

# ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ

---

УДК 657.6  
ББК 65.052.8

**Г.В. МАКСИМОВА**  
*доктор экономических наук, профессор  
Байкальского государственного университета экономики и права,  
г. Иркутск  
e-mail: buh\_ut@isea.ru*

**Б.А. АМАНЖОЛОВА**  
*доктор экономических наук  
Сибирского университета потребительской кооперации, г. Новосибирск  
e-mail: bibigul\_1@mail.ru*

## СОЗДАНИЕ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

---

Рассмотрены основные этапы создания системы внутреннего контроля. Описаны «дерево целей» организации внутреннего контроля и его функциональные области.

*Ключевые слова:* управление, система внутреннего контроля, «дерево целей», элементы и функции системы, политика контроля.

---

**G.V. MAKSIMOVA**  
*Doctor of Economics, professor of Baikal National University  
of Economics and Law, Irkutsk  
e-mail: buh\_ut@isea.ru*

**B.A. AMANJOLOVA**  
*Doctor of Economics of Siberian University  
of Consumers Cooperative Society, Novosibirsk  
e-mail: bibigul\_1@mail.ru*

## THE CREATION AND FUNCTIONING OF AN INTERNAL CONTROL SYSTEM IN ORGANIZATIONS

---

The key stages of an internal control system creation are studied. «The tree of the purposes» of the internal control organization and its functional areas are described.

*Keywords:* management, internal control system, «tree of purposes», system elements and functions, control policy.

---

Управление представляет собой процесс, интегрирующий усилия группы людей в направлении эффективного достижения организационной цели. Но поставленные задачи не могут решаться только в ходе осуществления внутреннего контроля, для этого требуется его проникновение во все функции управления и тесная их взаимосвязь. Внутренний контроль характерен для всех сфер деятельности, при этом особо хотелось бы отметить, что одна из основных его задач — проверка деятельности людей и фактического исполнения принятых решений.

Хорошо поставленный контроль фактического исполнения дела является одним из основных звеньев управленческой деятельности.

Данное положение позволяет нам разделить точку зрения Ю.И. Черняка по поводу того, что любой процесс управления может рассматриваться с двух сторон: технологии управления (как процесс обработки данных) и логики управления (как процесс переработки данных, преобразования информации обратной связи в командную информацию) [4, с. 15], что невозможно без участия людей.

Процесс управления является одним из основных для учетно-контрольной и аналитической служб организаций, так как позволяет формировать необходимую информацию и представлять ее руководству всех уровней для эффективного выполнения функций и внутренних задач организации.

Именно принцип эффективности управления предопределил необходимость появления внутреннего контроля, который в условиях рыночной экономики сопровождается наличием степени неопределенности экономического поведения организаций. Это требует принятия управленческих решений на базе оценки возможных вариантов изменения сложившейся ситуации.

Так как каждая осознанная деятельность преследует некоторую цель, а всякая деятельность — это совокупность действий в определенной последовательности, то успешность всякой деятельности тем вероятнее, чем выше уровень ее системности.

Использование основополагающих принципов системного подхода применительно к организации и функционированию системы внутреннего контроля подразумевает рассмотрение ее как обособленной сложной системы с двух позиций: функционально — извне и структурно — изнутри. Такой подход позволяет изучать функциональные свойства системы внутреннего контроля организаций, формирующиеся в результате взаимодействия частей системы и определяющиеся характером связей между ними — их от-

ношениями. Выявление закономерностей взаимодействия частей и целого системы внутреннего контроля позволяет формировать более адекватные модели внутреннего контроля для достижения целей управления.

В соответствии с основными положениями системного подхода рассмотрим этапы создания системы внутреннего контроля в организациях (рис. 1).

На этапе формирования общего представления о системе внутреннего контроля определяется главный системообразующий фактор — функциональное назначение внутреннего контроля — и выявляются основные принципы, обуславливающие поведение системы и присущие ей ограничения.

