

УДК 657

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОНЦЕПТУАЛЬНОЙ МОДЕЛИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Ельчанинова Ольга Викторовна  
Ставропольский государственный аграрный университет  
Ставрополь, Россия  
orcid: 0000-0002-1941-3142  
e-mail: Elchaninovaov@yandex.ru

**Введение.** На современном этапе развития отечественной учетной науки аспекты, предполагающие проведение учетных процедур с целью внутреннего контроля, занимают значительное место в управлении финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Внутренний контроль, который является частью системы бухгалтерского учета, является способом обнаружения недостатков системы и информационным источником для принятия адекватных управленческих решений. В статье представлена концепция построения эффективной системы внутреннего контроля запасов в бюджетных учреждениях. Для этого сформулированы цели, задачи и функциональные особенности системы внутреннего контроля запасов, установлены объекты и субъекты контроля. **Методология.** Теоретической основой обзорной части статьи послужили опубликованные результаты исследований отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. В процессе исследования применялись общенаучные методы, такие как наблюдение, сравнение, систематизация и обобщение. **Результаты.** Разработана концептуальная модель построения системы внутреннего контроля запасов, объединяющая все основные составляющие внутреннего контроля. Сформированы рекомендации по методическому обеспечению контрольной функции бухгалтерского учета. **Выводы.** Разработанная концептуальная модель организации системы внутреннего контроля учитывает специфику учетных процедур с целью внутреннего контроля в бюджетных учреждениях. Применение предлагаемой в статье методики позволит избежать формализации контрольных процедур, что повысит эффективность системы внутреннего контроля.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, бухгалтерский учет, запасы, контрольные процедуры, учетная информация

### Введение

Важнейшим элементом ресурсной базы бюджетного учреждения выступают запасы. Их состав разнообразен, специфика учета и контроля также зависит от вида и назначения запасов, особенностей приобретения, условий хранения, использования и списания. Все эти факторы определяют важность формирования эффективной системы контроля учетных процессов, связанных с движением запасов. В условиях достаточно длительного периода реформирования бухгалтерского учета организаций государственного сектора бухгалтерские службы зачастую формализуют контрольный процесс, ограничиваясь упоминанием в приказе об учетной политике соответствующего раздела. Однако для целей наиболее эффективного управления хозяйственной деятельностью необходимо обеспечить выполнение системой бухгалтерского учета не только информационной, но и контрольной и аналитической функций.

За последние годы нормативное регулирование в области бухгалтерского учета и контроля организаций государственного сектора претерпело значительные реформации. Преобразование нормативно-правовых актов обусловлено стремлением сблизить национальные правовые акты с международными стандартами. В этой связи интерес представляют исследования в области бухгалтерского учета, проведенные за-

рубежными авторами. G. D. Carnegie и С. J. Napier провели исторические параллели в развитии бухгалтерского учета [10]. R. Gray и А. Brennan популяризировали исследования об учетных записях социального характера [11]. Контрольные функции бухгалтерского учета рассматривают в своих статьях F. Giraoud, P. Zarlowski [12], O. Saulpic, W. Nixon, J. Burns [14], P. Langevin, C. Mendoza [15], а R. L. Rosner [13] и D. Kanniah [16] в своих работах представляют нестандартные подходы к организации учета и контроля. Однако попытки использовать зарубежный опыт в отечественном учете без реформ законодательства в области бюджетного учета и трансформации международных стандартов под специфику отечественной бюджетной системы обречены на неудачу.

Для проведения реформ была составлена Программа, в соответствии с которой ежегодно в действие вводятся стандарты в области бухгалтерского учета и отчетности. В рамках Программы реформирования бухгалтерского учета организаций государственного сектора Приказом Министерства финансов РФ был утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»<sup>1</sup> (далее – СГС «Запасы»). Стандартом установлены единые подходы к организации бухгалтерского учета активов, относящихся к запасам, а также требования к информации о них, раскрываемой в отчетности. На основе положений СГС «Запасы» следует формировать контрольную среду, касающуюся учетной информации о движении и наличии этих активов.

Ввод в действие СГС «Запасы» спровоцировал активные исследования изменений в системе учета запасов в организациях бюджетной сферы в научных работах отечественных ученых и экономистов-практиков. Значительный вклад в исследование методологии учетных процедур в бюджетной сфере внесен доцентом Т.С. Масловой. В своей статье Т. С. Маслова [1] раскрывает вопросы применения стандарта «Запасы» в коллаборации с другими нормативными актами. Ученым рассмотрен понятийный аппарат и описаны виды оценок активов при их поступлении, а также выбытии применительно к каждому типу операций, упомянутых в федеральном стандарте. Аргументация зависимости оценки от фаз жизненного цикла активов приведена в работе О. Н. Свешниковой и Я. В. Корж [2]. Выводы, сделанные вышеназванными авторами, обоснованы с точки зрения действующих стандартов в области учета запасов. Л. Семина, являясь экспертом журнала «Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение», представляет порядок группировки материальных активов, поясняет содержание понятия учетной единицы запасов, раскрывает процесс оценки запасов, поступающих в учреждение, в зависимости от обстоятельств поступления запасов в учреждение [3]. Заслуживает внимания вклад в развитие учета в организациях государственного сектора главного редактора журнала «Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение» О. Сизоновой [4, 5]. В частности, указанным автором исследуются такие методические аспекты учета запасов, как алгоритм отражения в учете фактов движения запасов, порядок формирования и учета резерва при снижении учетной стоимости материальных. Изучение источников выявило недостаточную освещенность в научной литературе проблемных вопросов учета запасов и их решение в настоящее время, чему есть объективная причина – применение новых требований стандарта в течение короткого времени. При этом практика контроля материальных активов в свете применения новых стандартов находит отражение в публикациях ученых в области учета в организациях бюджетной сферы. Значительный вклад в исследование контроля запасов в бюджетной сфере внесли Е. И. Костюкова, А. В. Фролов [7], С. А. Тунин [6], Т. Л. Леухина [9] и другие. Анализ публикаций

