

ПРИМЕНЕНИЕ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА ПРИ ПОСТАНОВКЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТАХ

Жанна Аракеловна КЕВОРКОВА ^{a,*};
Наталья Глебовна САПОЖНИКОВА ^b

^a доктор экономических наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
zhannakevorkova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8674-4216>
SPIN-код: 3469-6552

^b доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической безопасности и бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет (ВГУ), Воронеж, Российская Федерация
sapozh@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2563-6198>
SPIN-код: 5501-5569

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 570/2021
Получена 21.10.2021
Получена в доработанном виде 03.11.2021
Одобрена 13.11.2021
Доступна онлайн 27.12.2021

УДК 657.1

JEL: D04, G02, M40

Аннотация

Предмет. Организация и осуществление процессного подхода при постановке системы внутреннего контроля экономического субъекта, обеспечивающего управление эффективностью деятельности подразделений.

Цели. Авторское исследование организации системы внутреннего контроля экономического субъекта на основе видов деятельности, учетной политики, классификации бизнес-процессов, идентификации рисков.

Методология. При исследовании организации процессного подхода при постановке системы внутреннего контроля экономического субъекта использовались методы теоретического обобщения, структурной группировки, логического анализа. Проведен анализ научной и практической литературы и учетно-контрольной практики.

Результаты. Анализ практик выявил ряд проблем внедрения процессного подхода в учетно-контрольную деятельность экономических субъектов, в частности, недостаточное понимание и неготовность менеджмента к внедрению процессного подхода, отсутствие системы регламентации бизнес-процессов, отсутствие взаимосвязи системы показателей контроля и созданных бизнес-процессов. Процесс организации системы внутреннего контроля целесообразно разделить на ряд этапов, в частности, определение видов деятельности, типологии бизнес-процессов, идентификации рисков, тестирования качества системы внутреннего контроля.

Выводы. Сформулированные предложения направлены на формирование процессного подхода при постановке системы внутреннего контроля в экономических субъектах. Выявлена необходимость организации превентивного контроля на основе типологии бизнес-процессов с учетом масштабов и видов деятельности экономических субъектов, наличия

Ключевые слова:

внутренний контроль,
процессный подход,
учетные бизнес-
процессы

внутренних регламентов (стандартов), распределения ресурсов для достижения целей бизнес-процессов. Внедрение процессного подхода при организации системы внутреннего контроля предполагает систематизацию информации в зависимости от характера бизнес-процесса (производственные, вспомогательные, учетные), требующей перманентной актуализации. Появление нестандартных ситуаций вызывает необходимость корректировки границ бизнес-процессов. Входом (поставщиком) учетного процесса выступает совокупность документов, а выходом – внутренняя и публичная финансовая и нефинансовая отчетность. В качестве ресурсов учетных бизнес-процессов выступают персонал, программное обеспечение, оборудование, иные элементы инфраструктуры.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г. Применение процессного подхода при постановке системы внутреннего контроля в экономических субъектах // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2021. – Т. 20, № 12. – С. 2313 – 2323.

<https://doi.org/10.24891/ea.20.12.2313>

В настоящее время проблема создания системы внутреннего контроля является интернациональной, и практически все страны озабочены обеспечением достоверности информации, формируемой учетными системами и раскрываемой форматами внутренней и публичной финансовой и нефинансовой отчетности. В зарубежной практике система внутреннего контроля получила широкое распространение, однако менеджмент российских корпораций в полной мере не осознает ее необходимость. Это объясняется тем, что эффект от внедрения процедур системы внутреннего контроля не может быть получен мгновенно и не всегда поддается количественной оценке.

Вопросы создания системы внутреннего контроля в экономических субъектах активно обсуждаются профессиональным сообществом с момента вступления в силу норм ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», предусматривающей организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Рекомендации по организации внутреннего контроля раскрыты в информации Минфина России от 26.12.2013 № ПЗ 11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Необходимо отметить, что в настоящее время отдельные экономические субъекты не в полной мере понимают необходимость формирования системы внутреннего контроля и механизм его реализации.

