

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КЛЮЧЕВЫХ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ КАК МЕХАНИЗМ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Мария Юрьевна ОРЛОВА

аспирантка, Волгоградский государственный университет (ВолГУ),
Волгоград, Российская Федерация
orl_mariya@list.ru
<http://orcid.org/0000-0002-2520-7142>
SPIN-код: 2651-0035

История статьи:

Рег. № 517/2021
Получена 16.09.2021
Получена
в доработанном виде
30.09.2021
Одобрена 14.10.2021
Доступна онлайн
27.12.2021

УДК 336.02
JEL: G32, G39

Ключевые слова:

система внутреннего
контроля, внутренний
контроль, процедуры
внутреннего контроля,
существенные риски,
оценка рисков,
хозяйственный
механизм

Аннотация

Предмет. Теоретические и практические основы управления внутренним контролем экономических субъектов от этапа построения до поддержания на высоком уровне эффективности.

Цели. Исследовать понятия «внутренний контроль» и «процедуры внутреннего контроля». Выявить проблемы при разработке, внедрении и управлении внутренним контролем, предложить модель, позволяющую систематизировать эти процессы.

Методология. Использованы общенаучные методы познания: логический анализ, обобщение, группировка, моделирование.

Результаты. Проведен анализ внутреннего контроля с учетом отраслевой принадлежности экономических субъектов с выделением ключевых процессов на примере промышленных предприятий. Дополнена трактовка понятия «внутренний контроль» элементом «выявление ключевых бизнес-процессов». Внутренний контроль рассмотрен как механизм развития, создана матрица управления внутренним контролем, ориентированная на минимизацию рисков ключевых бизнес-процессов.

Область применения. Матрица управления внутренним контролем может быть использована любым экономическим субъектом в качестве теоретической и методологической основы построения внутреннего контроля.

Выводы. Использование предложенной модели и матрицы управления внутренним контролем позволит охватить наиболее рискованные области экономической деятельности и минимизировать существенные риски, гарантировать достоверность учета и финансовой отчетности, что станет основой для принятия своевременных и верных управленческих решений, что обеспечит стабильное устойчивое развитие экономического субъекта.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Орлова М.Ю. Риск-ориентированный внутренний контроль ключевых бизнес-процессов как механизм устойчивого развития экономического субъекта // *Финансы и кредит*. — 2021. — Т. 27, № 12. — С. 2746 — 2771.
<https://doi.org/10.24891/fc.27.12.2746>

Введение

С каждым годом растет значение качества и достоверности бухгалтерского учета, поскольку экономические решения, принимаемые собственниками, руководством и инвесторами, основаны на данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Перед экономическими субъектами стоит задача увеличения как доверия к финансовым результатам, отраженным в отчетности, так и инвестиционной привлекательности. Данные задачи могут быть достигнуты посредством организации эффективного внутреннего контроля. Рост значимости внутреннего контроля «в условиях, когда все острее стал вопрос о повышении ответственности бухгалтерских служб за качество предоставляемой отчетности» подтверждает в своем исследовании Т.В. Каковкина [1].

Существующие трактовки понятия «внутренний контроль»

Внутренний контроль в условиях стремительно изменяющегося законодательства в области учета представляет собой «процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

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

Основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;

– оценка внутреннего контроля¹.

Если исследовать нормативно-правовую базу РФ (исключение: банковская деятельность), можно выявить историю возникновения понятия «внутренний контроль» и область его применения.

- В бухгалтерском учете впервые введено Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в виде обязанности, возложенной на руководителя начиная с 2013 г.: «организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни». Толкование понятия опубликовано немного позже — 26.12.2013 Минфином России. При этом требования к организации внутреннего контроля ни в законе, ни в рекомендациях Минфина России не приведены.
- В НК РФ введено Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ» следующее: внутренний контроль обозначен в качестве базы для проведения «налогового мониторинга» — новой формы налогового контроля, применяемого для крупных предприятий с 2016 г. Требования к организации, сроки проведения оценки актуальности существующего внутреннего контроля и представления информации установлены Федеральной налоговой службой России только для крупных предприятий и действуют с 16.10.2017.
- Иными федеральными законами установлено требование организации внутреннего контроля и проведения оценки его надежности специально созданным подразделением внутреннего аудита, аудитором, ревизионной комиссией в ряде организаций в зависимости от формы собственности и/или вида деятельности (например: ПАО «Российские автомобильные дороги», Росатом, центральный депозитарий, организатор торгов, клиринговые организации, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, банки). При этом понятие «внутренний контроль» не раскрывается, методики и требования к организации внутреннего контроля с учетом отраслевых особенностей не установлены.

Итак, внутренний контроль используется в бухгалтерском, налоговом учете для достижения ряда экономических целей, таких как:

¹ Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=20706-pz_-112013_ob_organizatsii_i_osushchestvlenii_ekonomicheskim_subektom_vnutrennego_kontrolya_sovershaemykh_faktov_khozyaistvennoi_zhizni_vedeniya_bukhgalterskogo_ucheta_i_sost

- осуществление контроля за хозяйственными операциями;
- повышение эффективности использования ресурсов предприятия;
- принятие надлежащих управленческих решений;
- обеспечение своевременного и достоверного учета и составления отчетности;
- предотвращение случаев мошенничества и незаконного присвоения имущества.

В научной литературе изложены различные трактовки рассматриваемого понятия, что говорит о важности исследуемой проблемы. Так, по мнению Е.В. Шлифер, «внутренний контроль — это достаточно широкое понятие, охватывающее все уровни управления, все структурные подразделения организации и служащее стратегическим, операционным и прочим целям компании» [2].

Автор А.Б. Батуева считает, что внутренний контроль — это «одна из важнейших функций управления организации, с помощью которой можно сравнить плановые и фактические значения показателей, выявить в них отклонения, определить причины этих отклонений и определить степень их влияния на субъект, а также оценить их опасность для предприятия» [3].

