

ОБЛАСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Светлана Валентиновна ПАНКОВА^{а,*}, Елена Владимировна САТАЛКИНА^б

^а доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Российская Федерация
fef@mail.osu.ru

^б кандидат экономических наук, доцент, начальник отдела по ведению бухгалтерского учета по МСФО, АО «Оренбургские авиалинии», Оренбург, Российская Федерация
elena.satalkina@mail.ru

*Ответственный автор

История статьи:

Принята 01.04.2016
Одобрена 04.04.2016

УДК 339.7 (07)

JEL: E22, G01, G14, G17

Аннотация

Предмет. В статье рассмотрены проблемные аспекты организации внутреннего контроля, требующие применения профессионального суждения в области бухгалтерского учета.

Цели. Целью работы являются выявление сфер внутреннего контроля, регулируемых с помощью применения профессионального суждения бухгалтера или внутреннего контролера, и формирование рекомендаций по организации контрольного процесса.

Методология. Методология базируется на концепции профессионального суждения и развития контрольной функции бухгалтерского учета. В ходе исследования применены монографический, логический и аналитический методы.

Результаты. В статье предложен подход к периодизации развития внутреннего контроля и его нормативного регулирования в России в XX–XXI вв., выделены дополнительные классификационные признаки внутреннего контроля как института и процесса, предложены рекомендации по содержанию процедур внутреннего контроля в зависимости от периода его осуществления, проведен обзор методик анализа эффективности внутреннего контроля.

Область применения результатов работы. Результаты имеют теоретическую значимость для развития методологии внутреннего контроля и бухгалтерского учета. Практическая значимость заключается в возможности применения результатов для организации и осуществления внутреннего контроля в различных экономических субъектах.

Выводы. Внутренний контроль, помимо его рамочной регламентации законодательными актами, является значительной областью применения профессионального суждения бухгалтера и внутреннего контролера. Опираясь на принципы COSO (Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), закрепленные в нормативно-рекомендательной базе, для эффективного контроля необходимо формировать содержание политики внутреннего контроля, применяя различные перечни мероприятий и процедур в зависимости от периода их проведения.

Ключевые слова:

профессиональное суждение, бухгалтер, внутренний контроль, оценка эффективности внутреннего контроля

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Официальное признание необходимости ведения внутреннего контроля в России имеет относительно недавнюю историю. До 2013 г. в Российской Федерации обязанность организации и осуществления внутреннего контроля была установлена отдельными федеральными законами для определенных групп хозяйствующих субъектов или

отдельных операций. Для остальных предприятий создание системы внутреннего контроля оставалось правом выбора руководителя или собственника.

С вступлением в силу Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ все экономические субъекты обязаны организовывать и осуществлять внутренний

контроль за совершаемыми фактами хозяйственной жизни, а организации, отчетность которых подлежит обязательному аудиту, – внутренний контроль за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, в российской экономике на настоящий момент законодательно предусмотрен системный внутренний контроль учетных и отчетных бухгалтерских данных. Однако практические и методологические разработки в области внутреннего контроля не в полной мере соответствуют потребностям российских предприятий, что автоматически расширяет область для применения профессионального суждения работников, ответственных за создание и функционирование системы внутреннего контроля.

Актуальность совершенствования системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, недостаточная разработанность теоретической базы по внутреннему контролю, неоднозначность методики оценки эффективности системы внутреннего контроля обусловили выбор темы исследования и круг рассматриваемых вопросов.

Внутренний контроль, являясь одной из основных функций управления, представляет собой систему непрерывного мониторинга деятельности экономического субъекта в целях объективной и оперативной оценки принимаемых управленческих решений. Задачами внутреннего контроля являются выявление, анализ и снижение до приемлемого уровня внутренних и внешних рисков финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования.