Функциональное назначение внутреннего контроля наиболее полно можно охарактеризовать через рассмотрение целей его организации и осуществления.

Цели обладают важным свойством — их использование позволяет разграничить виды управленческой деятельности, поскольку каждый вид деятельности осуществляется ради достижения какого-либо результата. Вместе с тем цели неоднородны и, как правило, имеют сложную иерархическую структуру. «Цель может иметь различные масштабы: от идеальных устремлений до конкретных целей-результатов, достижимых в некоторых интервалах времени» [3, с. 56]. Существуют цели более высокого или менее высокого уровня логической иерархии. Чем на более высоком уровне располагаются



Рис. 1. Этапы создания системы внутреннего контроля в организациях (источник: [2, с. 24])

цели, тем большее количество явлений они охватывают. Цель каждого вышестоящего уровня включает в себя все цели нижестоящих уровней, при этом одновременно с повышением иерархического уровня снижаются конкретность и четкость цели.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что цели внутреннего контроля могут носить локальный характер — в случае, когда решаются отдельные его задачи, и глобальный — когда локальные цели подчинены общей целевой функции. В зависимости от уровня поэтапного познания внутреннего контроля, от внешних и внутренних факторов, а также от представления «глобальной» целевой функции ведется ее структуризация, т.е. «от идеальных устремлений до конкретных результатов, которые могут быть достигнуты в некоторых интервалах времени» [3, с. 56]. Поскольку внутренний контроль выступает одной из функций системы управления организацией, то вполне очевидно, что стратегическая целевая направленность его осуществления в целом тождественна целевым установкам этой системы и ориентирована на обеспечение эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации. Однако отделить внутренний контроль от других направлений управленческой деятельности по указанному «основанию» не представляется возможным, так как рассмотрение данной цели в качестве прерогативы внутреннего контроля не позволяет выделить какие-либо специфические средства ее достижения и критерии оценки действенности (эффективности) последних (отличные от средств и критериев, используемых в рамках других направлений управленческой деятельности), следовательно, данная цель располагается на высшем иерархическом уровне.

Формирование и подготовка информации для управленческих целей могут происходить только при общем равновесии всех функций и элементов системы управления, т.е. изменения в подсистеме внутреннего контроля влекут за собой изменения во всех связующих подсистемах процесса управления: учете, планировании, анализе, регулировании. Поэтому все подсистемы и функции одной организации необходимо рассматривать во взаимосвязи. Таким образом, регулирование информационного потока для управленческих целей возможно лишь при создании единого

контрольно-управленческого центра. Тогда и планирование, и учет, и анализ позволят сформировать дополнительные возможности системы внутреннего контроля и перевести его на качественно новый уровень.

Разработанная нами классификация целей системы внутреннего контроля как функции управления позволяет отмежевать их от целей подсистемы бухгалтерского учета [1, с. 28].

Для описания всего множества взаимосвязанных целей системы внутреннего контроля, по нашему мнению, целесообразно использовать метод моделирования «дерева целей».

В научной литературе приведен ряд определений данного понятия, но в рамках настоящей статьи авторы рассматривают «дерево целей» организации внутреннего контроля как структурированную по иерархическому принципу совокупность главной цели и подчиненных ей подцелей, соединенных между собой внутренними связями. Использование метода «дерева целей» в таком понимании позволит разработать модель системы внутреннего контроля организаций, описывающую качественные взаимосвязи и отношения между иерархически распределенными, взаимообусловленными целями внутреннего контроля, и упорядочить их разные уровни в соответствии с конкретными средствами достижения.

Рассматривая соподчиненность целей по иерархическому принципу, следует учитывать, во-первых, то, что функционирование системы внутреннего контроля не может обеспечить абсолютную уверенность в достижении целей, ради которых она создана. Во-вторых, достижение целей нижестоящего уровня обеспечивает лишь достаточную гарантию достижения целей высшего порядка в силу причин, называемых в трудах российских и зарубежных ученых ограничениями системы внутреннего контроля. Данные ограничения вытекают из базовых принципов, характерных для любых систем, и из свойств, объективно присущих любым сложным системам с активным элементом, принципиально отличающих их поведение от поведения технических систем, функционирующих по строго заданным законам.