Система внутреннего контроля позволяет управлять эффективностью работы структурных подразделений, так как обоснованность экономических решений зависит от надежности учетной информации. Возможные искажения информации могут быть связаны с ошибками при регистрации и систематизации фактов

хозяйственной жизни, неверно выстроенными бизнес-процессами экономического субъекта, недобросовестным поведением персонала [1]. Внедрение системы внутреннего контроля обеспечивает надежность финансовой и нефинансовой информации, снижает риски принятия ошибочных управленческих решений.

Система внутреннего контроля должна решать следующие задачи:

- обеспечивать надежность и достоверность финансовой и нефинансовой информации;
- защиту активов и имущественной собственности экономического субъекта;
- эффективное использование ресурсов;
- обеспечивать соответствие выполняемых сотрудниками работ политикам, процедурам и регламентам (стандартам) экономического субъекта;
- содействовать менеджерам в достижении целей и задач экономического субъекта.

Организация системы внутреннего контроля особое внимание уделяет превентивному, а не последующему контролю, затраты на который окупаются предотвращенными потерями и финансовыми убытками. Для построения системы внутреннего контроля нет необходимости описывать все бизнес-процессы подразделений, избранных для внедрения процедур внутреннего контроля. В целях ограничения состава бизнес-процессов следует посредством экспертных оценок определить существенные источники, искажение информации по которым может ввести в заблуждение заинтересованные стороны. Формирование системы внутреннего контроля предполагает определение наиболее существенных рисков, которые могут повлечь финансовые потери, разработку контрольных процедур и тестирования их эффективности. Одним из направлений повышения качества внутреннего контроля является процессный подход, при котором в качестве объекта управления выступает процесс. Возможность использования процессного подхода в различных видах деятельности экономических субъектов исследуется различными авторами в течение длительного времени¹ [2–5]. Наше исследование позволило выделить этапы организации системы внутреннего контроля:

- определение направлений внутреннего контроля с учетом видов деятельности и учетной политики экономического субъекта;
- классификация и описание бизнес-процессов;
- выявление, определение и идентификация рисков;
- тестирование качества системы внутреннего контроля.

¹ Волонтей В. Процессный подход. URL: <https://prabiz.by/blog/post/processnyj-podhod>

При определении направлений внутреннего контроля необходимо проанализировать и выявить виды деятельности экономического субъекта, осуществление которых связано с возможными искажениями показателей и элементов финансовой и нефинансовой отчетности. Во внимание принимаются виды и масштабы деятельности корпорации, однако 100%-ный охват системой внутреннего контроля направлений деятельности является экономически неоправданным. В качестве направлений внутреннего контроля могут быть представлены бизнес-процессы учета активов, обязательств, капитала, доходов, расходов (учетные бизнес-процессы), бизнес-процессы деятельности корпорации (производственные, вспомогательные).

Содержание второго этапа предполагает описания учетных бизнес-процессов на основе их типологии. При этом решается задача раскрытия видов работ, процедур, выполняемых персоналом при реализации учетных функций и функций сотрудников других структурных подразделений, участвующих в учетном процессе. Описания бизнес-процессов позволяют выявить виды деятельности и структурные подразделения, в которых существует риск возникновения искаженной (недостоверной) информации [1]. Результаты исследований установлено несколько способов описания бизнес-процессов: текстовое описание, метод блок-схем [1], использование технологических карт, методология серии IDEF [4]. При обосновании выбора метода описания бизнес-процессов принимают во внимание следующие факторы:

- характеристику и масштабы деятельности экономического субъекта;
- уровень сложности учетных, производственных и вспомогательных бизнес-процессов;
- необходимость к декомпозиции бизнес-процессов;
- уровень технической оснащенности контролируемых бизнес-процессов;
- уровень финансирования контрольных мероприятий;
- обучение, подготовку и переподготовку персонала в области учета и контроля;
- методики описания учетных, производственных и вспомогательных бизнес-процессов с учетом требований наглядности, технологичности, разумной достаточности, аналитической детализации системы внутреннего контроля [2].

Содержанием третьего этапа выступают процедуры выявления, определения, идентификации, классификации и описания рисков. Осуществляется разработка контрольных процедур, применяемых в целях снижения риска возникновения искаженной информации.