Вместе с тем эффективная система внутреннего контроля:

– способствует сохранности и рациональности использования ресурсов хозяйствующего субъекта, поэтому выступает одним из

конкурентных преимуществ при организации бизнеса;

– определяет степень доверия внешних пользователей к данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной как по отечественным, так и по международным стандартам (МСФО);

– является одним из инструментов выявления путей повышения рентабельности деятельности компании.

Все эти факторы обуславливают повышенный интерес собственников, топ-менеджмента, контролирующих органов и иных заинтересованных пользователей отчетной информации к состоянию системы внутреннего контроля субъектов хозяйствования.

В современных экономических условиях и действующем правовом поле отсутствует нормативное закрепление понятия, форм, методов и принципов внутреннего контроля, поэтому они являются объектами профессионального суждения специалистов в области бухгалтерского учета.

Особую актуальность практика организации внутреннего контроля приобретает для общественно значимых и публичных компаний, к которым, в частности, относятся акционерные общества, размещающие свои акции на фондовом рынке.

Исследование современных форм внутреннего контроля в отечественной учетной практике, на наш взгляд, невозможно без анализа исторических трансформаций понятия, целей, функций, организационных требований к данной форме контроля.

Ретроспективный подход к рассматриваемой проблематике раскрыт в работах Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, В.Т. Чая, К.А. Гогия, Н.С. Белогиной, Р.Н. Сунгатуллиной, А.Р. Хузина, Г.Н. Бакулиной, Н.В. Матвеевой, Г.В. Калининой, И.В. Лучковой [1, 2, 3, 4, 5].

В ставшей уже классической работе Я.В. Соколова и В.Я. Соколова «История бухгалтерского учета» отмечается, что, несмотря на отсутствие достоверных сведений о времени и месте возникновения учета, внутренний контроль начал развиваться как его функция практически сразу – первоначально для контроля за состоянием расчетов, затем, после возникновения инвентаризации, за сохранностью товарно-материальных ценностей [1].

Р.Н. Сунгатулина и А.Р. Хузин выделяют четыре этапа развития внутреннего контроля для зарубежных стран и пять для России. При этом авторами предполагается, что три первых этапа одинаковы в мировом масштабе, поскольку, основываясь на работах Соколова Я.В., Соколова В.Я., к первому этапу отнесен период до 3400 г. до н.э., а ко второму – с 3400 г. до н.э. до 1908 г. н.э. [4].

На наш взгляд, столь глубокая периодизация необходима для понимания исторических предпосылок развития внутреннего контроля, а для практической реализации современных целей, функций и организационных требований к внутреннему контролю наиболее конструктивным будет обзор эволюции этой формы контроля в отечественной учетной практике в ретроспективе последнего столетия.

Предлагаемая нами периодизация этапов развития внутреннего контроля в России приведена в табл. 1.

Поскольку область применения профессионального суждения лежит в плоскости, которая не регулируется нормативными актами или имеет рамочную регламентацию, необходимо рассмотреть совокупность нормативно-правовых актов, действующих в области внутреннего контроля.

На современном этапе роль, место, цель, функции и требования к системе внутреннего

контроля регулируются императивами различных отраслей права (рис.1).

Систематизация требований нормативных актов, определяющих обязанность, а в некоторых случаях и способы организации внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, позволяет сформулировать дополнительные классификационные признаки внутреннего контроля:

- по степени общественной значимости экономического субъекта;
- по стадии кругооборота капитала.

Целесообразность дополнительной классификации по степени общественной значимости экономического субъекта, на наш взгляд, объясняется необходимостью четкой идентификации обязательности внутреннего контроля в современном правовом поле и концептуальным различием между обязанностью контролировать только факты хозяйственной жизни субъекта (или отдельные их совокупности) и обязательностью организации внутреннего контроля не только финансово-хозяйственной деятельности, но и порядка ведения бухгалтерского учета в тех субъектах, которых можно отнести к общественно значимым по виду и (или) масштабу их деятельности, а также организационно-правовой форме. Именно такие признаки определяют необходимость проведения ежегодного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, а следовательно, и обязательность ведения дополнительного внутреннего контроля (ст. 19 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.).

