

УДК 657.6

**В. А. Хмельницкий**, кандидат экономических наук,  
доцент, проректор по учебной работе (БГЭУ)

### **ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОДХОДОВ К РАЗРАБОТКЕ ПРИНЦИПОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ НА МИКРОУРОВНЕ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**

В статье рассматриваются теоретические и методические проблемы построения системы внутрихозяйственного контроля (ВХК) деятельности коммерческой организации и набор необходимых компонентов, наличие которых позволяет эффективно функционировать этой системе в современных экономических условиях. ВХК рассматривается как целостная система, состоящая из взаимосвязанных подсистем и элементов, с целью раскрытия их упорядоченности и согласованности, формирования механизма совершенствования свойств и возможностей, внутренне присущих данной функции управления. С учетом результатов изучения точек зрения ученых-экономистов как ближнего, так и дальнего зарубежья предложены принципы ее организации и функционирования как основные правила поведения.

The article deals with theoretical and methodological issues of constructing internal control system of commercial organization activities and the set of necessary components that provide efficient functioning of this system in the current economic context. IC is considered as a comprehensive system that consists of interrelated subsystems and elements with the aim to reveal their structured and agreed interlinks, and the mechanism of improving properties and possibilities inherent to this management function. Based on the results of reviewing opinions of economic scientists from both the near and far abroad, principles of its organization and functioning as basic behaviour rules have been introduced.

**Введение.** Вопросам совершенствования ВХК посвящены многочисленные работы как отечественных, так и зарубежных исследователей (Белого И. Н., Березовского В. А., Пупко Г. М., Бутынца Ф. Ф., Мныха Е. В., Кужельного Н. В., Ендовицкого Д. А., Бурцева В. В., Валуева Б. И., Андреева В. Д., Белухи Н. Т., Мельник М. В., Алборова Р. А., Барышникова И. П., Богатой И. Н., Бычковой С. М., Краморовского Л. М., Бульги Р. П., Терехова А. А., Соколова Я. В., Шеремета А. Д., Ришара Ж., Аренса Э. А., Лоббека Дж. К. и др.). В работах этих авторов рассмотрен широкий спектр вопросов, касающихся организации и порядка проведения контроля финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования на микроуровне. Вместе с тем вопросы построения системы ВХК в литературе рассмотрены недостаточно полно. В настоящее время в экономической литературе предлагаются лишь общие подходы к определению роли контроля в системе управления, не позволяющие определить его место и значение в системе управления рисками. В этой связи существует необходимость разработки алгоритма построения системы ВХК и определения ее содержания. Все это позволит обеспечить возможность превентивного выявления основных проблем в финансово-хозяйственной деятельности организаций национальной экономики и определения системы мер по их разрешению.

**Основная часть.** Нет сомнения в том, что для любого руководителя контроль – жизненно важная составляющая процесса управления. Эф-

фективность деятельности руководителя в данном направлении обусловлена тем, насколько глубоко он ощущает процесс контроля, в какой степени сотрудники владеют технологиями контроля, какую приоритетность в организации имеют задачи, связанные с организацией и функционированием системы ВХК. Таким образом, любая составляющая данной системы в конечном счете является следствием субъективного видения руководителем компании особенностей построения системы управления.

Основой научной организации построения системы ВХК, на наш взгляд, должен служить системный подход. Не считая целесообразным останавливаться на общих положениях его теории, которые достаточно широко описаны в литературе, определим направленность системного подхода применительно к построению ВХК и набор необходимых компонентов, наличие которых позволяет эффективно функционировать этой системе.

В этой связи представляется, что в процессе исследования ВХК целесообразно рассматривать как целостную систему, состоящую из взаимосвязанных подсистем и элементов, с целью достижения их упорядоченности и согласованности, раскрытия механизма совершенствования свойств и возможностей, внутренне присущих данной функции управления. Для этого, на наш взгляд, необходимо выполнить ряд следующих методологических разработок.

1. Провести структурный анализ функции контроля, включающий определение основных элементов системы ВХК организации.

2. Установить взаимосвязи между элементами системы ВХК внутри классификационных группировок.