Исследователь И.С. Шутова определяет внутренний контроль как «эффективный инструмент корпоративного управления, который обеспечивает защиту экономических интересов компаний и способствует достижению ими своих стратегических целей» [4]. С.Р. Древинг, Л.Е. Хрустова трактуют внутренний (внутрихозяйственный) финансовый контроль как «одно из направлений реализации управленческого воздействия внутри экономического субъекта, обеспечивающее результативное достижение поставленных руководством целей и задач» [5].

Автор Л.И. Борисова отмечает, что «внутренний контроль — важнейшая часть системы управления, позволяющая предупреждать, выявлять недостатки и нарушения, а также своевременно устранять их последствия» [6].

Под внутренним контролем также понимают систему мер, организованных руководством экономического субъекта и осуществляемых на предприятии в целях наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих должностных обязанностей при совершении хозяйственных операций. При этом подразумевается создание системы всеобъемлющего контроля, когда

он является делом не только ревизора, а всего аппарата управления предприятия [7].

Исследователь О.Е. Орлова подчеркивает, что «управление рисками происходит на любом предприятии. Более высокий уровень управления рисками обеспечивается созданием системы внутреннего контроля (СВК), которая, в отличии, например, от руководителя и главного бухгалтера, занимается контролем рисков предприятия, не сочетая эту деятельность с другой»².

Ученый Л.Д. Савенков отмечает двуединую задачу внутреннего контроля, заключающуюся в «оценке обеспеченности отдельных бизнес-процессов всеми необходимыми регламентами и контроль за их соблюдением» [8].

Исследовав термин «внутренний контроль», делаем следующие выводы:

- толкование понятия уточняется и дополняется;
- применяется системный подход при исследовании понятия;
- принятие на законодательном уровне говорит о важности процесса;
- оценка и предотвращение рисков обозначены как один из элементов контроля, что становится основополагающим при внедрении внутреннего контроля;
- отсутствие в определении рассматриваемого термина отраслевых особенностей, оказывающих влияние на деятельность экономического субъекта;
- рассматривается в качестве инструмента управления деятельностью экономического субъекта и управления рисками;
- отсутствуют утвержденные методики построения внутреннего контроля как в целом, так и с учетом отраслевых особенностей на законодательном уровне.

Ориентация на ключевые процессы при построении внутреннего контроля

Разнообразие бизнес-процессов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта находится в зависимости от отрасли и влияет на особенности организации внутреннего контроля.

² Орлова О.Е. Внутренний контроль рисков предприятия // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 7. С. 12 – 16.

Исследователь Э.И. Бахтигозина в своем исследовании выделяет выявление ключевых бизнес-процессов как один из «основных этапов работы в области построения эффективной системы внутреннего контроля» [9] и предлагает для выявления таких бизнес-процессов «определить существенные счета.... О существенности счета свидетельствуют высокие обороты. Критерий «высокий» каждый хозяйствующий субъект определяет по своему усмотрению. Например, высокими могут быть признаны обороты, составляющие более 10% от выручки компании за определенный период» [9].

Считаем целесообразным выявлять ключевые (наиболее значимые) бизнес-процессы экономического субъекта перед построением внутреннего контроля и проведением оценки рисков на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности: существенности статьи бухгалтерской отчетности. Уровень существенности — более 10% статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности. Помимо этого, по нашему мнению, ключевые бизнес-процессы, выявленные на основании оценки уровня существенности статей отчетности, необходимо дополнить следующими:

- «Бухгалтерский учет и отчетность», поскольку качество принимаемых управленческих решений напрямую будет зависеть от качества организованного бухгалтерского учета, качества и достоверности данных в отчетности;
- «Налоги и налоговая отчетность», поскольку качество налоговой отчетности важно как с позиции государства для исполнения фискальной функции, так и с позиции соблюдения налогового законодательства экономическим субъектом и минимизации налоговых рисков.

Данная концепция будет являться методической и теоретической основой выявления ключевых бизнес-процессов в рамках организации внутреннего контроля. Проанализировав бухгалтерский баланс на примере нескольких крупных промышленных предприятий Волгоградской области, а именно: ОАО «Волжский абразивный завод», ОАО «Европейская подшипниковая корпорация Волжский» (далее — ЕПК Волжский), АО «Волжский трубный завод» (табл. 1), можно обозначить следующие бизнес-процессы на основе их доли в структуре баланса как ключевые (значимые) (рис. 1, 2):

- запасы (доля в структуре баланса в диапазоне от 25% до 45%);
- основные средства (от 30% до 39%);

- кредиторская задолженность и закупки (от 7% до 32%);
- дебиторская задолженность и выручка (от 5% до 35%);
- платежи (в том числе денежные и заемные средства) (от 11% до 55%);
- бухгалтерский учет и отчетность (актуально для любого предприятия);
- налоги и налоговая отчетность (аналогично пункту выше).

Таким образом, процесс оценки рисков и последующая разработка процедур внутреннего контроля на базе выявленных значимых бизнес-процессов является теоретической и методической основой организации эффективного внутреннего контроля, минимизации значимых рисков, позволит оптимизировать трудовые затраты при дальнейшей организации и осуществлении процедур внутреннего контроля, а также повысит достоверность отчетности, поскольку на ключевые бизнес-процессы приходится более 50% структуры баланса (*рис. 1 и 2*).

Изучив процесс организации внутреннего контроля и понятие «внутренний контроль», считаем необходимым уточнить толкование понятия «внутренний контроль» с позиции выявления ключевых бизнес-процессов. «Внутренний контроль» — это непрерывный систематический риск-ориентированный процесс, охватывающий ключевые бизнес-процессы, организованный собственниками и руководством, выполняющийся на всех уровнях экономического субъекта и направленный на получение достаточной уверенности в достижении поставленных целей, связанных с эффективностью и результативностью деятельности, достоверностью бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности и соблюдением законодательства. Элементами внутреннего контроля являются: контрольная среда, выявление ключевых бизнес-процессов, оценка рисков основных бизнес-процессов, средства контроля основных бизнес-процессов, информация и коммуникация, мониторинг и оценка эффективности внутреннего контроля в целом.