По стадии кругооборота капитала предлагается различать внутренний контроль:

- снабженческо-заготовительной деятельности;
- производственной деятельности;
- продажи товаров (работ, услуг);

– изменения капитала.

Данная классификационная дифференциация обусловлена действующими отраслевыми нормами, определяющими внутренний контроль как процедуру, применимую для конкретной операции, группы операций, части деятельности. Первые три вида контроля чаще всего бывают предварительными и текущими, а последний – последующим.

Формы, методы и принципы внутреннего контроля являются объектами профессионального суждения специалистов в области бухгалтерского учета, поскольку не закреплены законодательно. При этом руководство экономических субъектов, аудиторские организации, индивидуальные аудиторы при организации внутреннего контроля и оценке исполнения требований ФЗ «О бухгалтерском учете» могут использовать:

– информацию Минфина России № ПЗ- 11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (письмо Минфина РФ от 25.12.2013 № 07-04-15/57289);

– приказ Росимущества от 26.08.2013 № 254 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации проверочной деятельности Ревизионных комиссий акционерных обществ с участием Российской Федерации»;

– приказ Росимущества от 20.03.2014 № 86 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы Комитетов по аудиту Совета директоров в акционерном обществе с участием Российской Федерации»;

– приказ Федерального агентства по управлению государственным имуществом от 04.07.2014 г. № 249 «Методические

рекомендации по организации работы внутреннего аудита в АО с участием РФ»;

– рекомендации Минтруда России от 08.11.2013 «Методические рекомендации по разработке и принятию организациями мер по предупреждению и противодействию коррупции»;

– Международные основы профессиональной практики внутренних аудиторов, принятые международным Институтом внутренних аудиторов (включая Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита);

– документ (концепция) COSO «Интегрированная концепция построения системы внутреннего контроля» (2013 г.);

– документ (концепция) COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» (2004 г.);

– Рекомендации Фонда развития бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля».

Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 и рекомендации Фонда развития бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» наиболее четко определяют цели, задачи, структуру, основные принципы и процедуры системы внутреннего контроля. Элементы системы, предложенные в рекомендациях, соответствуют модели COSO: контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля.

Политика внутреннего контроля – следующая область применения профессионального суждения, которая зависит от:

– организационной структуры;

– организационно-правовой формы;

- видов и масштабов деятельности;
- целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности;
- отношения руководства организации к контролю [6].

Периодичность и перечень контрольных процедур также устанавливаются руководством экономического субъекта самостоятельно, за исключением тех, которые установлены законодательством. Для формирования основы профессионального суждения в отношении наполнения системы внутреннего контроля рекомендуем подобранный нами набор процедур в зависимости от периодичности проведения контрольных мероприятий (табл. 3).

Наиболее сложной сферой применения профессионального суждения в отношении внутреннего контроля является оценка его эффективности.

Термин «эффективность» раскрывается практически во всех экономических словарях, поэтому для целей настоящей статьи используем определение, предложенное Б.А. Райзбергом, Л.Ш. Лозовским, Е.Б. Стародубцевой: «эффективность представляет собой относительный эффект, результативность процесса, операции проекта, определяемые как отношение эффекта, результата к затратам, расходам, обусловившим, обеспечившим его получение» [7].

Систематизация работ отечественных экономистов (табл. 4) показала, что проблема оценки, идентификации и выбора конкретных критериев эффективности внутреннего контроля хозяйствующего субъекта является актуальной на современном этапе развития ответственного учета по следующим причинам:

- отсутствие нормативной регламентации организации внутреннего контроля;

- вариативность типов экономических субъектов, видов и масштаба их экономической деятельности;

- отсутствие единых показателей эффективности, имеющих стоимостную оценку;

- сложность идентификации результата от проведения контрольных мероприятий и его соотнесение именно с организованной системой внутреннего контроля либо ее отсутствием.