Изучение мнений отечественных и зарубежных ученых в области философии и методологии науки, ученых-экономистов, а также действующего законодательства Республики Беларусь и зарубежного опыта позволило нам выделить два подхода к определению перечня элементов системы ВХК – с позиций методологии науки и в прикладных целях (в соответствии с Правилами аудиторской деятельности и в соответствии с концепцией COSO).

Отметим, что в настоящее время не существует общепризнанной точки зрения по вопросу определения системы ВХК и перечня ее элементов, а описанные в литературе подходы значительно различаются между собой. В то же время многие ученые-экономисты, характеризуют систему ВХК, вовсе не конкретизируют состав ее элементов. Отдельная группа ученых, в частности В. В. Бурцев [1, с. 91], в качестве основы системного подхода к изучению ВХК приняли положение о том, что основными элементами любой функционирующей системы являются вход системы; выход системы; механизм-устройство, приводящее систему в действие; работа механизма, переводящего вход системы в ее выход; условия (обстановка) работы механизма. Мы не можем полностью согласиться с данным утверждением, поскольку, по нашему мнению, такое понятие, как «работа механизма», характеризует процесс функционирования системы в целом либо отдельных частей, что отрицает ее причастность к элементам рассматриваемой системы. В то же время «условия работы механизма» являются скорее требованиями, без выполнения которых система не сможет функционировать вовсе или будет функционировать неэффективно, но никак не элементами данной системы.

В связи с вышеизложенным предлагаем собственное структурное описание системы ВХК, основанное на философском понимании данного понятия: система (от греч. *systema* – целое) – объединение некоторого разнообразия в единое и четко расчлененное целое, элементы которого по отношению к целому и другим частям занимают соответствующие им места [2]. Из этого следует, что при отсутствии одного из элементов системы разрываются внутренние связи между остальными элементами и система в целом не может функционировать. На наш взгляд, можно выделить следующие первичные элементы системы ВХК: субъекты-управляющий, контролирующий, контролируемый; объект; предмет; принципы; метод.

Производными элементами системы ВХК, наличие и содержание которых обусловлено

влиянием внешних факторов, и в первую очередь требованием эффективного функционирования в рамках отдельного хозяйствующего субъекта, являются: методики; процедуры; средства; форма организации.

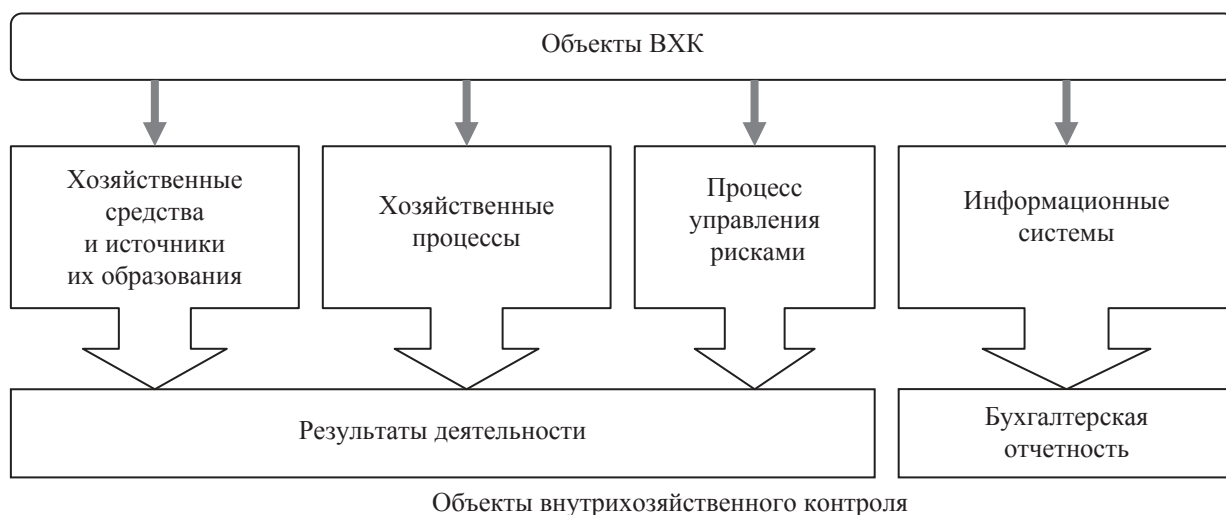
Проведенное исследование позволило сформировать несколько подходов к определению субъектов ВХК. В общем случае представляется оправданным выделять управляющих, контролирующих и контролируемых субъектов. Отметим, что построение адекватной системы ВХК относится к компетенции исключительно руководства организации. Руководитель организации определяет политику управления, объем контроля, контролирующих и контролируемых субъектов и их полномочия, принимает решения по результатам контроля. И хотя данные обязанности законодательно не закреплены, они вытекают из содержания контроля как функции управления.