Модель управления внутренним контролем как механизм устойчивого развития экономического субъекта

Внутренний контроль, являясь, по мнению ряда авторов (А.Б. Батуевой [3], И.С. Шутовой [4]), рычагом управления деятельностью экономического субъекта и его рисками, на наш взгляд, может также быть рассмотрен и как механизм устойчивого развития экономического субъекта.

Процесс устойчивого развития — это системное выполнение установленных процедур и/или правил всеми сотрудниками экономического субъекта, а также отслеживание хода их выполнения для проведения корректирующих мероприятий при необходимости, результатом данного процесса будет трансформация или преобразование деятельности.

Вопросами трансформации и устойчивого развития экономических субъектов занимался российский ученый О.В. Иншаков, им была предложена модель хозяйственного механизма, суть которой заключается в преобразовании, поскольку так функционирует хозяйственный механизм: «субъект хозяйствования, критериально оценив объект воздействия (отношения, подлежащие изменению), формирует цель, выбирает методы, средства и формы преобразования и реализует их в объекте, получая новое состояние, организацию, модификацию или трансформацию исходного отношения, соотносимые с постановленной субъектом целью» [10].

Хозяйственный механизм, предложенный О.В. Иншаковым, по мнению автора М.Н. Яньшиной, «представляет собой систему, в которой субъект с учетом характеристик объекта осуществляет преобразования для достижения поставленной цели. Именно такое представление хозяйственного механизма позволяет использовать его при построении различного рода моделей и формировании экономической политики государства»³.

Данная трансформация отражена О.В. Иншаковым в телеологической модели (рис. 3). Элементами хозяйственного механизма выступают: «объекты хозяйствования, цели, методы их достижения, средства достижения, формы использования средств, результат, объект воздействия, критерии оценки объекта» [10]. Изменение в хозяйственном механизме и, как результат, преобразование объекта осуществляется после выполнения всех этапов воздействия [10].

Согласившись с выводами М.Н. Яньшиной, считаем, что использование теории хозяйственного механизма, в частности модели хозяйственного механизма, может послужить как теоретической и методической основой построения и управления внутренним контролем, так и практической базой, что в конечном результате послужит устойчивому развитию экономического субъекта при условии непрерывного функционирования внутреннего контроля.

³ Яньшина М.Н. Трактровка понятия «хозяйственный механизм» в современной экономической теории // Известия Волгоградского государственного педагогического университета. 2011. № 9. С. 97 — 100.

На основе модели хозяйственного механизма может быть разработана комплексная модель управления внутренним контролем в виде матрицы. Актуальность проблемы организации внутреннего контроля обусловлена отсутствием методологической и методической базы, регулирующей порядок организации внутреннего контроля.

Рассмотрев более детально модель хозяйственного механизма применительно к исследуемой проблеме, охарактеризуем элементы, которые одновременно являются этапами построения внутреннего контроля, следующим образом (*рис. 4*).

Объекты хозяйствования (*S*) — ключевые бизнес-процессы экономического субъекта. Построение внутреннего контроля необходимо начать с определения ключевых бизнес-процессов для экономического субъекта. Методика определения таких процессов основана на анализе финансово-хозяйственной деятельности и оценке существенности статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, методика по выявлению ключевых бизнес-процессов приведена ранее.

1. Объект воздействия (*O*) — риски экономического субъекта. С учетом риск-ориентированности внутреннего контроля выявленные риски при построении модели будут являться объектом воздействия, следовательно, на данном этапе экономический субъект осуществляет оценку рисков для каждого бизнес-процесса отдельно.
2. Цели (*P*). Определяется цель, которую планируется достичь, для каждого выявленного риска, направленную на минимизацию и устранение потенциального риска.
3. Методы, средства достижения целей и формы их использования (WMF) — четко регламентированные процедуры внутреннего контроля, выполняемые всеми сотрудниками экономического субъекта на постоянной основе или с установленной периодичностью для достижения установленных целей, включающие в себя подробное описание действий по достижению результата и форм их использования. В научной литературе процедуры внутреннего контроля рассматриваются как «перечень действий, направленных, прежде всего, на минимизацию рисков» [11], «представляют собой не что иное, как конкретные мероприятия, направленные на минимизацию рисков компании» [9], что в полной мере соответствует данному этапу — разработка действий, покрывающих и митигирующих риск. Каждую процедуру внутреннего контроля необходимо задокументировать и установить периодичность

исполнения. Следует учесть, что достижение целей возможно при наличии коммуникации, то есть доведения сведений до ответственного персонала, где наиболее действенным является стандартизация, документирование процессов и система поощрения и наказания работников.

4. Результат — действие хозяйственного механизма (R) — это отклик объекта воздействия (O) на совершенные действия (F), ожидаемый результат представляет собой достижение поставленной цели и устранение риска. Достижение результата возможно при установлении круга ответственных лиц по каждой из контрольных процедур, ознакомлении каждого исполнителя контрольной процедуры с содержанием процедуры и закреплении документально как обязанности, так и ответственности за исполнение/неисполнение процедуры.
5. Критерии оценки объекта (C). Для исследуемого вопроса процесс оценки объекта будет осуществляться последовательно в два этапа:
 - критерии оценки объекта руководством экономического субъекта (C_m) — представляет собой мониторинг и корректировку контрольной деятельности по необходимости. На данном этапе оценивается, исполняются ли контрольные процедуры. Но поскольку контрольные мероприятия интегрируются в операционную деятельность и мониторинг исполнения контрольных процедур выполняется в повседневной деятельности главного бухгалтера и (или) контролера (при наличии отдельной единицы), целесообразно данную оценку формализовать и документировать, например, проводить анкетирование сотрудников и получать подтверждение исполнения процедур, возможно, в виде сертификата;
 - критерии оценки объекта независимым лицом (C_a) — оценка лицом, отличным от руководства экономического субъекта (внутренним или сторонним аудитором) путем ознакомления с деятельностью и проведения специализированных процедур в виде выборочного⁴ тестирования исполнения контрольных процедур с последующим предложением корректировки контрольных процедур при необходимости для приведения их в соответствие реальному состоянию процессов. Важно, чтобы тестирование проводилось лицом, не участвующим в процессе организации, управлении внутреннем контролем, то есть независимым лицом, например, внутренним

⁴ Выборочное тестирование проводится на основании профессионального суждения аудитора исходя из установленной периодичности выполнения контроля и количества операций.