Приведенные в таблице методики наглядно отражают современное состояние исследованности рассматриваемой проблемы и отсутствие в профессиональном сообществе единого подхода к оценке эффективности системы внутреннего контроля. Во многом такая ситуация обусловлена наличием законодательной нормы о необходимости организации внутреннего контроля, но отсутствием ее практической реализации на методологическом и методическом уровнях нормативного регулирования.

На наш взгляд, такой подход оправдан, поскольку позволяет при настройке системы внутреннего контроля отдельно взятого субъекта хозяйствования учитывать следующие допущения и оперативно устранять негативное влияние различных факторов:

- часть информации, используемой для целей внутреннего контроля, имеет исключительно качественные параметры и не может быть измерена количественно. В случае с эффективностью внутреннего контроля подобная информация, основанная на профессиональном суждении, превалирует;

- неизбежно существует определенная группа факторов, которые могут повлиять на эффективность внутреннего контроля в будущем, но предсказать их влияние в настоящем с необходимой точностью невозможно;

- любая система внутреннего контроля содержит в себе потенциальную возможность различных схем её реализации на практике, а любое экономическое действие может привести к многочисленным исходам;
 - качественные различия показателей, их многозначность и многомерность затрудняют получение обобщенного показателя качества функционирующей системы внутреннего контроля.
- Обобщение ранее изложенного позволяет сформулировать следующие выводы:
- нормативное регулирование внутреннего контроля в России в XX–XXI вв. развивалось от жесткой государственной регламентации до сочетания законодательного регулирования и применения профессионального суждения;
 - содержание внутреннего контроля зависит, помимо прочего, от признаков общественной значимости экономического субъекта и от стадии кругооборота капитала;
 - нормативные и рекомендательные положения по организации внутреннего контроля в России имеют примерно одинаковую структуру и соответствуют требованиям COSO;
 - перечень мероприятий и процедур внутреннего контроля формируется в зависимости от периода его проведения и имеет отличающееся содержание;
 - оценка эффективности внутреннего контроля в наибольшей степени является предметом профессионального суждения внутреннего контролера и руководства экономического субъекта и должна ориентироваться на количественные и качественные критерии, связанные со спецификой его деятельности.

Таблица 1**Этапы развития внутреннего контроля в России в ретроспективе последнего столетия**

Этап	Характерные черты внутреннего контроля
до 1917 г.	Часть бухгалтерского учета, выделение в качестве самостоятельного направления после появления первых акционерных обществ
1917–1991 гг.	Государственный контроль в форме внутриведомственных ревизий, расследований случаев хищений государственной собственности, нецелевого использования средств, коррупции
1992–2013 гг.	Передача контрольных функций аудиторским фирмам или, в случаях с государственными компаниями, использование дорыночной модели системы внутреннего контроля
2013 г. по настоящее время	Законодательно установленная обязанность экономических субъектов организовывать внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности

Источник: авторская разработка.

Таблица 2

Подходы к организации системы внутреннего контроля

Рекомендации Минфина России ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Рекомендации ФРБУ «Бухгалтерский методологический центр» Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля»
1. Общие положения	1. Общие положения
2. Элементы внутреннего контроля	2. Основные понятия и определения
3. Документирование внутреннего контроля	3. Общие требования к системе внутреннего контроля
4. Организация внутреннего контроля	4. Особенности построения системы внутреннего контроля над процессом подготовки финансовой отчетности
Приложения	5. Приложения
1. Оценка внутреннего контроля экономического субъекта	5.1 Пример политики по внутреннему контролю
2. Пример распределения полномочий и функций по организации и осуществлению внутреннего контроля экономическим субъектом, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам	5.2 Уровни зрелости системы внутреннего контроля
	5.3 Пример матрицы рисков и контролей
	5.4 Роли субъектов СВК в рамках «трех линий защиты»

Источник: Рекомендации Минфина России ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»; Рекомендации ФРБУ «Бухгалтерский методологический центр» Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля»