Для обеспечения действенности системы внутреннего контроля ее организация и

функционирование должны базироваться как на общенаучных, так и на специфических принципах, которые лежат в основе организационных форм и используемых процедур контроля.

Следовательно, система внутреннего контроля должна:

- соответствовать масштабам и специфике деятельности организации;
- основываться на рациональной стратегии деятельности организации, предусматривающей общую цель, задачи, контрольные функции конкретных субъектов контроля, адекватные потребностям управления, и методы, применяемые для достижения целей контроля;
- обеспечивать максимальную концентрацию адекватной контрольной деятельности в областях, имеющих стратегическое значение, и ослаблять контрольные «рычаги» в малозначимых для контроля сферах;
- обеспечивать регламентацию контрольной деятельности посредством локальных актов, описывающих методические, технологические аспекты контрольного процесса и формально установленных правил;
- для достижения прямых целей контрольных мероприятий обеспечивать четкое взаимодействие всех структурных единиц организации в процессе проведения контрольной деятельности;
- предусматривать формат внутренней отчетности, подтверждающей факт осуществления контрольных мероприятий, в целях координации деятельности субъектов контроля и оценки качества их работы;
- обеспечивать периодическое перераспределение обязанностей между контролерами, бухгалтерами с целью усиления взаимоконтроля во избежание злоупотреблений;
- обеспечивать ограничение полномочий при выполнении контрольных функций.

На этапе выделения системы внутреннего контроля из внешней среды посредством рассмотрения состоящего из подсистем «механизма», обеспечивающего переход входов системы в ее выходы и их взаимосвязи, можно представить ее в виде так называемого «черного ящика» (рис. 2).

Вход (объект для контрольного воздействия) — информация о финансово-хозяйственной деятельности организации, подлежащая контролю.

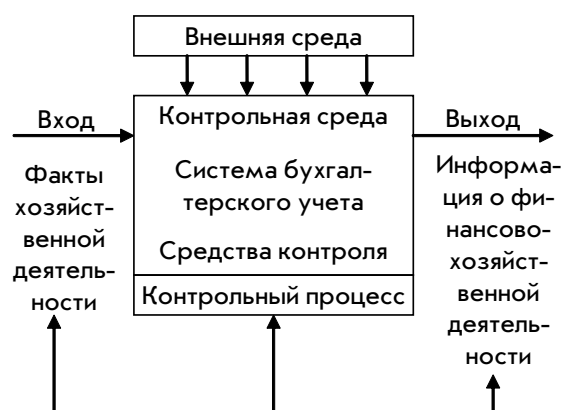


Рис. 2. Элементы системы внутреннего контроля

Контрольный процесс включает следующие этапы:

- разработка политики контроля — стандартов и критериев контроля (планирование контрольной деятельности);
- разработка внутренних локальных актов, регламентирующих контрольную деятельность;
- доведение положений политики контроля до субъектов контроля (непосредственных исполнителей);
- осуществление контрольных процедур;
- предупреждение, выявление нежелательных отклонений, разработка и осуществление корректирующих мер.

Выход — информация о финансово-хозяйственной деятельности, полученная по результатам контроля.

Для системы внутреннего контроля характерна обратная связь между ее элементами.

На этапе анализа структуры системы внутреннего контроля, т.е. его функциональных областей, рассмотрим систему бухгалтерского учета, которая служит основным источником информационного обеспечения. Бухгалтерский учет фиксирует не сами процессы, явления и операции производственной, хозяйственной и финансовой деятельности организаций, а информацию о них, которая используется для управления. Следовательно, в процессе бухгалтерского учета не просто происходит отражение экономических операций, а осуществляется управление ими, здесь формируется информация о фактическом состоянии производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций, которая применяется в процессе принятия управленческих решений.

