

УДК 657.6

***К ВОПРОСУ КЛАССИФИКАЦИИ ВИДОВ КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ГОСУДАРСТВЕННОГО И НЕГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА***

Шешукова Т.Г.

*д.э.н., профессор, заслуженный работник высшей школы Российской
Федерации*

*Пермский государственный национальный исследовательский университет,
Пермь, Россия*

Тюрина О.А.

*начальник отдела анализа и мониторинга муниципальных финансов финансово-
аналитического управления*

*Министерство территориального развития Пермского края,
Пермь, Россия*

Аннотация

Происходящее в экономике России процессы требуют повышения эффективности функционирования организации всех сфер деятельности. Одним из инструментов оптимизации является передача обеспечивающих функций организации, прежде всего ведение учёта и составление отчётности, в учётно-сервисные центры. Актуальна организация эффективного внутреннего контроля центров бюджетного учёта.

Авторами проводится классификация контроля по признакам: внешний и внутренний, финансовый и нефинансовый, государственный и негосударственный. Делается вывод о необходимости применять системный подход, учитывать все современные нормативные акты, лучше мировой опыт.

Ключевые слова: внутренний контроль, государственный и негосударственный сектор, концепция COSO, внутренний негосударственный контроль, бюджетная организация.

***ON THE ISSUE OF CLASSIFICATION OF TYPES OF CONTROL IN
ORGANIZATIONS OF THE STATE AND NON-STATE SECTOR***

Sheshukova T.G.

*Doctor of Economics, Professor, Honored Worker of Higher Education of the
Russian Federation*

Perm State National Research University,

Perm, Russia

Tyurina O.A.

*Head of the Department of Analysis and Monitoring of Municipal Finances of the
Financial and Analytical Department*

Ministry of Territorial Development of the Perm Territory,

Perm, Russia

Abstract

The processes taking place in the Russian economy require an increase in the efficiency of the organization's functioning in all areas of activity. One of the optimization tools is the transfer of the organization's supporting functions, primarily accounting and reporting, to accounting and service centers. The organization of effective internal control of budget accounting centers is relevant.

The authors classify control according to the following criteria: external and internal, financial and non-financial, state and non-state. It is concluded that it is necessary to apply a systematic approach, to take into account all modern regulations, and the best international experience.

Keywords: internal control, public and non-governmental sector, COSO concept, internal non-governmental control, budgetary organization.

Подходы к определению понятия «контроль» и его видов различны и во многом обусловлены спецификой исследований, в которых они рассматриваются. Часть авторов рассматривают контроль с точки зрения прежде всего соблюдения нормативных актов (правовой подход), часть – акцентируют внимание на контроль за движением денежных средств, образованием и распределением фондов (финансовый подход), часть – фокусируются на общих формулировках процесса контроля как деятельности по выявлению отклонений и т.д. Многие авторы обращают внимание на цели контроля, причем на разных уровнях: либо это общие цели организации (операционные, информационные, комплаенс – соблюдение регулирующих норм), либо цели уровня процессов, заключающиеся в выявлении и устранении выявленных отклонений [3, 13].

Представляется, что все определения имеют право на существование в определенных аспектах. Но, по нашему мнению, наиболее корректно понятие «внутренний контроль» на уровне организации отражено в определении согласно Концепции COSO и иных приближенных к нему, в которых указаны общие цели организации. Согласно COSO внутренний контроль осуществляется на всех уровнях организации и для каждого более низкого уровня управления (процессов, функций) цели контроля будут декомпозироваться на более конкретные, в т.ч. такие, которые присутствуют в некоторых определениях внутреннего контроля (например, отклонения от намеченных параметров) [2].

Классификация контроля по признакам «внешний-внутренний», «финансовый-нефинансовый», «государственный-негосударственный», на первый взгляд, не должна вызывать трудностей. Однако, на практике следует учитывать, что эти понятия закреплены в разных нормативных документах, которые зачастую не соотносятся друг с другом и их применение по отношению к одному объекту и/или субъекту контроля должно это учитывать [4, 5, 15].

Сложности у непосвященного исследователя может вызвать использование терминов «внутренний государственный финансовый контроль» (внутренний ГМФК)» и «внешний ГМФК». Согласно бюджетному законодательству под внутренним ГМФК понимается контрольная деятельность исполнительных органов власти по отношению ко всем получателям бюджетных средств [1, ст. 265]. Здесь следует уточнить, что имеются в виду не все органы исполнительной власти, а прежде всего Федеральная казначейство и его территориальные подразделения, контрольные органы исполнительной власти уровня субъектов РФ и муниципальных образований. Такие федеральные структуры, как налоговые, таможенные и иные органы исполнительной власти, их территориальные подразделения, не охватываются понятием «внутренний ГМФК», заложенном в Бюджетном кодексе РФ, что отмечается Подкопаевой Е.В. [11, с.15]. Внешним ГМФК является контрольная деятельность Счетной палаты РФ, контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований.