Таблица 3

Мероприятия и процедуры внутреннего контроля в зависимости от периода проведения

Периодичность проводимых мероприятий внутреннего контроля			
ежедневно	ежемесячно	ежеквартально	ежегодно
- мониторинг актуальности действующего законодательства в области учета; - проверка кассовых и банковских документов; - проверка правильности оформления кассовой книги/книги кассира-операциониста; - проверка соответствия информации в выписках банка, прилагаемых к документам	- инвентаризация кассы; - сверка данных учетных регистров с данными первичных документов; - проверка актуальности действующих договоров с контрагентами; - проверка актуальности договоров о полной/коллективной материальной ответственности; - проверка актуальности действующих доверенностей,	- проведение взаимной сверки расчетов с контрагентами; - сверка данных учетных регистров с показателями промежуточной отчетности; - проверка взаимоувязки показателей промежуточной отчетности; - анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта; - анализ плановых и фактических показателей для выявления зон риска, негативных факторов и разработки плана оперативных мероприятий	- инвентаризация активов и обязательств хозяйствующего субъекта; - сверка данных учетных регистров с показателями годового отчета; - проверка взаимоувязки показателей годового отчета; - составление плана внутренних проверок; - анализ положений учетной политики на предмет их соответствия действующему законодательству, масштабам, виду деятельности, объемам учетной информации; - анализ актуальности графика документооборота; - анализ актуальности рабочего Плана счетов; - анализ актуальности

	определяющих полномочия сотрудников, имеющих право подписи разрешительных документов разного уровня	по их устранению; - корректировка плана внутренних проверок	должностных инструкций сотрудников бухгалтерской службы; - анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта; - анализ плановых и фактических показателей по зонам риска, негативным факторам и разработка плана стратегии их устранения; - оценка эффективности действующей системы внутреннего контроля
Способы (методы) осуществления внутреннего контроля			
- проверка по форме; - проверка по существу; - арифметическая проверка	- инспектирование; - проверка регистров бухгалтерского учета по существу; - арифметическая проверка; - аналитические процедуры (сверка итогов регистров синтетического и аналитического учета, сравнение ключевых показателей с плановыми и данными за предыдущие месяцы, сопоставление данных прошедшего месяца с данными за аналогичный месяц предыдущих лет и др.)	- инспектирование; - арифметическая проверка; - повторное проведение контрольных процедур; - аналитические процедуры (сравнение ключевых показателей с плановыми и фактическими за предыдущие кварталы, сопоставление данных прошедшего квартала с данными за аналогичный квартал предыдущих лет и др.)	- инспектирование; - арифметическая проверка; - аналитические процедуры (сравнение ключевых показателей с плановыми и фактическими за предыдущие годы, среднеотраслевыми данными и др., качественная и количественная оценка эффективности действующей системы внутреннего контроля)

Таблица 4**Обзор методик анализа эффективности системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов**

Автор методики	Критерии оценки	Формализованное выражение оценки
Ю.А. Соколов, А.А. Оськина [8]	качественная эффективность	Эффективность деятельности организации (характеризуется показателями чистой прибыли и рентабельности активов); Надежность, полнота и своевременность финансовой информации (своевременность подготовки различных видов отчетности и отсутствие существенных ошибок, а также штрафов со стороны контролирующих органов) Соблюдение нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета Отсутствие недобросовестных действий со стороны персонала организации
	количественная эффективность	$KЭ = (Д - З) / З$ где КЭ – количественный показатель эффективности системы внутреннего контроля; Д – доходы, полученные от функционирования системы внутреннего контроля (определяются как неуплаченные в результате контрольных мер штрафы, пени, а также возможный ущерб от хищений); З – затраты на создание и функционирование системы внутреннего контроля
В.В. Белая [9]	качественный	Оценка эффективности проводится с помощью тестов,