На четвертом этапе осуществляются процедуры тестирования качества системы внутреннего контроля, результаты которого являются основанием для разработки мероприятий по развитию контрольных процедур, направленных на сокращение искажений информации.

Применение процессного подхода позволяет представить деятельность экономического субъекта как совокупность бизнес-процессов, включающую технологию учета, персонал, оборудование (компьютеры, серверы и др.), нормативную документацию. В зависимости от специфики бизнес-процесса перечень составляющих может изменяться. Необходимо отметить, что составляющие бизнес-процесса выступают его ресурсами, планирование и обеспечение которых осуществляется до начала реализации бизнес-процесса. При определении бизнес-процесса необходимо принимать во внимание:

- виды деятельности экономического субъекта;
- внутренние регламенты (стандарты) сбора информации о ходе процесса по группам пользователей;
- схему управления процессом на основе систематизированной информации;
- планирование и распределение ресурсов, необходимых для достижения целей бизнес-процессов.

Результат учетного бизнес-процесса может быть положительным и отрицательным. Выводы о результатах бизнес-процесса и их качестве осуществляют, с одной стороны, потребители продукта бизнес-процесса, а с другой – владелец бизнес-процесса. Продукт учетного бизнес-процесса на выходе проходит процедуру контроля, при которой результат может быть успешным, отклоненным или направленным на доработку. Владелец бизнес-процесса до принятия соответствующего решения должен получить информацию о ходе бизнес-процесса (показателях процесса), результатах процесса (показателях продукта) и сведения от потребителя о степени его удовлетворенности полученным продуктом бизнес-процесса (рис. 1).

Для реализации требований системы внутреннего контроля владелец бизнес-процесса определяет контрольные точки, в которых производится сбор информации о бизнес-процессе, включая регламенты ее сбора, обработки и предоставления [5].

Реализация процессного подхода при организации системы внутреннего контроля наряду с описанием бизнес-процесса предполагает формирование систематизированной информации учетными, производственными и вспомогательными бизнес-процессами. Учетный процесс, называемый в экономической литературе сквозным, предполагает, что внутренние регламенты (стандарты экономического субъекта) подготовки информации для целей

бухгалтерского учета должны постоянно актуализироваться владельцем учетного процесса, обладающим полнотой использования ресурсов. В случае выявления нестандартной ситуации в деятельности экономического субъекта (недостача, хищения, вывод активов, «откат») границы учетного бизнес-процесса могут смещаться. Входами (поставщики процесса) процесса являются документы, поступающие в подразделение бухгалтерии из производственных и вспомогательных бизнес-процессов, внешней среды, а выходом – финансовая и нефинансовая отчетность, содержащая искаженную информацию.

Деятельность по ведению учета и организации системы регламентируется положениями, описаниями бизнес-процессов, участвующих в систематизации и раскрытии учетной информации. Внутренние регламенты бизнес-процессов утверждают владельцы процессов (руководители подразделений), обязанные обеспечить их выполнение. Владельцы процессов занимаются разработкой операционных и технологических карт и карт контроля рисков. Формируемые внутренние отчеты обеспечивают своевременное проведение корректировок в целях повышения устойчивости экономического субъекта.

Анализ экономической литературы² [2] и учетно-контрольной практики экономических субъектов АО «Азовский морской порт», SABMiller (ООО «ТрансМарк» и ООО «Калужская пивоваренная компания»), «Балтик Бевериджиз Холдинг АБ» (Санкт-Петербург), «Гамма Менеджмент Групп» (Калининград), «Аптека 36,6» (Москва)³ позволяют сделать вывод о применении в них процессного подхода, основанного на классификации и рассмотрении бизнес-процессов, каждый из которых осуществляется во взаимосвязи с другими бизнес-процессами экономического субъекта или внешней средой⁴. Однако анализ практик позволяет сформулировать проблемы внедрения процессного подхода в учетно-контрольную деятельность экономических субъектов:

