

УДК 336.6

М.С. Каплина

Новочеркасский инженерно-мелиоративный институт им. А.К. Кортунова – филиал
ФГБОУ ВО «Донской государственный аграрный университет», г. Новочеркасск,
email: walletguide@yandex.ru

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В МАЛЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля, задачи внутреннего контроля, строительство, строительные организации, модель COSO.

Статья посвящена теоретическим аспектам формирования системы внутреннего контроля в организациях малого бизнеса в сфере строительства. Проанализированы нормативно-правовые документы, регламентирующие внутренний контроль в Российской Федерации и зарубежная практика организации систем внутреннего контроля, описана классификация задач системы внутреннего контроля в зависимости от точек зрения интерпретации «внутреннего контроля» разными авторами, сформулированы объекты и субъекты внутреннего контроля для малых строительных организаций. Представленные результаты исследования позволят обеспечить базу для формирования системы внутреннего контроля в организациях строительной отрасли малого и среднего бизнеса.

М.С. Kaplina

Novocherkassk Engineering and Reclamation Institute named after A.K. Kortunova – a branch
of the Don State Agrarian University, Novocherkassk, email: walletguide@yandex.ru

THEORETICAL ASPECTS OF THE FORMATION OF AN INTERNAL CONTROL SYSTEM IN SMALL ORGANIZATIONS OF THE CONSTRUCTION INDUSTRY

Keywords: internal control, internal control system, internal control tasks, construction, construction organizations, COSO model.

The article is devoted to the theoretical aspects of the formation of an internal control system in small business organizations in the construction industry. The legal documents regulating internal control in the Russian Federation and foreign practice of organizing internal control systems are analyzed, the classification of the tasks of the internal control system is described depending on the points of view of the interpretation of “internal control” by different authors, the objects and subjects of internal control of small construction organizations are formulated. The presented results of the study will provide a basis for the formation of an internal control system in organizations of the construction industry of small and medium-sized businesses.

Строительство, обеспечивая, с одной стороны, базу развития производительных сил, с другой – жилищные условия для населения, выполняет первоочередную задачу экономики страны. Стагнация развития данной отрасли приводит к необратимым социально-экономическим последствиям: снижению экономических показателей других отраслей экономики, к неудовлетворительным с точки зрения техники безопасности условиям работы человека, социальной напряженности.

В настоящее время неудовлетворительное финансовое положение предприятий строительной отрасли во многом обусловлено рисками, как внешней среды, так и внутренней. В этой связи прак-

тическая значимость решения вопросов по созданию комплексной системы над контролем возможных рисков в организациях малого бизнеса в строительной отрасли имеет первостепенное значение. Основными проблемами, с которыми сталкиваются малые строительные компании (как правило, они выступают в роли подрядчиков и застройщиков) труднодоступность банковских кредитов, недостаточность и задержка авансов от заказчиков, рост цен на стройматериалы. Кроме того, опасаясь дальнейшей инфляции, подрядчики и вовсе перестали участвовать в конкурсах из-за высоких рисков, и многие стройки не находят застройщика. Эксперты утверждают, что: «низкая мотивация подрядчиков будет

сохраняться до стабилизации рыночных цен на материалы и оборудование» [1]. Еще одной проблемой является неотлаженная договорная работа с заказчиком возврат дебиторской задолженности.

Сохранение малого бизнеса как основы любой рыночной экономики в непростых экономических условиях возможно посредством создания комплексной системы контроля над возникающими рисками в процессе инвестиционно-строительной деятельности. Это позволит повысить конкуренцию на строительном рынке и обеспечить равновесные цены на строительную продукцию. Практика показывает, что система внутреннего контроля как целостная система в строительных компаниях отсутствует. Сотрудники строительных организаций не имеют должной квалификации анализа рисков, не имеют единой взаимоувязанной системы контроля и управления. В то же время система внутреннего контроля важна и является основной составляющей современного строительства.

Цель исследования

Цель настоящего исследования состоит в выявлении элементов системы внутреннего контроля и особенностей построения системы внутреннего контроля в строительных организациях на базе результатов анализа теоретических связанных и методических основ предприятия аспектов внутреннего контроля первой.

Материал и методы исследования

Методологическая база исследования сформирована на основе применения таких методов познавательной деятельности как анализ, синтез и логический метод, метод сравнений. В ходе исследования применялся также системный метод исследования, который использовался для выявления взаимосвязи различных отношений в рассматриваемой области.