	аспект	сгруппированных по элементам системы; ответам на вопросы присваиваются определенные баллы, что позволяет оценивать процент эффективности системы внутреннего контроля
	количественный аспект	Соотношение количества нарушений, выявленных системой внутреннего контроля организации и внешними проверяющими (аудиторами, налоговыми органами) Экономия от выявленных системой внутреннего контроля нарушений (возможные хищения, штрафы, пени) Затраты на функционирование системы внутреннего контроля, и доля таких затрат в общей сумме затрат экономического субъекта Соотношение количества проведенных и запланированных процедур внутреннего контроля Динамика эффективности системы внутреннего контроля (темпы роста выше перечисленных показателей)
Н.Н. Шульга, И.Г. Михайлова [10]	действенность	Действенность - соблюдение базовых принципов внутреннего контроля и выполнение плана проверок субъектами внутреннего контроля
	результативность	Результативность – отсутствие нарушений, выявленных контролирующими органами, и фактов повторения ранее выявленных ошибок и искажений
И.Н. Федоренко [11]	абсолютный показатель	$P = Y_1 * N_1 - Y_2 * N_2$ где P – результат от внедрения системы внутреннего контроля эмитента ценных бумаг $Y_{1,2}$ – размер возможных убытков в результате размещения акций (до и после внедрения системы внутреннего контроля соответственно) $N_{1,2}$ – вероятность возникновения неблагоприятных событий, которые могут вызвать убытки (до и после внедрения системы внутреннего контроля соответственно)
	относительный показатель	Отношение результата от внедрения системы внутреннего контроля эмитента ценных бумаг к затратам на создание такой системы
О.Г. Вандина [12]	тестовые процедуры	–
	математические модели, основанные на сравнении затрат и результатов	–
	количественная и качественная оценка результатов деятельности организации	–
Е.В. Худякова [13]	прямые	Способ основан на корреляционной модели и позволяет выявить пропорцию изменения прибыли организации в зависимости от изменения затрат на внутренний аудит
	косвенные	$ККО = (K_1 + K_2 + \dots + K_n) * Z_n / Z_0$ где ККО – коэффициент качественной оценки деятельности специализированного контрольного подразделения; K_1, K_2, \dots, K_n – корректирующие коэффициенты качества внутреннего контроля (отражают достижение целей контроля; принимают значение от 0 до 1); Z_n – количество выполненных процедур внутреннего контроля в интервале от 0 до n; Z_0 – общее количество запланированных процедур внутреннего контроля.
Е.Л. Менчикова [14]	Кадровый состав сотрудников службы внутреннего контроля	Оценка профессиональных навыков сотрудников, уровня образования Укомплектованность штата службы внутреннего контроля

Б.Н. Соколов, В.В. Рукин [15]	Эффективность контрольных процедур	Уровень охвата контролем различных бизнес-процессов Уровень выявления нарушений системой внутреннего контроля, их предупреждение
	Степень внедрения новых методик и технологий	Степень автоматизации работы СВК Оценка разработанности методик и положений, применяемых службой внутреннего контроля Оценка степени внедрения новых методик, средств автоматизации
	Результативность деятельности внутреннего контроля	Уровень выполнения плана проверки Обзор значимости выявленных рисков Экономический эффект от выполнения рекомендаций службы внутреннего контроля
	Показатели объема контроля	Количество проведенных мероприятий внутреннего контроля, средние затраты времени на одну проверку, среднее число проверок на одного сотрудника
	Показатели результатов контроля	Сумма выявленных недостатков, хищений
	Показатели эффективности контрольных процедур	Взыскание материального ущерба, выработка оптимальной учетной политики, сокращение штрафных санкций налоговых органов, сокращение отдельных видов расходов, наказание виновных лиц и другие

Рисунок 1

Нормативное регулирование организации внутреннего контроля субъектов хозяйствования в РФ