- непонимание руководством необходимости внедрения процессного подхода как инструмента эффективности деятельности экономического субъекта;
- неготовность руководства к серьезным изменениям в структуре управления и организационной структуре экономического субъекта;
- построение системы бизнес-процессов, неадекватной деятельности экономического субъекта;
- непонимание необходимости регламентации бизнес-процессов и регламента их разработки;

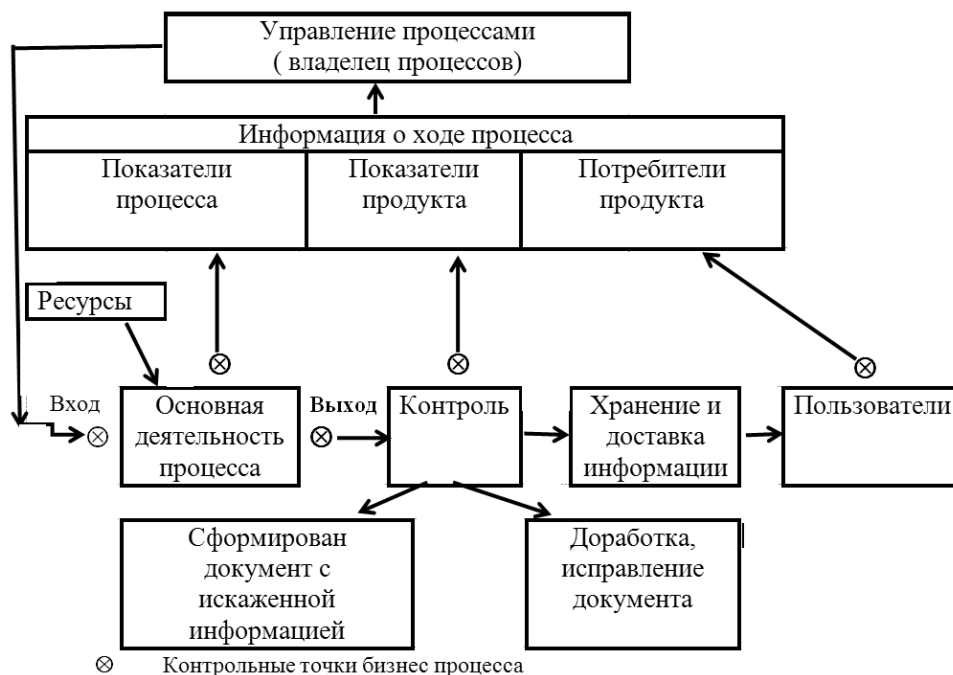
² Коптелов А., Шматалюк А. Как разработать систему внутреннего контроля.
URL: <https://www.fd.ru/articles/16346-red-kak-razrabotat-sistemu-vnutrennego-kontrolya>

³ Там же.

⁴ Волонтей В. Процессный подход. URL: <https://prabiz.by/blog/post/processnyj-podhod>

- наличие ошибок при создании системы показателей, ее увязке с выделенными бизнес-процессами;
- отсутствие ресурсов, необходимых для реальной оптимизации бизнес-процессов;
- неумение руководства организовать управление бизнес-процессами;
- неспособность руководства создать систему постоянной актуализации и улучшения бизнес-процессов и др.

Процессный подход к системе внутреннего контроля имеет сквозной характер, охватывающий все уровни управления экономическим субъектом. Основным назначением процессного подхода при организации внутреннего контроля является обеспечение сохранности всех видов ресурсов экономического субъекта. Современные бизнес-процессы содержат значительное количество показателей и достаточно трудоемкие методы их расчета. Обеспечение контроля всех стадий управления вызывает необходимость использования современной ERP-системы (enterprise resource planning systems), разработчиками которой являются «Галактика», «1С» и другие корпорации.