аудитором, структурным подразделением внутреннего аудита экономического субъекта при условии соблюдения функциональной подчиненности высшему органу управления (Совету Директоров или Общему Собранию Акционеров/Общему Собранию Участников и т.п.) или сторонней независимой аудиторской организацией.

6. Таким образом, модель управления внутренним контролем (*рис. 4*) основана на нескольких последовательных процессах: 1) выявление ключевых бизнес-процессов; 2) оценка рисков; 3) разработка контрольных процедур; 4) оценка их исполнения и корректировка.
7. При этом последние три элемента (4–5) модели управления внутренним контролем можно трактовать как внутренний финансовый контроль, который ученый В.Н. Жуков определяет как «совокупность контрольных мероприятий, осуществляемых субъектами управления с целью выявления, корректировки и предупреждения отклонений реального состояния финансовых ресурсов, потоков, инструментов от заданных параметров, а также с целью оценки принимаемых в отношении них управленческих решений» [12].

Исходя из перечисленного, модель управления внутренним контролем, ориентированная на митигирование существенных рисков ключевых бизнес-процессов, в матричном виде будет выглядеть так, как представлено в *табл. 2*.

Модель (*рис. 4*) и предложенная матрица (*рис. 5*) управления внутренним контролем будут актуальны для экономического субъекта на этапе организации внутреннего контроля, в процессе управления внутренним контролем и для поддержания его эффективности и актуальности на постоянной основе.

Если применить предложенные модель и матрицу управления внутренним контролем для одного из значимых бизнес-процессов экономического субъекта «Налоги и налоговая отчетность», матрица примет такой вид, как представлено в *табл. 2*. В основу риск-ориентированных контрольных процедур, отраженных в матрице, легли данные ранее проведенного автором исследования внутреннего налогового контроля⁵.

Матрица управления внутренним контролем бизнес-процесса «Налоги и налоговая отчетности» (матрица управления внутренним налоговым

⁵ Орлова М.Ю., Паршина С.С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 5. С. 1068–1084.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.5.1068>

контролем) (табл. 2) является открытой для уточнения и дополнения заинтересованными исследователями, поскольку не может охватить все множество налоговых рисков ввиду различной отраслевой принадлежности экономических субъектов и разнообразия внутренних производственных операций.

Заключение

Предложенная автором трактовка понятия «внутренний контроль», ориентированная на управление рисками ключевых бизнес-процессов, наиболее точно отвечает существующим тенденциям и приоритетам по управлению деятельностью экономического субъекта. Использованная методика выявления ключевых бизнес-процессов является простой и доступной для применения на практике, поскольку в ее основе лежит такой метод исследования, как анализ, а именно: анализ финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Выявленные ключевые бизнес-процессы характерны большинству экономических субъектов.

Представленные в статье модель и матрица управления внутренним контролем на базе теории хозяйственного механизма при внедрении их в практическую деятельность позволят не только эффективно управлять внутренним контролем, рисками, но и обеспечат устойчивое развитие экономического субъекта, а также послужат инструментом проведения дальнейших исследований внутреннего контроля ключевых бизнес-процессов, присущих в той или иной форме разным экономическим субъектам.

Таблица 1

Данные бухгалтерского баланса на 31.12.2018, тыс. руб.

Table 1

Financial statement as of December 31, 2018, thousand RUB

Статья баланса	ОАО Волжский абразивный завод	Доля, %	ОАО ЕПК Волжский	Доля, %	АО Волжский трубный завод	Доля, %
Основные средства	1 285 908	30,1	472 475	39,2	16 278 259	30,1
Запасы	1 269 855	29,7	544 791	45,2	13 344 373	24,7
Дебиторская задолженность	1 016 494	23,7	60 526	5	18 890 659	35
Денежные средства и их эквиваленты	468 805	11	5 900	0,5	608 213	1,1
Прочие оборотные активы	234 849	5,5	121 592	10,1	4 906 738	9,1
Всего активов	4 275 911	100	1 205 284	100	54 028 242	100
Уставный капитал	3 601	0,1	342 692	28,4	1 440 910	2,8
Нераспределенная прибыль	3 656 389	85,5	348 731	28,9	3 497 365	6,4
Заемные средства	0	0	251 885	20,9	29 431 177	54,4
Кредиторская задолженность	280 990	6,6	172 029	14,3	17 451 363	32,3
Прочие пассивы	334 931	7,8	89 947	7,5	2 207 427	4,1
Всего пассивов	427 5911	100	1 205 284	100	54 028 242	100

Источник: данные Росстата. URL: https://www.gks.ru/accounting_report

Source: The Rosstat data. URL: https://www.gks.ru/accounting_report

Таблица 2
Матрица управления внутренним контролем бизнес-процесса «Налоги и налоговая отчетность экономического субъекта»
Table 2
A matrix of economic agent's internal control management of business process *Taxes and Tax Reporting*