Результаты исследования и их обсуждение

Впервые о таком понятии как «внутренний контроль» мир узнал из закона, принятого в 1977 году Закон о коррупции за рубежом в США., который имел своей целью недопущения коррупции внутри

крупных компаний и требовал от компаний введения программ внутреннего контроля [2]. В 2002 году, там же в США, вышел в свет закон Сарбейнса– Оксли (Sarbanes – Oxley Act, SOX). Руководство компании обязали проводить постоянную оценку деятельности организаций на основе воздействия контрольных процедур и деятельности компании для подтверждения эффективности СВК. В зарубежной научной школе внутренний контроль широко освещен и имеет прочную научную базу. Наиболее известные и получившие распространение представлены на рис. 1.

В результате анализа зарубежных моделей можно сделать вывод о том, что именно модель COSO и ее принципы положены в основу всех моделей контроля, предложенных позднее. Ключевым моментом при постановке модели COSO стал оптимальный баланс между прибыльностью компании и рисками. Позднее документ был доработан, и последняя редакция вышла в 2013 году. Модель COSO, по мнению экспертов [2], является наиболее универсальной. Кроме того, именно эту модель Банк России предлагает к использованию, поскольку, как отмечает Э.А. Джойс и А.А. Симаков: «...она легла в основу требований и рекомендаций по осуществлению внутреннего контроля, изданных как государственными органами, так и профессиональными объединениями» [3].

Интерес к внутреннему контролю организаций растет и исследователями данной категории российской высшей научной школы рассматриваются различные подходы к классификации контроля. Внутренний контроль широкого в литературе трактуется розничной поразному (рис. 2).

Как процесс, внутренний контроль экономисты рассматривают в соответствии с международным документом «Концептуальные основы внутреннего контроля» (Internal control – Integrated framework), подготовленном COSO.

Внутренний контроль рассматривается как вид деятельности в работах Дедищева А.В., Скобара В.В. и др. [4]. Так, по их мнению, это: «...деятельность органов управления, продвижения подразделений и сотрудников),

более направленная на внутренней достижение эффективности особенности и результативности финансово-хозяйственной деятельности, эффективности первой управления активами конечный и пассивами, управления продвижении рисками». При этом Кубатиева Л.Н. отмечает, что существует в настоящее время два основополагающие модели контроля как деятельности: правовой и риск-ориентированной. В рамках последней модели она рассматривает внутренний контроль как деятельность, направленную на снижение рисков организации [5].

Многие ученые трактуют внутренний контроль как внутрихозяйственный контроль [6]. Мнение о том, что внутренний контроль является также функцией или частью системы управления является очень распространенным.

Интересен подход к определению внутреннего контроля Терюхова В.Е. как инструмента управления рисками. При этом, по его мнению, : «внутренний аудит – оценка эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля на уровне совета директоров» [7,14].

И четвертая группа авторов, считают, что внутренний контроль – это система. Так, например, Смагина А.Ю. считает, что «внутренний контроль – это часть системы управления как всей организацией в целом, представляющая собой систему мер, организованных руководством объекта с целью повышения эффективности исполнения сотрудниками своих должностных обязанностей» [8].

Носкова Ю.С. и Ошуркова П.А. считают контроль одним из элементов системы контроллинга [10]. Однако, основываясь на анализе модели COSO Э.А. Джойс, А.А. Симаков А.А. пришли к выводу в своей работе «Проблематика управления рисками организаций при осуществлении внутреннего контроля и внутреннего аудита»: «...внутренний контроль должен охватываться отдельной системой регулирующих актов, отличной от внутреннего аудита» [3].

Исследовав, возможные точки зрения следует сделать вывод, что все вышеприведенные взгляды на внутренний контроль сходны в одном – в том, что контроль присущ управлению. «Вне

управления контроля быть не может»– считает Кубатиева Л.Н. [9]. Таким образом, в отношении факторов системы внутреннего распределением контроля имеется товаро множество вопросов [11], обусловивших уходящие необходимость продолжения отличительным научных исследований элементы в этом направлении.

Задачи системы внутреннего контроля будут различными в зависимости от того, что руководитель строительной организации понимает под этим понятием. На рис. 3 представим задачи системы внутреннего контроля в зависимости от интерпретации данного понятия авторами. Безусловно, все представленные на рис.3 задачи важны в целях повышения эффективности функционирования основной деятельности и поддержания стабильной работы организации. Однако, согласимся с Егоровой Е.Н., которая поясняет что, «...в состоянии нестабильности компании процесс предотвращения рисков в системе внутреннего контроля становится приоритетным» [12].