В свою очередь, контролирующих субъектов ВХК можно определить через форму его осуществления. К ним относятся лица, выполнение контрольной функции для которых является основной профессиональной деятельностью.

К контролируемым субъектам, в свою очередь, относятся работники, выполнение функциональных обязанностей которых проверяется.

В качестве объектов ВХК чаще всего в экономической литературе выделяют наличие и сохранность ресурсов, хозяйственные процессы либо всю финансово-хозяйственную деятельность. На наш взгляд, принимая во внимание концепцию риск-ориентированного контроля, в качестве объекта ВХК необходимо также признать и процесс управления рисками. Очевидно, что последствиями осуществления вышеуказанных процессов и обеспечения сохранности ресурсов являются результаты деятельности организации, которые могут выражаться как в натуральных (объемных) показателях (объем выпуска и реализации продукции и др.), так и в стоимостных. Таким образом, результаты деятельности также следует отнести к объектам ВХК.

Не вызывает сомнений тот факт, что процесс подготовки бухгалтерской отчетности непосредственно связан с использованием информационных систем. Качество информации, генерируемой информационными системами, влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль деятельности персонала, а также на возможность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Поэтому информационные системы, связанные с процессом подготовки бухгалтерской отчетности, и непосредственно сама отчетность также являются объектами ВХК (рисунок).



Поскольку форма, в свою очередь, всегда оказывает воздействие на содержание, важно четко разграничить сферы их применения, выбрать наиболее эффективную форму контроля с учетом конкретных условий хозяйствования и задач, решаемых отдельным хозяйствующим субъектом.

Обобщая вышеизложенное, отметим, что первичные и производные элементы системы ВХК в совокупности образуют научный фундамент для ее построения, общий для всех организаций промышленности Республики Беларусь независимо от формы собственности, видов и масштабов деятельности. При этом свойство вариативности производных элементов позволяет индивидуализировать универсальную систему ВХК применительно к конкретным условиям хозяйственной деятельности.

Совершенно иной подход к определению содержания системы ВХК содержится в Правилах аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее – Правила), в соответствии с которыми система ВХК состоит из следующих элементов: контрольной среды; процесса оценки аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности; информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; контрольных действий; мониторинга средств контроля.

Отметим, что данные Правила полностью соответствуют Международному стандарту аудита № 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения», а также основным положениям концепции COSO.

На основе изучения сущности элементов ВХК, описанных в Правилах, нами была предпринята попытка установить полную взаимосвязь между элементами системы ВХК внутри

рассматриваемых классификационных группировок. Однако увязать научно обоснованный и практикоориентированный подходы в единую гармоничную систему не удалось. Причиной этого, на наш взгляд, является то, что некоторые элементы, присутствующие в Правилах, относятся к другой категории понятий, определяющих систему ВХК, и скорее являются принципами и условиями ее организации и функционирования, нежели элементами данной системы.

Действительно, описание любой системы невозможно без определения принципов ее организации и функционирования как основных правил поведения. Далее сформулируем соответствующие принципы как совокупность закономерностей функционирования системы, определяющих ее структуру и отношения с внешней средой.

1. Принцип системного упорядочения организации контроля. Сложность производственного процесса и организационной структуры субъекта хозяйствования требует адекватной сложности организации ВХК, позволяющей «перекрыть» соответствующими элементами все центры использования ресурсов и создания материально-вещественных результатов.