Ключевой бизнес-процесс	Риск(и)	Цель(и)	Процедура внутреннего контроля (действие экономического субъекта)	Тестирование контрольных процедур
Налоги и налоговый учет	Риск завышения и/или занижения налоговой базы	Правильное исчисление налогов и сборов вследствие должной осмотрительности и сотрудников при заключении сделок и проведения проверок на добросовестность контрагентов и первичной документации	При заключении договоров осуществляется проверка контрагентов на добросовестность (с использованием интернет-источников) и наличие налоговых рисков, доводится до руководителя для принятия решения. Проверка правильности оформления и заполнения документов осуществляется при поступлении документа, в т.ч. на соответствие требованиям НК РФ, при наличии несоответствия доводится информация до ответственных сотрудников. Данные налоговой декларации сопоставляются с данными налоговых регистров на регулярной основе. Осуществляется налоговое планирование на ежегодной основе в целях оптимизации налогообложения и анализа обоснованности неприятия расходов, составляется план с указанием мероприятий и периодичности выполнения	Запрос документального подтверждения проведения процедуры. Проведение анализа документов на правильность заполнения. Запрос документального подтверждения проведения сверок. Запрос плана-факта и пояснений по отклонениям. Интервью вовлеченных лиц в целях определения наличия контрольных процедур и проведение наблюдения осуществления контрольных процедур
Налоги и налоговый учет	Риск неправомерного использования налоговой ставки	Правильное исчисление налогов и сборов вследствие применения соответствующей налоговой ставки	Налоговые ставки основаны на законах РФ с учетом законов субъектов, изменения отслеживаются своевременно	Запрос информации о применяемых ставках и проверка на соответствие законодательству.
	Риск неправомерного применения налоговой льготы	Правильное исчисление налогов и сборов вследствие применения соответствующей налоговой льготы	Проверяется обоснованность применения налоговой льготы ежегодно, изучается соответствие условиям, установленным НК РФ для применения льготы. Осуществляется налоговое планирование на ежегодной основе в целях выявления возможности применения налоговых льгот, составляется план с указанием мероприятий и периодичности выполнения	Запрос документального подтверждения обоснованности применяемых льгот и проверка на соответствие законодательству. Запрос плана-факта и пояснений по отклонениям. Интервью вовлеченных лиц в целях определения наличия контрольных процедур и проведение наблюдения осуществления контрольных процедур

Риск несвоевременной уплаты налогов и сборов	Строгое соблюдение сроков уплаты налогов и сборов	Планирование платежей осуществляется на ежеквартальной основе путем составления календаря платежей. Каждый платеж согласовывается перед инициализацией. Контроль исполнения календаря платежей (план-факт) осуществляется на ежемесячной основе	Запрос календаря платежей. Запрос платежных поручений и сопоставление с установленными сроками. Запрос платежей и согласующих подписей. Запрос план-факта календаря платежей. Интервью вовлеченных лиц в целях определения наличия контрольных процедур и проведение наблюдения осуществления контрольных процедур
Риск завышения или занижения суммы налога	Своевременное и точное исчисление налогов	Налоговые расчеты основаны на обоснованных расчетах, подтверждены налоговыми регистрами, и надлежащим образом проверены. Все таблицы с формулами используемые для подсчета, которые включены в налоговую отчетность, проверяются регулярно	Запрос подтверждающих документов, содержащихся в регистрах. Арифметическая проверка точности расчета. Запрос документального подтверждения проверки расчетов
Отвлечение денежных средств из оборота в связи с преждевременным перечислением налогов и сборов	Исключение выведения денежных средств из оборота путем соблюдения сроков уплаты налогов и сборов	Контроль соблюдения сроков уплаты в бюджет авансовых платежей и сумм налогов и сборов осуществляется по принципу «точно в срок» перед проведением платежа. Чек лист создается в в начале квартала на каждый квартал с указанием сроков уплаты/перечисления согласно НК РФ. Авторизация платежей и проведение сверки со сроками согласно НК РФ по чек-листу перед осуществлением платежа	Запрос реестра платежей за проверяемый период. Запрос чек-листа и проверка его содержания. Запрос платежных поручений по налогам и сверка дат оплаты с нормативными сроками. Проверка легитимности авторизации платежей. Опрос и интервью вовлеченных в контрольные процедуры лиц

Налоги и налоговый учет	Риск искажения налоговой отчетности в связи с неточностью налоговых начислений	Данные налоговой отчетности достоверны и точны	Налоговые начисления основаны на обоснованных документах, расчетах и надлежащим образом проверены. Сверка налоговых регистров с данными налоговой декларации осуществляется перед отправкой. При применении расчетов с использованием формул осуществляется проверка их корректности и устанавливается защита от изменений ежегодно	Запрос подтверждающих документов, содержащихся в регистрах. Арифметическая проверка точности расчета Запрос документального подтверждения проверки расчетов. Запрос документального подтверждения проведения сверки регистров с декларацией. Опрос и интервью вовлеченных в контрольные процедуры лиц
Налоги и налоговый учет	Риск несвоевременной сдачи отчетности	Отчетность составлена аккуратно и в срок предоставлена в налоговый орган	Чек лист создается в в начале квартала на каждый квартал с указанием сроков сдачи согласно НК РФ. Осуществляется планирование и контроль своевременности сдачи отчетности по чек листу	Запрос чек листа и проверка его содержимого. Опрос и интервью вовлеченных в контрольные процедуры лиц
Налоги и налоговый учет	Риск потери данных	Данные защищены и базы данных резервируются и хранятся	Составляется перечень программ и данных, подлежащих резервированию с указанием периодичности архивирования данных в зависимости от их важности. Осуществляется контроль выполнения резервирования по чек-листу ежемесячно. Составляется список документов (бумажные) с указанием сроков их хранения. Персонал ознакомлен под роспись	Запрос порядка, периодичности проведения резервирования. Запрос чек листа и проверка его содержимого. Запрос документального подтверждения осведомленности работников о сроках хранения документов
Налоги и налоговый учет	Риск некачественного персонала	Персонал ежегодно повышает квалификацию	Руководство прилагает все усилия, чтобы привлечь, развивать и обучать компетентных лиц в соответствие с целями, для этого составляет ежегодно план обучения и повышения квалификации. Ответственный работник выполняет действия в соответствии со своими обязанностями и должным образом для этого проводится обучение	Опрос и интервью вовлеченных в контрольные процедуры лиц. Запрос плана обучения и факта его исполнения. Запрос должностных инструкций и подтверждения ознакомления с ними