Таким образом, разделение ГМФК на «внутренний» и «внешний» происходит не по отношению к конкретной организации, а по принципу разделения властей на законодательную и исполнительную. Для конкретной организации, будь то орган государственной власти, госучреждение либо иное лицо, использующее бюджетные средства, внешний и внутренний ГМФК являются внешним контролем [6, с.1247; 7; 9]. Соответственно, когда речь идет о «внутреннем финансовом контроле», его не следует считать обобщающим понятием для «внутреннего государственного финансового контроля», а нужно рассматривать лишь как часть внутреннего контроля конкретной организации.

Авторами проведен анализ терминологии с учетом классификации контроля на внешний и внутренний, финансовый и нефинансовый, государственный и негосударственный, результаты которого приведены в табл. 1.

В результате исследования сделаны следующие выводы.

Во-первых, в отношении госорганов, учреждений или организаций, использующей бюджетные средства, не регулируется внутренний нефинансовый контроль. Поскольку рассматриваемые в настоящем исследовании центры бюджетного учета создаются, как правило, в форме госучреждений, это является критически важным. Получается, что внутренний нефинансовый контроль в центрах бюджетного учета должен проводиться по инициативе самих организаций, а принципы, методология, механизм такого контроля не определены. Так, многие центры бюджетного учета ведут кадровый или воинский учет, который формально не связан с финансами и, соответственно, не является финансовым. Соответственно, правила ВФК согласно законодательству на него распространяются. Данный момент является зоной для развития, в т.ч. в ходе изменения нормативных документов.

Во-вторых, система внутреннего контроля, которая создается в корпоративной среде в рамках негосударственного внутреннего контроля, охватывает все уровни управления и процессы организации, как финансовые, так и нефинансовые. В этом плане такая система более способствует достижению целей организации. В рамках развития ВФК в организациях госсектора использование лучших практик корпоративного опыта применения внутреннего контроля могло бы стать одним из способов повышения его эффективности.

В-третьих, если сравнивать внутренний негосударственный контроль с внутренним государственным контролем, то обнаруживается нестыковка понятий. Так, для конкретной организации к внешнему контролю относится внутренний ГМФК согласно определению из Бюджетном Кодекса РФ.

Таблица 1 – Виды внешнего и внутреннего контроля в организациях государственного и негосударственного сектора

Контроль по нормативным документам		Внутренний		Внешний	
		Госорганы, госкомпании, государственные (муниципальные) учреждения, иные лица, использующее бюджетные средства	Организации, не использующие бюджетные средства	Госорганы, госкомпании, государственные (муниципальные) учреждения, иные лица, использующее бюджетные средства	Организации, не использующие бюджетные средства
Государственный	Финансовый	деятельность контрольно-надзорных органов исполнительной власти РФ (Федерального казначейства, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местных администраций) по осуществлению ГМФК [1]	Не применим	деятельность контрольно-надзорных органов законодательной власти РФ (Счетной палаты РФ, контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований) по осуществлению ГМФК [1]	-
	Нефинансовый	<u>Не определен в регулирующих документах</u>	Не применим	Контроль со стороны налоговых органов, внебюджетных фондов, Росфинмониторинга в целях ПОД/ФТ ¹ , Банка России и т.д.	-
Негосударственный	Финансовый	Внутренний контроль бухгалтерского учета и составления отчетности, финансового менеджмента		Общественный контроль, внешний аудит финансовой отчетности	
	Нефинансовый	<u>Построение системы внутреннего контроля, охватывающей все уровни и процессы (производство, сбыт, снабжение и т.д.)</u>		Общественный контроль	

Источник: составлено авторами на основе [6, 11]

¹ Контроль в целях противодействия доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма, осуществляемый Росфинмониторингом
Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