Список литературы

1. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета. М.: Магистр, 2011. С. 24.
2. *Чая В.Т., Гогия К.А.* Контроль и аудит: история становления, этапы развития в России и Абхазии // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 3.
3. *Белогина Н.С.* Периодизация развития и современное состояние внутреннего финансового контроля // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2014. № 4. С. 129
4. *Сунгатуллина Р.Н., Хузин А.Р.* История развития внутреннего контроля // Казанская наука. 2014. № 12. С. 106–109.
5. *Бакулина Г.Н., Матвеева Н.В., Калинина Г.В., Лучкова И.В.* Эволюция внутреннего контроля // Вестник Рязанского государственного агротехнологического университета им. П.А. Костычева. 2013. № 2 (18). С. 77–80.
6. *Павлова Ю.А.* Финансовый контроль, его формы и характеристика, основные задачи внутреннего контроля // Учет и статистика. 2010. № 17. С. 40–45.
7. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 2006. 495 с.
8. *Соколов Ю.А., Оськина А.А.* Методика оценки эффективности системы внутреннего контроля кредитной организации на основе затратно-целевого подхода // Известия высших учебных заведений. Серия: экономика, финансы и управление производством. 2013. № 1. С. 34–38.
9. *Белая В.В.* Подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля малых предприятий // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 3. С. 207–214.
10. *Шульга Н.Н., Михайлова И.Г.* Неотъемлемые ограничения эффективности внутреннего контроля // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. 2013. №2(46). С. 202–207.
11. *Федоренко И.Н.* Эффективность внутреннего контроля эмитентов как условие экономической безопасности торгов на фондовых биржах // Вестник Урфу. Серия: экономика и управление. 2012. № 6. С. 102–107.
12. *Вандина О.Г.* Методы анализа при оценке качественных характеристик системы внутреннего контроля // Управленческий учет. 2012. № 6. С. 102–107.
13. *Худякова Е.В.* Об эффективности специализированного внутреннего контроля в коммерческих банках // Деньги и кредит. 2008. № 6. С. 58–60.
14. *Менчикова Е.Л.* О роли внутреннего контроля при минимизации рисков экономического субъекта // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 35–38.
15. *Соколов Б.Н., Рукин В.В.* Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. 442 с.

AREAS OF PROFESSIONAL JUDGEMENT APPLICATION IN INTERNAL CONTROL

Svetlana V. PANKOVA^{a,*}, Elena V. SATALKINA^b

^a Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
fef@mail.osu.ru

^b JSC Orenburg Airlines, Orenburg, Russian Federation
elena.satalkina@mail.ru

*Corresponding author

Article history:

Received 1 April 2016

Accepted 4 April 2016

JEL classification: E22, G01,
G14, G17

Keywords: professional
judgment, accountant, internal
control, efficiency, estimation

Abstract

Importance The article considers challenges of internal control organization that require professional judgment in accounting.

Objectives The objective is to identify areas of internal control that are regulated through the application of professional judgment by accountant or internal auditor, and to formulate recommendations on the audit process organization.

Methods The methodology of the study relies on the concept of professional judgment and development of the control function of accounting. We also employ monographic, logical and analytical methods.

Results The paper proposes an approach to periodization of internal control development and its statutory regulation in Russia over 20th–21st centuries. We distinguish additional classification features of the internal control as an institution and a process, offer recommendations on the content of internal control procedures depending on the period of its implementation, review methods for internal controls analysis.