2. Принцип приближения контроля к объектам. Систему ВХК нужно строить таким образом, чтобы можно было максимально приблизить его к центрам использования ресурсов и создания результатов.

3. Принцип иерархичности (массовости) контроля. Общеизвестно, что он является главным принципом общей теории систем и имеет самое прямое отношение к организации контроля, изначально определяя его целенаправленность и эффективность. Реальное применение данного принципа возможно в условиях передачи менеджерами высшего звена определенных прав и ответственности на нижние уровни управления.

Современная промышленная организация – сложная многоуровневая система. Очевидно, что руководитель, его заместители, главный инженер, главный бухгалтер, начальники отделов не в состоянии контролировать всю хозяйственную деятельность, поэтому организационная схема ВХК должна быть многоступенчатой, т. е. предусматривать выполнение контрольной функции на всех уровнях – от руководителей до отдельных работников, и закрепленной во внутренних нормативных документах.

4. Принцип формализации системы ВХК, вытекающий из предыдущего. Контрольные функции, осуществляемые работниками организации в соответствии с принципом иерархичности (масшобности), должны быть закреплены в должностных инструкциях, статус специального контролирующего подразделения определен положением об отделе (управлении), разработанные методики контроля утверждены руководителем организации, определены и утверждены средства контроля в виде альбомов унифицированных форм документов, графика документооборота.

5. Принцип взаимодействия с другими функциями управления. Функция контроля должна способствовать повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации за счет четкого выявления отклонений от плановых (прогнозных) заданий, норм, нормативов путем вмешательства в области планирования (прогнозирования), учета и анализа с целью установления недостатков, упущений и нарушений, снижающих качество выполнения этих функций. Данное взаимодействие должно осуществляться в трех режимах времени – предварительном, текущем и последующем.

6. Принцип целесообразного взаимодействия элементов системы ВХК. Для достижения стоящих перед ВХК задач и улучшения его связи с другими функциями управления необходимо согласование в пространстве и времени всех элементов системы ВХК. Данный принцип также определяет общую направленность в выборе управляющими субъектами содержания остальных элементов системы ВХК и требование их согласованности. Эту возможность дает построение матрицы взаимосвязей.

7. Принцип независимости контролируемых субъектов. Римская декларация руководящих принципов контроля, принятая IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Перу) в 1977 году, прямо указывает, что внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Однако она должна быть по возможности функционально и организационно неза-

висима внутри соответствующей организационной структуры. Таким образом, внутренние контролирующие субъекты смогут предоставлять объективную информацию о деятельности субъекта хозяйствования лишь при условии прямой подотчетности руководителю.

Наряду с вышеизложенным необходимыми условиями эффективного функционирования системы ВХК, на наш взгляд, также являются:

сформулированная конкретная цель функционирования системы и подчиненное ее достижению множество задач, определяющих назначение функционирования системы, решение которых измеряется с помощью критериев достижимости;

выявленное множество элементов внешней среды, оказывающих как прямое, так и опосредованное влияние на выполнение функций системы;

наличие необходимых ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

распределение ответственности и полномочий в ходе осуществления хозяйственной деятельности, установление иерархии подотчетности работников друг другу;

мониторинг системы ВХК, проводимый с целью оценки эффективности ее функционирования.

**Заключение.** Реализация предложенных принципов, определяющих структуру ВХК и его отношение с внешней средой, а также обеспечение выполнения всех необходимых условий его функционирования позволяют создать на микроуровне действенную систему информирования менеджмента субъекта хозяйствования о состоянии всей управляемой системы, о соответствии деятельности, осуществляемой в данной системе, намеченным целям и принципам, указаниям и распоряжениям руководства, действующему законодательству.

### Литература

1. Бурцев, В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
2. Ожегов, С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. – 18-е изд. – М.: Русский язык, 1986. – 797 с.
3. Валуев, Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
4. Сотникова, Л. В. Внутренний контроль и аудит: учебник / Л. В. Сотникова. – М.: Финстатинформ, 2001. – 239 с.
5. Ендовицкий, Д. А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля / Д. А. Ендовицкий // Аудитор. – 2003. – № 12. – С. 37–45.

*Поступила 31.03.2011*