Налоги и налоговый учет	Риск неисполнения контрольных процедур и неэффективности и внутреннего налогового контроля	Контрольные процедуры добросовестно исполняются, являются актуальными, понятными для исполнителей	Каждое подразделение составляет организационную структуру подразделения, должностную инструкции сотрудника, которая подлежит утверждению руководителем организации. Должностной инструкцией установлены четкие и понятные должностные обязанности, в том числе в части выполнения процедур контроля. Ознакомление с должностной инструкцией осуществляется под роспись при приеме на работу. Контрольные процедуры задокументированы, назначены ответственные лица и периодичность выполнения и доведены до персонала должностной инструкцией или иным нормативным документом под роспись	Опрос и интервью вовлеченных в контрольные процедуры лиц. Запрос и проверка наличия утвержденных организационной структуры и должностных инструкций. Сверка даты ознакомления с должностной инструкцией и даты приема на работу. Запрос наличия задокументированных контрольных процедур и ознакомления с ними ответственных лиц
Налоги и налоговый учет	Риск ненадлежащей коммуникации с налоговым органом	Организовано взаимодействие с налоговым органом путем дистанционного общения посредством специализированной системы и лично	Защита интересов субъекта в суде при наличии санкций по результатам проверок налоговыми органами осуществляется эффективно и в соответствии с российским законодательством. При проведении камеральных, выездных проверок процесс организации и предоставления документов предприятием осуществляется своевременно и должным образом. Разногласия урегулируются	Проверка наличия подразделения, ответственного за взаимодействие с налоговым органом. Опрос и интервью вовлеченных в контрольные процедуры лиц

Примечание. Наименование должностей ответственных за выполнение контрольных процедур не приведены поскольку могут варьироваться в зависимости от масштабов экономического субъекта, графа мониторинг опущена поскольку выполняется в повседневной деятельности.

Источник: составлено автором на основании матрицы риск-ориентированных контрольных процедур: Орлова М.Ю., Паршина С.С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // *Финансы и кредит*. 2020. Т. 26. № 5. С. 1068—1084. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.5.1068>

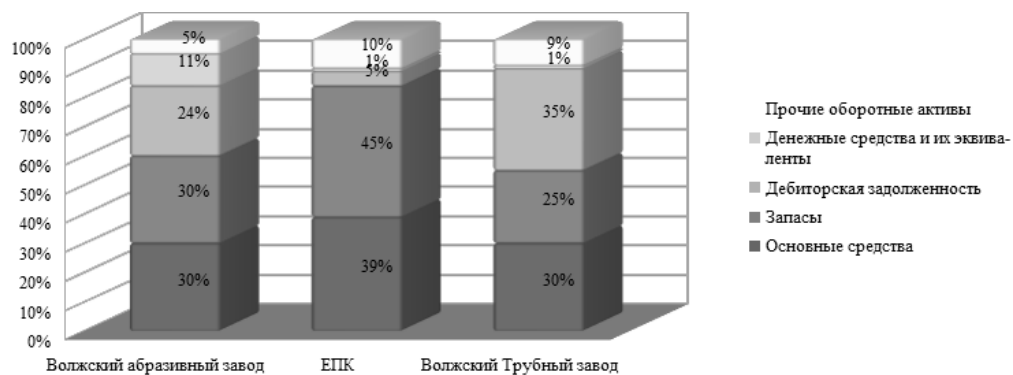
Source: Authoring, based on the matrix of risk-oriented control procedures: Orlova M.Yu., Parshina S.S. [Internal tax control: The phased implementation through the risk-based approach]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2020, vol. 26, iss. 5, pp. 1068–1084. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/fc.26.5.1068>

Рисунок 1

Анализ ключевых бизнес-процессов на примере промышленных предприятий по данным активов бухгалтерского баланса

Figure 1

Analysis of key business processes: A case of some industrial enterprises, based on balance sheet data (assets only)



Источник: авторская разработка на основании данных Росстата.

URL: https://www.gks.ru/accounting_report

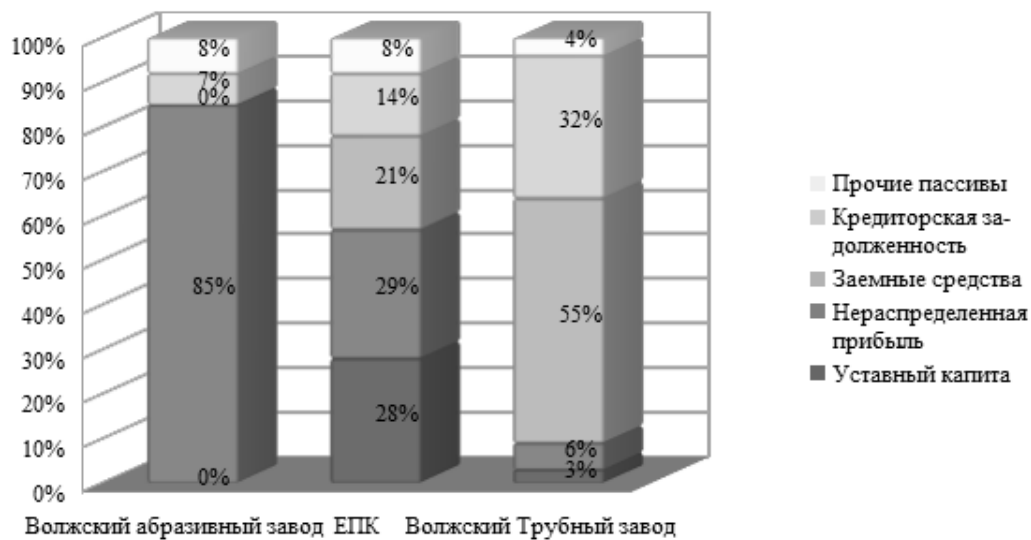
Source: Authoring, based on the Rosstat data. URL: https://www.gks.ru/accounting_report

Рисунок 2

Анализ ключевых бизнес-процессов на примере промышленных предприятий по данным пассивов бухгалтерского баланса

Figure 2

Analysis of key business processes: A case of some industrial enterprises, based on balance sheet data (liabilities only)



Источник: авторская разработка на основании данных Росстата.