Conclusions and Relevance The internal control, in addition to its regulation by legislation, is a sphere, where accountants and internal auditors apply their professional judgment. Based on the principles of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), for efficient control it is necessary to create a policy of internal control, applying a variety of activities and procedures depending on the period of their implementation.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Sokolov Ya.V., Sokolov V.Ya. *Istoriya bukhgalterskogo ucheta* [History of accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2011, p. 24.
2. Chaya V.T., Gogiya K.A. *Kontrol' i audit: istoriya stanovleniya, etapy razvitiya v Rossii i Abkhazii* [Control and auditing: the history of formation, development stages in Russia and Abkhazia]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 3.
3. Belogina N.S. *Periodizatsiya razvitiya i sovremennoe sostoyanie vnutrennego finansovogo kontrolya* [Periods of development and state-of-the-art of internal financial control]. *Vestnik UrFU. Seriya ekonomika i upravlenie = Bulletin of Ural Federal University. Series Economics and Management*, 2014, no. 4, p. 129.
4. Sungatullina R.N., Khuzin A.R. *Istoriya razvitiya vnutrennego kontrolya* [The internal control: history of evolution]. *Kazanskaya nauka = Kazan Science*, 2014, no.12, pp. 106–109.
5. Bakulina G.N., Matveeva N.V., Kalinina G.V., Luchkova I.V. *Evolyutsiya vnutrennego kontrolya* [The evolution of internal control]. *Vestnik Ryazanskogo gosudarstvennogo agrotekhnologicheskogo universiteta im. P.A. Kostycheva = Herald of Ryazan State Agrotechnological University Named after P.A. Kostychev*, 2013, no. 2 (18), pp. 77–80.

6. Pavlova Yu.A. Finansovyi kontrol', ego formy i kharakteristika, osnovnye zadachi vnutrennego kontrolya [Financial control: its forms, characteristics, and major objectives]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2010, no. 17, pp. 40–45.
7. Raizberg B.A., Lozovskii L.Sh., Starodubtseva E.B. *Sovremenniy ekonomicheskii slovar'* [Modern Dictionary of Economics]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006, 495 p.
8. Sokolov Yu.A., Os'kina A.A. Metodika otsenki effektivnosti sistemy vnutrennego kontrolya kreditnoi organizatsii na osnove zatratno-tselevogo podkhoda [Methods of assessing the efficiency of the internal control systems of the credit institution on the basis of cost-based approach]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Seriya: ekonomika, finansy i upravlenie proizvodstvom = News of Higher Educational Institutions. Series: Economy, Finance, and Production Management*, 2013, no. 1, pp. 34–38.
9. Belaya V.V. Podkhody k otsenke effektivnosti sistemy vnutrennego kontrolya malykh predpriyatii [Approaches to evaluating the efficiency of the internal control system of small businesses]. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiya = Economics and Management: Analysis of Trends and Development Prospects*, 2013, no. 3, pp. 207–214.
10. Shul'ga N.N., Mikhailova I.G. Neot'emleme ogranicheniya effektivnosti vnutrennego kontrolya [Inherent limitations of internal control's effectiveness]. *Vestnik Belgorodskogo universiteta kooperatsii, ekonomiki i prava = Herald of Belgorod University of Cooperation, Economics and Law*, 2013, no. 2 (46), pp. 202–207.
11. Fedorenko I.N. Effektivnost' vnutrennego kontrolya emitentov kak uslovie ekonomicheskoi bezopasnosti torgov na fondovykh birzhakh [The issuer's internal control effectiveness as a condition for the economic security of trading on stock exchanges]. *Vestnik Urfu. Seriya: ekonomika i upravlenie = Bulletin of Ural Federal University. Series Economics and Management*, 2012, no. 6, pp. 102–107.
12. Vandina O.G. Metody analiza pri otsenke kachestvennykh kharakteristik sistemy vnutrennego kontrolya [Methods of analysis in assessing the quality characteristics of the internal control system]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2012, no. 6, pp. 102–107.
13. Khudyakova E.V. Ob effektivnosti spetsializirovannogo vnutrennego kontrolya v kommercheskikh bankakh [On specialized internal control efficiency in commercial banks]. *Den'gi i kredit = Money and Credit*, 2008, no. 6, pp. 58–60.
14. Menchikova E.L. O roli vnutrennego kontrolya pri minimizatsii riskov ekonomicheskogo sub"ekta [On the role of internal controls in minimizing the risks of the economic entity]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2013, no. 6, pp. 35–38.
15. Sokolov B.N., Rukin V.V. *Sistemy vnutrennego kontrolya (organizatsiya, metodiki, praktika)* [Internal control systems (organization, methodology, practice)]. Moscow, Ekonomika Publ., 2007, 442 p.