Система внутреннего контроля строительной малой организации включает субъект управления, объект контроля, предмет контроля. Объект, субъект и предмет внутреннего контроля малых строительных организаций тесно связаны между собой. Их взаимосвязь продемонстрируем на схеме, приведенной на рис. 4. В настоящее время в практике внутренний контроль строительный организаций сводится к функциям бухгалтерского учета. Как любая система, система внутреннего контроля предприятия должна состоять из элементов: контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля.

Организованная система внутреннего удобством контроля не гарантирует еще удобством достижение целей строительной компании, торговых но создает системе больше возможностей этом для обнаружения разделении и предотвращения ошибок. В данном исследовании автор рассматривает организации малого бизнеса, для которых характерен ряд специфических особенностей (рис. 5) [3].

Модель COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), 1992г.	•Описывает модель внутреннего контроля, интегрированный во все бизнес-процессы организации, основные цели и компоненты СВК, концепцию управления рисками. Построение системы осуществляется индивидуально, опираясь на цели деятельности хозяйствующего субъекта. В стандарте описано содержание и подробно освещен организационный аспект построения СВК
ИСО (Международная организация по стандартизации), 1994 г.	•Риск-ориентированный подход к управлению организацией и не содержат напрямую сущность внутреннего контроля и подходов к его организации. Стандарты рассматривают только некоторые элементы СВК: систему управления рисками и информационную среду
CoCo (Канадским институтом сертифицированных бухгалтеров), 1995г.	•В данной модели большее внимание уделяется контрольной среде, в то же время организационная структура и субъекты ВК описаны не так подробно, модель не пригодна как руководство по определению организационного аспекта СВК
Модель AMF, 2007г.	•содержит требования и описывает основные подходы к системе риск-менеджмента и ВК к игрокам и таким продуктам, как: финансовые рынки, листинговые компании, финансовые операции, финансовые посредники, продукты коллективных инвестиций и т. д.
Модель FRC, 2014г.	•понятия риск-менеджмента и внутреннего контроля интегрированы и не рассматриваются по отдельности, построение СВК опирается на стратегию деятельности компании, организационная структура и субъекты ВК описаны на общеорганизационном уровне, модель не пригодна как руководство по определению организационного аспекта СВК