URL: https://www.gks.ru/accounting_report

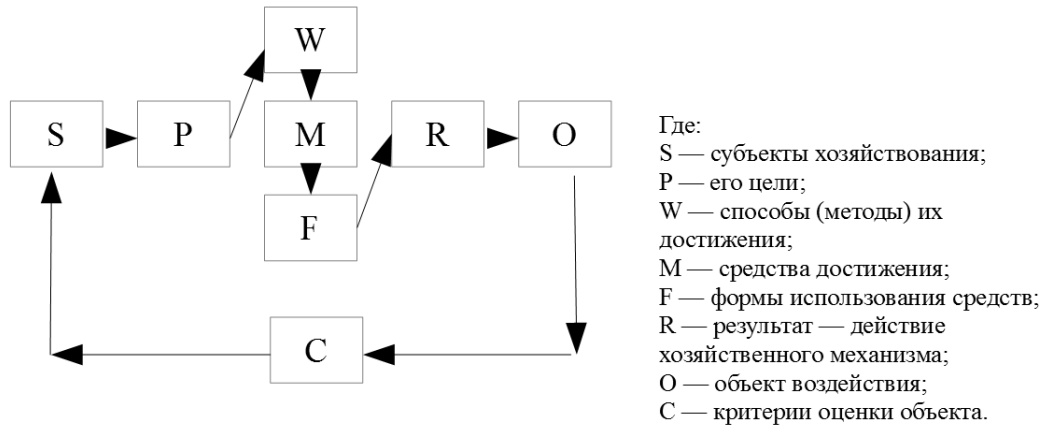
Source: Authoring, based on the Rosstat data. URL: https://www.gks.ru/accounting_report

Рисунок 3

Телеологическая графическая модель хозяйственного механизма

Figure 3

Teleological graphic model of economic mechanism



Источник: [10]

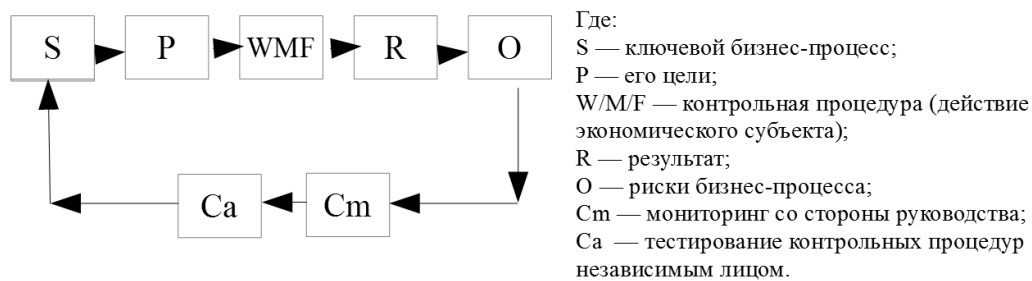
Source: [10]

Рисунок 4

Телеологическая графическая модель управления внутреннего контроля

Figure 4

Teleological graphic model of internal control management



Источник: авторская разработка на основе рис. 3

Source: Authoring, based on Figure 3

Рисунок 5**Матрица управления внутренним контролем экономического субъекта****Figure 5****A matrix of economic agent's internal control management**

Объекты хозяйствования (S)	Объект воздействия (O)	Цели (P)	Методы достижения цели (W) Средства достижения (M) Формы использования средств (F)	Результат (R)	Критерии оценки объекта (См, Са)	
Ключевой бизнес-процесс	Риск(и)	Цель(и)	Процедура(ы) внутреннего контроля (действие экономического субъекта)	Ответствен- ное(ые) лицо(а)	Мониторинг результата (исполнения контрольной процедуры)	Тестирование контрольных процедур
...		..	...	...	...	...

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Каковкина Т.В. Система внутреннего контроля как средство выявления рисков организации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 36. С. 37—47.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-kak-sredstvo-vyyavleniya-riskov-organizatsii>
2. Шлифер Е.В. Система внутреннего контроля в бухгалтерии: проблемы понятий и терминов // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2014. № 16. С. 117—122.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-v-buhgalterii-problemy-ponyatiy-i-terminov>
3. Батуева А.Б. Система внутреннего контроля // Молодой ученый. 2018. № 16. С. 148—150.
URL: <https://moluch.ru/archive/202/49462/>
4. ШUTOVA И.С. Определение роли и места внутреннего контроля в системе управления коммерческой организации // Символ науки. 2017. Т. 1. № 2. С. 128—130.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/opredelenie-rol-i-mesta-vnutrennego-kontrolya-v-sisteme-upravleniya-kommercheskoy-organizatsiey>
5. Древинг С.Р., Хрустова Л.Е. Современное понимание категории «Внутренний финансовый контроль»: проблемы и перспективы

- изучения // *Управленческие науки*. 2016. Т. 6. № 3. С. 30—44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennoe-ponimanie-kategorii-vnutrenniy-finansovyy-kontrol-problemy-i-perspektivy-izucheniya>
6. *Борисова Л.И.* Минфин России рекомендовал вести внутренний контроль // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2013. № 11. С. 3—7. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/81600-minfin-rossii-rekomendoval-vesti-vnutrennij-kontrol>
7. *Смагина А.Ю.* Налоговые риски и способы их минимизации как объект системы внутреннего контроля в коммерческих организациях // *Вестник НГИЭИ*. 2016. № 11. С. 124—132.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-i-sposoby-ih-minimizatsii-kak-obekt-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-kommercheskih-organizatsiyah>
8. *Савенков Д.Л., Савенков Л.Д.* Особенности взаимодействия внутреннего контроля и бюджетирования в системе управления и их стратегическая направленность // *Вестник Самарского государственного университета путей сообщения*. 2015. № 2-1. С. 66—72.
9. *Бахтигозина Э.И.* Оценка системы внутреннего контроля на основании карты рисков // *Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова*. 2018. № 4. С. 64—68.
URL: <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2018-4-64-68>
10. *Иниаков О.В.* Механизм социально-рыночной трансформации и устойчивого развития АПК России: монография. Волгоград: Волгоградский государственный университет, 1995. 450 с.
11. *Боровицкая М.В.* Система внутреннего контроля как элемент стратегического управленческого учета // *Азимут научных исследований: экономика и управление*, 2018. Т. 7. № 1. С. 61—65.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-kak-element-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta>
12. *Жуков В.Н.* Методологические приоритеты системной организации внутреннего финансового контроля в компаниях // *Налоги и финансы*. 2015. № 1. С. 22—28.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-prioritety-sistemnoy-organizatsii-vnutrennego-finansovogo-kontrolya-v-kompaniyah>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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.