Рисунок 1**Осуществление учетного бизнес-процесса****Figure 1****Implementation of the accounting business process**

Источник: авторская разработка по данным работы [3]

Source: Authoring, based on [3]

Список литературы

1. Кеворкова Ж.А. Бухгалтерская экспертиза хозяйствующих субъектов: методология и практика: монография. Ставрополь: Ставропольское книжное издательство, 2007. 227 с.
2. Нетесова А. Как описать и оптимизировать бизнес-процессы // Финансовый директор. 2003. № 7–8. URL: <https://www.fd.ru/articles/3687-red-kak-opisat-i-optimizirovat-biznes-protsessy>
3. Леонов П.Ю. Применение процессного подхода при осуществлении процедур учета // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 1. С. 36–39.
4. Репин В.В., Елиферов В.Г. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов. М.: Стандарты и качество, 2004. 408 с.
5. Кеворкова Ж.А., Окружко О.А. Точки бухгалтерской экспертизы расчетов в строительстве // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. 2011. № 5. С. 56–62.

URL: https://www.rea.ru/ru/org/managements/izdcentr/PublishingImages/Pages/archivergteu/05_2011_.pdf

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

APPLYING THE PROCESS APPROACH IN SETTING UP THE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL IN ECONOMIC ENTITIES

Zhanna A. KEVORKOVA ^{a,*},

Natal'ya G. SAPOZHNIKOVA ^b

^a Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
zhannakevorkova@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8674-4216>

^b Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
sapozh@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 570/2021
Received 21 October 2021
Received in revised form
3 November 2021
Accepted 13 Nov 2021
Available online
27 December 2021

JEL classification: D04,
G02, M40

Keywords: internal
control, process approach,
accounting, business
process

Abstract

Subject. The article addresses the organization and implementation of process approach when setting up a system of internal control of an economic entity, which ensures the management of effectiveness of divisions' activities.

Objectives. We aim at investigating the organization of the internal control system of an economic entity, based on its activities, accounting policies, classification of business processes, and risk identification.

Methods. The study rests on methods of theoretical generalization, structural grouping, logical analysis, as well as the analysis of scientific and practical literature and accounting and control practice.

Results. The analysis of practices revealed a number of problems in the implementation of the process approach in the accounting and control activities of economic entities, in particular, insufficient understanding and unpreparedness of management to implement the process approach, the lack of a system for regulating business processes, the lack of interconnection between the system of control indicators and the created business processes. It is advisable to divide the process of organizing the internal control system into a number of stages, i.e. the definition of activities, typology of business processes, risk identification, testing the internal control system's quality.

Conclusions. The introduction of the process approach in organizing an internal control system involves the systematization of information, depending on the nature of the business process, requiring permanent updating. The emergence of non-standard situations makes it necessary to adjust the boundaries of business processes. The resources of accounting business processes are personnel, software, equipment, and other infrastructure elements.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Kevorkova Zh.A., Sapozhnikova N.G. Applying the Process Approach in Setting Up the System of Internal Control in Economic Entities. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 2021, vol. 20, iss. 12, pp. 2313–2323.
<https://doi.org/10.24891/ea.20.12.2313>

References

1. Kevorkova Zh.A. *Bukhgalterskaya ekspertiza khozyaistvuyushchikh sub"ektov: metodologiya i praktika: monografiya* [Accounting expertise of economic entities: Methodology and practice: a monograph]. Stavropol, Stavropol'skoe knizhnoe izdatel'stvo Publ., 2007, 227 p.
2. Netesova A. [How to describe and optimize business processes]. *Finansovyi direktor*, 2003, no. 7–8. URL: <https://www.fd.ru/articles/3687-red-kak-opisat-i-optimizirovat-biznes-protsessy> (In Russ.)
3. Leonov P.Yu. [Application of the process approach while implementing the accounting procedures]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2012, no. 1, pp. 36–39. (In Russ.)
4. Repin V.V., Elifеров V.G. *Protsessnyi pokhod k upravleniyu. Modelirovanie biznes-protsessov* [Process approach to management. Business Process Modeling]. Moscow, Standarty i kachestvo Publ., 2004, 408 p.
5. Kevorkova Zh.A., Okruzhko O.A. [Points of accounting examination in building calculations]. *Vestnik Rossiiskogo gosudarstvennogo trgovno-ekonomicheskogo universiteta = Vestnik of Russian State University of Trade and Economy*, 2011, no. 5, pp. 56–62. URL: https://www.rea.ru/ru/org/managements/izdcentr/PublishingImages/Pages/archivergteu/05_2011_.pdf (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.