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации управления рисками и внутреннего контроля в области предупреждения и противодействия коррупции». [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71250868/> (дата обращения: 15.12.2019).
13. Положение Банка России от 16.12.2003 № 242-П (ред. от 04.10.2017) «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/584330/> (дата обращения: 15.12.2019).
14. Приказ Минфина России от 07.09.2016 № 356 (ред. от 30.11.2018) «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/71491064/> (дата обращения: 15.12.2019).
15. Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля». [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_279362/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_279362/) (дата обращения: 15.12.2019).
16. Правила листинга закрытого акционерного общества «Фондовая биржа ММВБ», утвержденные Советом директоров ЗАО «ФБ ММВБ» 31 декабря 2013 г. (Протокол № 17). [Электронный ресурс]. URL: <http://fs.moex.com/files/257/10425> (дата обращения: 15.12.2019).
17. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32834/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/) (дата обращения: 15.12.2019).
18. Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. 2004. № 1. [Электронный ресурс]. URL: <http://urlid.ru/auhj> (дата обращения: 15.12.2019).
19. Евдокимова А.В., Пашкина И.Н. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации. М.: Дашков и К°, 2009. С. 208.
20. Кириченко М. Системы внутреннего контроля. Организационные аспекты построения // Финансовая газета. 2013. № 11. С. 8–9.
21. Информация официального сайта Института внутренних аудиторов. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.iaa-ru.ru> (дата обращения: 15.12.2019).
22. Документы, выпущенные Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения: 15.12.2019).
23. Макаренко С.А. Сущность и принципы организации внутреннего контроля в организациях оптово-розничной торговли // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 46. С. 37–50.
24. Риполь-Сарагоси Ф.Б., Реутов В.Ю. Внутренний аудит: организация и планирование. Ростов н/Д.: Феникс, 2006. 189 с.
25. Аристархова М.К., Фахрутдинов В.Ш. Риск-ориентированный подход в организации и осуществлении внутреннего контроля // Инновационные технологии управления социально-экономическим развитием регионов России: сборник материалов XI Всероссийской научно-практической конференции с международным участием, посвященной 100-летию Республики Башкортостан. Уфа, 2019. С. 197–204.
26. Шарамко М.М. Внутренний контроль: методология, система и процессы. 2016. С. 228.
27. Головач А.М. Внутренний контроль и внутренний аудит в организации: разграничение компетенции // Аудиторские ведомости. 2009. № 1. С. 33–39.