Среди исследований, посвященных внутреннему контролю, не так часто рассматриваются соотношение его разновидностей: внутреннего финансового контроля, внутреннего бухгалтерского контроля, внутреннего государственного финансового контроля и др. Н.Э. Спиридонова в своем исследовании предлагает следующее соотношение понятий контроля: внутренний (внутрихозяйственный) контроль включает в себя внутренний финансовый контроль, который, в свою очередь, содержит внутренний бухгалтерский контроль [12, с.15]. С одной стороны, с этим сложно не согласиться, учитывая соотношение понятий «внутренний», «внутрихозяйственный», «финансовый» и «бухгалтерский». Понятие «хозяйственный» включает в себя понятие «финансовый», которое в свою очередь включает понятие «бухгалтерский». С другой стороны, понятия «внутренний контроль», «внутренний финансовый контроль» закреплены в регулирующих документах и имеют устойчивую практику применения, которая может несколько искажать заложенный в них буквальный смысл. Так, согласно Закону «О бухгалтерском учете» [ссылка] организации должны осуществлять именно «внутренний контроль» фактов хозяйственной жизни, а не «внутренний бухгалтерский контроль». Нужно ли в таком случае при организации внутреннего контроля для целей соблюдения законодательства о бухгалтерском учете искусственно ограничивать его применение дополнением термина «бухгалтерский»? На наш взгляд, это нецелесообразно, т.к. в контексте закона имеется в виду именно внутренний контроль хозяйственных операций. Отдельно законодатель выделяет внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, для организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту [8]. Его можно назвать «внутренним бухгалтерским контролем», но именно такой термин в нормативных документах по учету отсутствует.

Данную ситуацию отдельные исследователи рассматривают как правовую коллизию. Так, Т.А. Чилимова полагает, что целью упомянутого Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» является установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также определение правового механизма регулирования бухгалтерского учета. По этой причине авторы полагают, что сфера применения Закона № 402-ФЗ относится исключительно к требованиям по ведению бухгалтерского учета и формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности и предлагает развивать внутренний контроль по инициативе самого субъекта контроля [14, с. 58-59] Развивая данную мысль, внутренний контроль, согласно требованиям ст.19 Закона «О бухгалтерском учете», следует рассматривать только для целей учета и, соответственно, его условно можно назвать «внутренним бухгалтерским контролем».

Оригинальной точки зрения придерживается Панкратова М.А., которая при исследовании внутреннего контроля согласно требованиям Закона «О бухгалтерском учете» предлагает интерпретацию дословной формулировки закона «внутренний контроль фактов хозяйственной жизни». Термин «факты хозяйственной жизни», как отмечает сама автор, использовался в регулирующих документах и научных трудах без привязки к бухгалтерскому учету и внутреннему контролю. Однако, авторами данного понятия Я.В. Соколовым и В.Ф. Палий отмечается отличие всего многообразия таких фактов и фактов, являющихся возможными объектами учета. Не все факты могут быть отражены на счетах учета (например, разработка стратегии), так же, как и не все факты могут и должны быть объектами контроля. Общее множество фактов хозяйственной жизни включает (но не ограничиваясь) в себя множество фактов-объектов внутреннего контроля, которое в свою очередь содержит множество фактов-объектов учета [10, с. 19-26]. Это так же приводит к заключению, что понятие «внутренний бухгалтерский контроль» применимо для внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, которые

могут быть объектами учета согласно законодательству о бухгалтерском учете.

На наш взгляд, сужение сферы действия внутреннего контроля, согласно регулирующим нормам о бухгалтерском учете, является не совсем обоснованным. Несмотря на то, что сферой действия закона о бухгалтерском учете является регулирование учета и составление отчетности, внутренний контроль охватывает более широкий круг операций организации. Перечень операций, подлежащих контролю, определяется не тем, какие из них организация может или может проконтролировать, а прежде всего уровнем риска совершения операций, а также экономической эффективностью контроля. При неприемлемом уровне риска контроль обязателен, с учетом того, что расходы на его проведение не превышают величину снижаемого им риска.

Что касается «внутреннего финансового контроля» (далее - ВФК), то данный термин также законодательно закреплен в Бюджетном кодексе РФ. ВФК – это внутренний процесс администратора бюджетных средств (в т.ч. главного), государственных (муниципальных) учреждений, направленный на соблюдение бюджетного законодательства и иных нормативных документов, регулирующих бюджетные правоотношения [1. п.2 ст.160.2-1]. Такой контроль следовало бы назвать «внутренним бюджетным контролем», либо «внутренним бюджетным комплаенс-контролем», т.е. контролем, направленным на соблюдение норм, регулирующих использование бюджетных средств. Понятие «внутренний финансовый контроль», на наш взгляд, более широкое и может охватывать не только сферу государственных и муниципальных финансов, но и, например, операции с частными денежными фондами. С учетом этого, по нашему мнению, термин «внутренний финансовый контроль» согласно Бюджетного кодекса РФ не совсем точно отражает суть контроля, связанного с движением бюджетных

средств, деятельностью госорганов, иных лиц, использующих бюджетные средства.