Но в ходе производственной и финансово-хозяйственной деятельности не все операции оформляются документами. Так, управленческие команды руководства и должностных лиц могут выполняться и при отсутствии документов. О правильности совершенных производственных и финансово-хозяйственных операций и действий должностных, ответственных и руководящих лиц можно судить по достигнутым результатам, но за положительными результатами деятельности организаций также могут скрываться незаконные операции и действия, хищения, злоупотребления и другие нарушения. Поэтому оценка производственной, финансовой и хозяйственной деятельности всегда должна сопровождаться тщательным контролем и глубоким осмысливанием экономических процессов и явлений.

Двойственная природа хозяйственных процессов, которая проявляется в том, что они представлены, с одной стороны, людьми, осуществляющими эти процессы, а с другой — ресурсами, вовлеченными в эти процессы и составляющими их материальную основу, обуславливает и двойственную природу бухгалтерского учета. При этом функция внутреннего контроля здесь проявляется и в части технологии обработки данных, и в части логики переработки данных в командную информацию. Контроль управления ресурсами, а также деятельности должностных, материально ответственных лиц и менеджеров различных уровней управления осуществляется в различных формах посредством бухгалтерского учета, базирующегося на административном, трудовом и финансовом праве. Отметим, что в процессе бухгалтерского учета функция контроля выполняется лишь частично. Следует помнить, что осуществ-

ление внутреннего контроля как функции управления требует интегрированных действий не только от бухгалтерской подсистемы, но и от других подсистем — как экономических, так и технико-технологических и организационных, а также от менеджеров.

В процессе внутреннего контроля используются специфические приемы изучения событий и явлений, которые далеко выходят за пределы бухгалтерского учета, что подтверждает невозможность отождествления целей и задач бухгалтерского учета в части контроля с целями и задачами контроля как функции управления.

Таким образом, контрольная функция в процессе бухгалтерского учета позволяет выявлять различного рода отклонения и нарушения непосредственно в ходе совершения хозяйственных, производственных и финансовых операций, что дает возможность корректировать и регулировать управленческие решения. А так как объект управления — это совокупность взаимосвязанных функций и методов воздействия на производственный потенциал в структурной иерархии управляющих подразделений, то для управления нужна постоянная оценка действенности принимаемых решений и предпринимаемых мер путем соотнесения достигнутых результатов с поставленными целями и с затратами на достижение этих целей. Такую возможность дает организованный в масштабах организаций внутренний контроль, который способствует целевому продвижению производственного потенциала.

При этом предоставляемая управляющей подсистеме информация в максимальной степени должна быть полезной и способствовать достижению как перспективных, так и текущих целей развития организации.

#### Список использованной литературы

1. Максимова Г.В. Внутренний аудит и управление в рыночных условиях хозяйствования. Иркутск, 1998.
2. Развитие системы внутреннего контроля организаций потребительской кооперации / Б.А. Аманжолова, О.П. Зайцева, А.В. Наумова; Сиб. ун-т потребит. кооперации. Новосибирск, 2007.
3. Черняк Ю.А. Управление сложными системами. М., 1988.
4. Черняк Ю.И. Системный анализ в управлении экономикой. М., 1975.

#### Bibliography (transliterated)

1. Maksimova G.V. Vnutrenniy audit i upravlenie v rynochnykh usloviyakh khozyaistvovaniya. Irkutsk, 1998.
2. Razvitie sistemy vnutrennego kontrolya organizatsiy potrebitel'skoy kooperatsii / B.A. Amanzholova, O.P. Zaitseva, A.V. Naumova; Sib. un-t potrebit. kooperatsii. Novosibirsk, 2007.
3. Chernyak Yu.A. Upravlenie slozhnyimi sistemami. M., 1988.
4. Chernyak Yu.I. Sistemnyi analiz v upravlenii ekonomikoy. M., 1975.