pISSN 2071-4688
eISSN 2311-8709

Financial Control

RISK-BASED INTERNAL CONTROL OF KEY BUSINESS PROCESSES AS A MECHANISM OF ECONOMIC AGENT'S SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Mariya Yu. ORLOVA

Volgograd State University (VolsU),
Volgograd, Russian Federation
orl_mariya@list.ru
<http://orcid.org/0000-0002-2520-7142>

Article history:

Article No. 517/2021
Received 16 Sept 2021
Received in revised
form 30 Sept 2021
Accepted 14 Oct 2021
Available online
27 December 2021

JEL classification:

G32, G39

Keywords: internal
control system, internal
controls, internal
control procedure,
economic mechanism,
risk assessment

Abstract

Subject. The article discusses theoretical and practical principles of internal control from the building stage to maintaining its effectiveness at a high level.

Objectives. The aim is to examine various interpretations of internal control and internal control procedure concepts, detect difficulties of economic entities in developing, implementing, and managing the internal control, offer a model, enabling to systematize these processes through focusing on risk management of key business processes and harmonization of internal control procedures.

Methods. The study rests on general methods of research, like logical analysis, generalization, grouping, and modeling. Statutory instruments in the sphere of financial and fiscal accounting and works by domestic authors serve as a theoretical framework for the study.

Results. I analyze the internal control, considering the industry affiliation of economic actors. The interpretation of internal control concept is supplemented by a new element, i.e. 'identification of key business processes'. The paper presents a matrix of internal control management, which is intended to mitigate risks inherent in key business processes.

Conclusions. The said matrix may be used by any economic entity as a theoretical and methodological basis for building internal controls. The offered model and matrix enable to cover risk areas and mitigate significant risks, ensure the accuracy of financial reporting, and, as a result, sustainable development of economic entity.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Orlova M.Yu. Risk-Based Internal Control of Key Business Processes as a Mechanism of Economic Agent's Sustainable Development. *Finance and Credit*, 2021, vol. 27, iss. 12, pp. 2746–2771.
<https://doi.org/10.24891/fc.27.12.2746>

References

1. Kakovkina T.V. [The Internal Control System as a Means of Identifying the Risks]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*,

- 2014, no. 36, pp. 37–47. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-kak-sredstvo-vyyavleniya-riskov-organizatsii> (In Russ.)
2. Shlifer E.V. [Internal control system in accounting: Problems of concepts and terms]. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiya*, 2014, no. 16, pp. 117–122. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-v-buhgalterii-problemy-ponyatiy-i-terminov> (In Russ.)
 3. Batueva A.B. [System of internal control]. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*, 2018, no. 16, pp. 148–150.
URL: <https://moluch.ru/archive/202/49462/> (In Russ.)
 4. Shutova I.S. [The role and place of internal control determination in the commercial organization management system]. *Simvol nauki = Symbol of Science*, 2017, vol. 1, no. 2, pp. 128–130.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/opredelenie-rol-i-mesta-vnutrennego-kontrolya-v-sisteme-upravleniya-kommercheskoy-organizatsiei> (In Russ.)
 5. Dreving S.R., Khrustova L.E. [Modern Understanding of Internal Financial Control: Problems and Perspectives of Investigation]. *Upravlencheskie nauki = Management Sciences*, 2016, vol. 6, no. 3, pp. 30–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennoe-ponimanie-kategorii-vnutrenniy-finansovyy-kontrol-problemy-i-perspektivy-izucheniya> (In Russ.)
 6. Borisova L.I. [The Ministry of Finance of the Russian Federation recommended to implement internal control]. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii*, 2013, no. 11, pp. 3–7. (In Russ.)
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/81600-minfin-rossii-rekomendoval-vesti-vnutrennij-kontrol>
 7. Smagina A.Yu. [Tax risks and methods of their minimization as an object of internal control in commercial organizations]. *Vestnik NGIEI*, 2016, no. 11, pp. 124–132. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-i-sposoby-ih-minimizatsii-kak-obekt-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-kommercheskih-organizatsiyah> (In Russ.)
 8. Savenkov D.L., Savenkov L.D. [Specifics of interaction of internal control and budgeting in the management system and its strategic orientation]. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo universiteta putei soobshcheniya = Bulletin of Samara State University of Railway Transport*, 2015, no. 2-1, pp. 66–72. (In Russ.)

9. Bakhtigozina E.I. [Assessing the System of Internal Control on the Basis of a Risk Map]. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G.V. Plekhanova*, 2018, no. 4, pp. 64–68. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2018-4-64-68>
10. Inshakov O.V. *Mekhanizm sotsial'no-rynochnoi transformatsii i ustoichivogo razvitiya APK Rossii: monografiya* [The mechanism of social and market transformation and sustainable development of the agro-industrial complex of Russia]. Volgograd, Volgograd State University Publ., 1995, 450 p.
11. Borovitskaya M.V. [Internal Control System as an Element of Strategic Management Accounting]. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*, 2018, vol. 7, no. 1, pp. 61–65. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-kak-element-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta> (In Russ.)
12. Zhukov V.N. [Methodological Priorities of the System Organization of the Companies Internal Financial Control]. *Nalogi i finansy = Taxes and Finance*, 2015, no. 1, pp. 22–28. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-prioritety-sistemnoy-organizatsii-vnutrennego-finansovogo-kontrolya-v-kompaniyah>

Conflict-of-interest notification

I, the author 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.