Для конкретной организации, по нашему мнению, следует ориентироваться прежде всего на общее понятие «внутренний контроль». При этом подразумевается, что внутренний контроль может осуществляться в различных организациях, с учетом их организационно-правовых форм, сфер деятельности, использования / неиспользования бюджетных средств и т.д. Области внутреннего контроля охватывают все аспекты деятельности организации, включая финансовый менеджмент, бухгалтерский, кадровый учет, производство, охрану труда, производственную безопасность и т.д. Можно условно назвать такие виды внутреннего контроля «финансовым», «бухгалтерским», «производственным» и т.д., но лишь с целью более эффективной организации работы и установления контрольных процедур для снижения рисков на уровне внутренних процессов.

Концепции COSO предполагает совместную эффективную работу компонентов внутреннего контроля. Кроме того, в определении внутреннего контроля указано, что он осуществляется всеми сотрудниками организации на всех уровнях управления и подразумевает охват всех аспектов ее деятельности [2]. Контроли корпоративного уровня, как общие управленческие механизмы, направленные на снижение рисков, также распространяются на все процессы организации и не нуждаются в разделении на виды (например, установление правил корпоративной этики и служебного поведения).

Таким образом, не вызывает сомнений необходимость применения корректной терминологии, исключающей отсутствие взаимосвязи понятий и их противоречивость. Для достижения целей внутреннего контроля необходимо применять системный подход, учитывающий действующие нормативные акты и использующий лучший мировой опыт.

Библиографический список:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс», проф. версия [Электрон. ресурс]. [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <http://www.consultant.ru> (Дата обращения: 21.09.2024).
 2. Внутренний контроль. Интегрированная модель / Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (COSO); пер. некоммерческого партнерства «Институт внутренних аудиторов». М., 2013. 186 с.
 3. Глущенко, А. В. Система внутреннего контроля в деятельности организации / А. В. Глущенко, Н. Ю. Ковалева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2022. – № 13(541). – С. 13-19.
 4. Городилов, М.А., Микрюков, Т.В., Оборин, М.С. Теоретическая модель реинжиниринга бизнес-процессов с учетом общих центров обслуживания в структуре компании // Russian journal of management. – 2019. – Том 7, № 4. – С. 1-5.
 5. Громова, В. А. Особенности организации внутреннего контроля бюджетных учреждений в условиях цифровизации экономики / В. А. Громова, Т. Г. Шешукова // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: Сборник научных статей / Под общей редакцией Т.Г. Шешуковой. Том Выпуск 10. – Пермь : Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2019. – С. 119-129.
 6. Ендовицкий, Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э. Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 11. – С. 1240 – 1252.
 7. Миронова, О. А. Методологические основы организации ведомственного финансового контроля / О. А. Миронова, Л. Н. Растамханова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 5(35). – С. 156-162.
- Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

8. О бухгалтерском учете: [Федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс», проф. Версия [Электрон. ресурс]. [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.07.2024).

9. Панкова, С. В. Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций / С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 1. – С. 18-28. – DOI 10.51760/2308-9407_2022_1_18.

10. Панкратова, М. В. Развитие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации : специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Панкратова Марина Владиславовна, 2020. – 185 с.

11. Подкопаева, Е.В. Развитие институциональной структуры внутреннего государственного финансового контроля : специальность 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Подкопаева Екатерина Вячеславовна, 2020. – 257 с.

12. Спиридонова, Н.Э. Развитие организационно-методического обеспечения внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования: специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Спиридонова Наталья Эдуардовна, 2022. – 300 с.

13. Тюрина, О. А. Привлечение и использование внебюджетных средств в дошкольных образовательных учреждениях на примере Пермского края / О. А. Тюрина // Финансы и кредит. – 2020. – Т. 26, № 2(794). – С. 369-379. – DOI 10.24891/fc.26.2.369.

14. Чилимова, Т.А. Формирование и развитие системы внутреннего инициативного финансового контроля хозяйствующего субъекта :

диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук /
Чилимова Татьяна Анатольевна, 2023. – 216 с.

15. Шешукова, Т. Г. Особенности внутреннего контроля в бюджетных учреждениях / Т. Г. Шешукова, В. А. Громова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 13(469). – С. 11-18.

Оригинальность 85%