Рис. 1. Характеристика зарубежных моделей внутреннего контроля

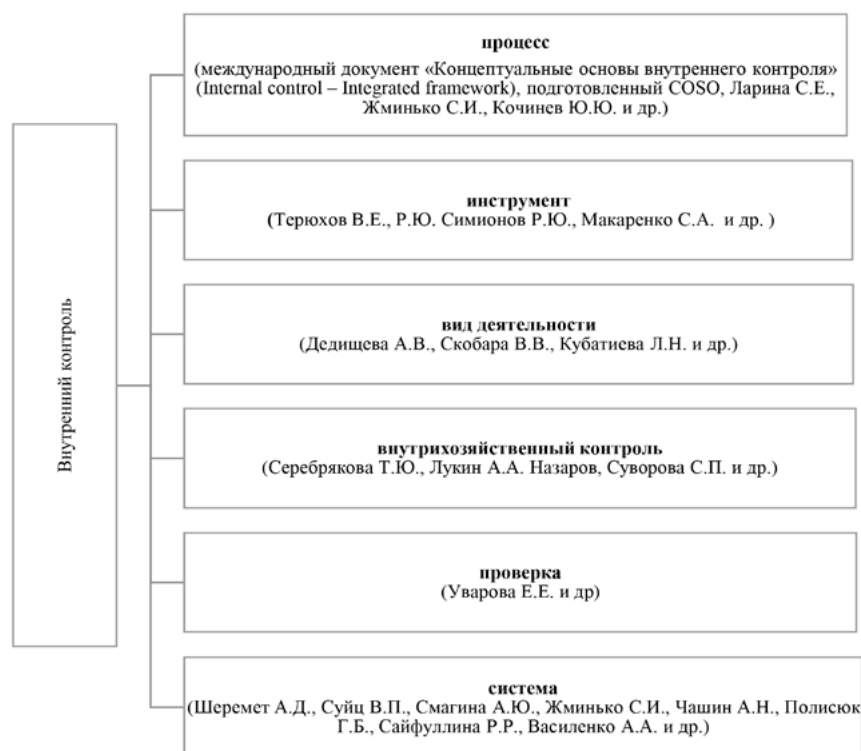


Рис. 2. Трактовка внешней внутреннего контроля изыскание у различных авторов

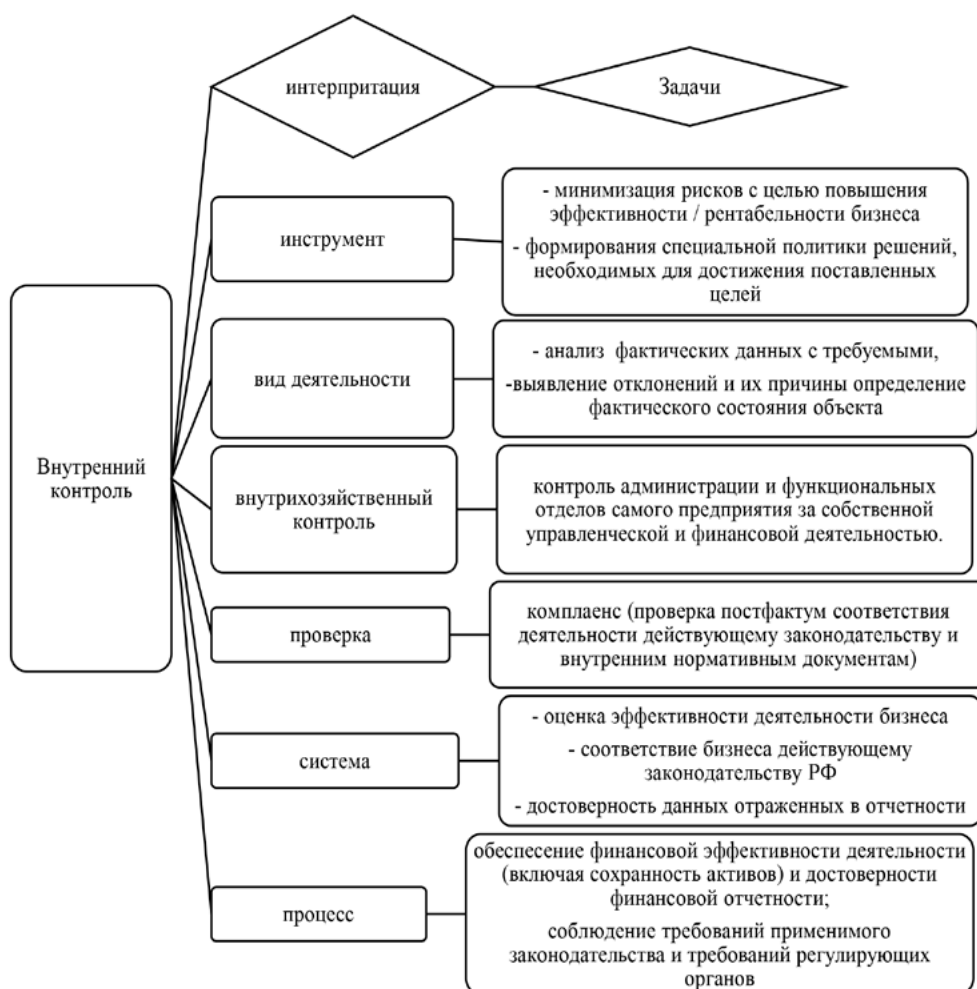


Рис. 3. Задачи системы внутреннего контроля



Рис. 4. Объекты внутреннего контроля в строительных организациях малого и среднего бизнеса

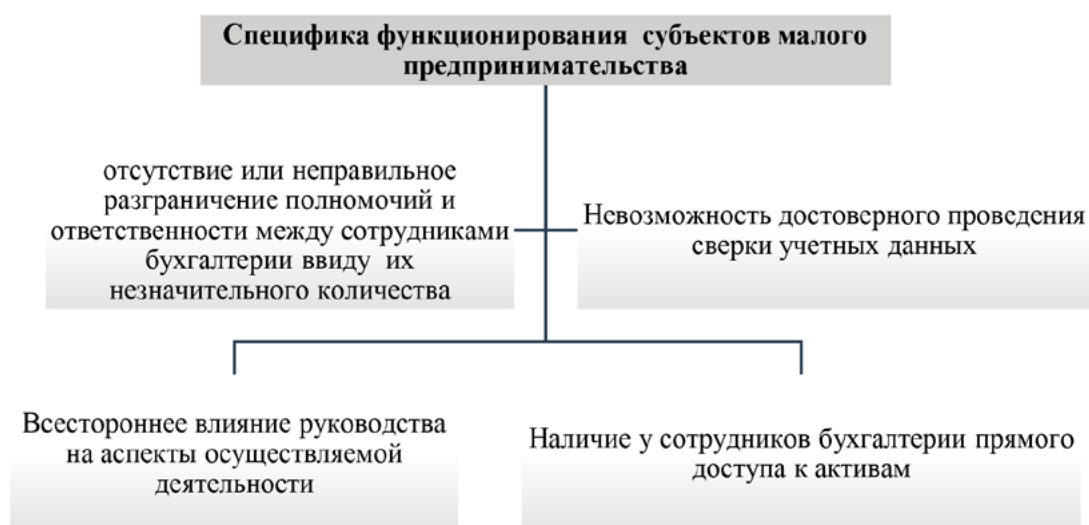


Рис. 5. Специфические особенности организации системы внутреннего контроля в организациях малого бизнеса

Таблица 1

Примеры нормативно-правовых актов Российской Федерации, регламентирующих организацию и ведение внутреннего контроля в организациях

Нормативно-правовой акт	Примечание
Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 20.10.2022) «О бухгалтерском учёте»	«Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни»
Письмо Минфина России от 25 декабря 2013 г. №07-04-15/57289, к которому прилагается информационный документ №ПЗ-11/2013	внутренний контроль трактуется как система процесс, целью которого является информационное получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает эффективную и результативную деятельность, в том числе, включающую достижение финансовых и операционных показателей сохранность активов, прибыли достоверность и своевременность также бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, соблюдение применимого законодательства, направленного на совершение фактов хозяйственной жизни и ведение бухгалтерского учета.
Федеральный закон от 19 июля 2018 г. № 209-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об акционерных обществах»	С 1 января 2021г. обязательна организация управления рисками и внутреннего контроля, а также осуществление внутреннего аудита.
Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля»	Установил требования к организации системы внутреннего контроля. Акцент был сделан на необходимости организации внутреннего контроля по пяти компонентам, аналогичным и модели COSO.
ст. 105.26 Налогового кодекса РФ. (ред. от 26.03.2022)	Разъясняет, что проверка суммовых критериев проводится при подаче заявления о налоговом мониторинге, вместе с заявлением представляются следующие документы, в том числе внутренние документы, регламентирующие систему внутреннего контроля (СВК)
Приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@.	Утвержден пакет документов, регламентирующие СВК: – Контрольные процедуры организации, осуществляемые в целях налогового мониторинга; – Информация об организации СВК; – Оценка уровня организации СВК.

продолжение табл. 1

окончание табл. 1	
ст. 65.1 Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 07.10.2022) «Об акционерных обществах»	Совет директоров должен устанавливать принципы и подходы по внутреннему контролю и утверждать документы соответствующего уровня в этой области.
Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н).	Регламентирует обязательное изучение системы внутреннего контроля аудиторами. Изучение организации и ее окружения, осуществляется аудитором методами, разработанными самостоятельно и в той степени, в которой аудитор считает нужным

Макаренко С.А. отмечает в своей работе «Развитие теоретико-методологических основ внутреннего контроля финансового результатов», что для «... конкретного предприятия необходимо определять набор потребностей и возможностей, обуславливающих организацию внутреннего контроля финансовых результатов и выбор его формы, учитывая при этом специфику деятельности экономического субъекта» [3], например, такую как инвестиционно-строительная деятельность.

Существующие исследования нормативно-правовой базы РФ посвящены, как правило, внутреннему аудиту. Внутренний контроль же в Российской Федерации законодательно определен достаточно пространно: нет четких рекомендаций по построению системы внутреннего контроля, не прописаны объекты контроля и методы. Нормативно-правовые документы, регламентирующие внутренний контроль РФ, представлены в табл. 1.

Исследование показало, что значительное количество проблемных вопросов, подходы к решению которых рекомендовались в Кодексе корпоративного управления, были разрешены на уровне законодательства и ведомственных нормативных актов. Следует отметить, что многие вопросы не смогут быть учтены в нормативно-правовых актах и в будущем, так как дизайн системы внутреннего контроля определяет специфика основной деятельности. Невозможно учесть специфику всех видов экономической деятельности, в том числе, и «строительство». Кроме того, законодательные акты не успевают за деловой

практикой и многие вопросы, связанные с СВК носят во многом этических характер, который легко прописать в Кодексе, разделе 5 «Принципы корпоративного управления». В данном разделе прописывается особенности организации системы внутреннего контроля и управления рисками. Кроме того, исследование нормативно-правовых актов показало, что в России отсутствует торговых бухгалтерский стандарт развивающейся по руководству торговых в части организации также системы внутреннего контроля. Со стороны налогового законодательства при постановке организации на налоговый мониторинг, организация системы внутреннего контроля обязательна [13]. Налоговым кодексом приводится перечень внутренних документов, регламентирующих систему внутреннего контроля (СВК), которые налогоплательщики должны приложить к заявлению о переходе на налоговый мониторинг.

Выводы

Подводя итог, отметим, что на сегодняшний день система регулирующих норм в области организации системы внутреннего контроля в Российской Федерации несовершенна и находится в стадии становления. Система внутреннего контроля должна быть организована во всех организациях независимо от размера, вида деятельности (требование №402-ФЗ). Однако в нормативно-правовых актах не прописан алгоритм организации внутреннего контроля для каждого вида экономического вида деятельности, в том числе и сферы строительства. Необходимо

разработать типовые рекомендации по созданию системы внутреннего контроля для каждого вида деятельности, в частности «Строительство», что упростит работу руководителей в этом направлении, особенно для малых организаций, которые испытывают нехватку квалифицированных кадров. Классификация задач системы внутреннего

контроля в зависимости от точек зрения интерпретации «внутреннего контроля» разными авторами и принципов организации системы внутреннего контроля в данной статье, с учетом особенностей специфики строительной деятельности позволит обеспечить базу для формирования системы внутреннего контроля в организациях строительной отрасли.

Библиографический список

1. Андрианова Д. Подрядчики не выходят на стройки // Газета «Коммерсантъ» № 61 от 08.04.2022. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5295785> (дата обращения 25.11.2022).
2. Пименов Д.М., Демина Т.Ю., Дыбина И.В. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организаций реального сектора экономики в целях обеспечения результативности финансово-хозяйственной деятельности // *Управленческий учет*. 2021. № 7-2. С. 556-564.
3. Джойс Э.А., Симаков А.А. Проблематика управления рисками организаций при осуществлении внутреннего контроля и внутреннего аудита // *Аудиторские ведомости*. 2021. № 3. С. 68-71.
4. Дедищев А.В. Благополучие акционеров: внешний и внутренний контроль над корпорацией. М.: Дело АНХ, 2014. 232 с.
5. Кубатиева Л.М. Организация внутреннего контроля как ограничителя рисков хозяйственной деятельности // *Аудиторские ведомости*. 2022. № 2. С. 16-19.
6. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: ИНФРА-М, 2016. 328 с.
7. Терюхов В.Е. Актуальность интеграции процессов управления рисками и внутреннего контроля/ аудита // *Аудиторские ведомости*. 2022. № 3. С. 50-54.
8. Смагина А.Ю. Налоговые риски и способы их минимизации как объект системы внутреннего контроля в коммерческих организациях // *Вестник НГИЭИ*. 2016. № 11 (66). С. 1264-132.
9. Кубатиева Л.М. Организация внутреннего контроля как ограничителя рисков хозяйственной деятельности // *Аудиторские ведомости*. 2022. № 2. С. 16-19.
10. Хмелев С.А. Создание службы внутреннего контроля в системе экономической безопасности предприятия // *Вектор Науки Тольяттинского Государственного Университета*. 2011. № 1. С. 285-288.
11. Сычев Н.Г. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов. М.: Финансы и статистика, 2016. 754 с.
12. Егорова Е.Н. Внутренний контроль и управление рисками как факторы влияния на достоверность бухгалтерской информации // *Вестник алтайской академии экономики и права*. 2022. № 6. С. 238-242.
13. Каплина М.С., Жукова Т.В. Налоговый мониторинг – цифровая революция российской налоговой системы // *Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление*. 2022. № 9 (148). С. 7-15.
14. Карсукова А.Э., Антонченко Д.И., Каплина М.С. Оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля // *Вектор экономики*. 2019. № 12 (42). С. 4.