<sup>1</sup>Приказ Минфина России от 07.12.2018 № 256н (ред. от 19.12.2019) «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»

авторов, занимающихся исследованием проблем организации внутреннего контроля запасов, показал, что основная проблема состоит в отсутствии единого подхода к организации системы внутреннего контроля, ее формализации и, как следствие, низкой эффективности.

Целью настоящего исследования является уточнение состава и группировка основных составляющих концептуальной модели эффективной системы внутреннего контроля запасов в бюджетных учреждениях.

### Материалы и методы исследования

Цели исследования достигались при помощи общепринятых методов: наблюдения (изучение и обобщение существующих систем и процедур контроля запасов), анализа (определение структуры эффективных контрольных систем) и синтеза (формирование концепции создания эффективной и независимой системы внутреннего контроля).

### Результаты

При построении концептуальной модели контрольной системы следует определиться с ее составляющими (табл. 1).

Таблица 1

Совокупность элементов концептуальной модели системы внутреннего контроля

Элемент системы внутреннего контроля	Содержание элемента системы внутреннего контроля
Цель	Проверка сохранности, наличия и движения запасов, проверка правильности организации бухгалтерского учета операций с запасами и отражения их в финансовой отчетности
Задачи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– – установление законности и целесообразности закупки запасов;</li> <li>– – проверка правильности оценки запасов при поступлении и списании;</li> <li>– – проверка обеспечения сохранности материальных запасов;</li> <li>– – установление соблюдения норм и нормативов расхода запасов;</li> <li>– – проверка правильности учетных записей в регистрах аналитического и синтетического учета;</li> <li>– проверка адекватности интерпретации информации при составлении отчетности</li> </ul>
Функции	<ul style="list-style-type: none"> <li>– – надзорная;</li> <li>– – оценочная;</li> <li>– результативная</li> </ul>
Объекты	<ul style="list-style-type: none"> <li>– – номенклатура запасов учреждения в разрезе принятой в учреждении группировки;</li> <li>– процессы закупки и списания, иного движения запасов</li> </ul>
Субъекты	<ul style="list-style-type: none"> <li>– собственники предприятия, осуществляющие контрольные мероприятия самостоятельно или с привлечением независимых экспертов;</li> <li>– работники, отвечающие за сохранность и функционирование объектов внутреннего контроля, материально ответственные лица;</li> <li>– руководители структурных подразделений, выполняющие контрольные функции в процессе осуществления ими служебных обязанностей;</li> <li>– сотрудники отдела внутреннего контроля, в функциональные обязанности которых входит осуществление контрольных мероприятий</li> </ul>

Элемент системы внутреннего контроля	Содержание элемента системы внутреннего контроля	
Инструменты	<b>Документальный контроль</b> – правильность и законность операций с запасами при подписании документов должностными лицами; – взаимный контроль, контрольное сличение остатков; – нормативная, формальная и арифметическая проверка правильности подсчетов в первичных документах	<b>Фактический контроль</b> – инвентаризация запасов с целью приведения данных бухгалтерского учета в соответствие фактическим данным; – обследование и инспектирование по местам хранения запасов выявление обесцененных активов
Источники	– обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями; – обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды; – соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия; – сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации; – проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т. п.	
Результаты	– идентифицируются и регистрируются все правомерные операции, связанные с движением основных средств; – своевременно и подробно фиксируются операции по движению запасов в целях их адекватной классификации; – контролируется сохранность объектов учета; – система управления обеспечивается информацией, являющейся основанием принятия эффективных управленческих решений; – все имеющиеся у экономического субъекта ресурсы мобилизуются для эффективного осуществления производственно-финансовой деятельности и достижения стратегических целей, поставленных учредителем; – в процессе внутреннего контроля выявляются недостатки системы бухгалтерского учета, хищения и злоупотребления и разрабатываются мероприятия для устранения и недопущения их возникновения в будущем	

Как видно из таблицы 1, комплексный подход к организации системы внутреннего контроля запасов предполагает задействование не только сотрудников бухгалтерии, но и специалистов других структурных подразделений, прямо или косвенно связанных с движением запасов. От слаженности их взаимодействия зависит степень эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля учреждения в целом. На рисунке 1 представлены типичные ошибки при формировании системы внутреннего контроля.

Ошибок, представленных на рисунке 1, можно избежать, выделив службу внутреннего контроля в отдельное структурное подразделение с подчинением непосредственно руководителю учреждения. Все попытки делегировать контрольные функции сотрудникам бухгалтерской службы приводят к формализации процесса контроля и снижению эффективности контрольных мероприятий и системы внутреннего контро-

ля в целом. Кроме того, неправильное подчинение может влиять на независимость и объективность оценки, вследствие чего результаты контроля могут быть сфальсифицированы.

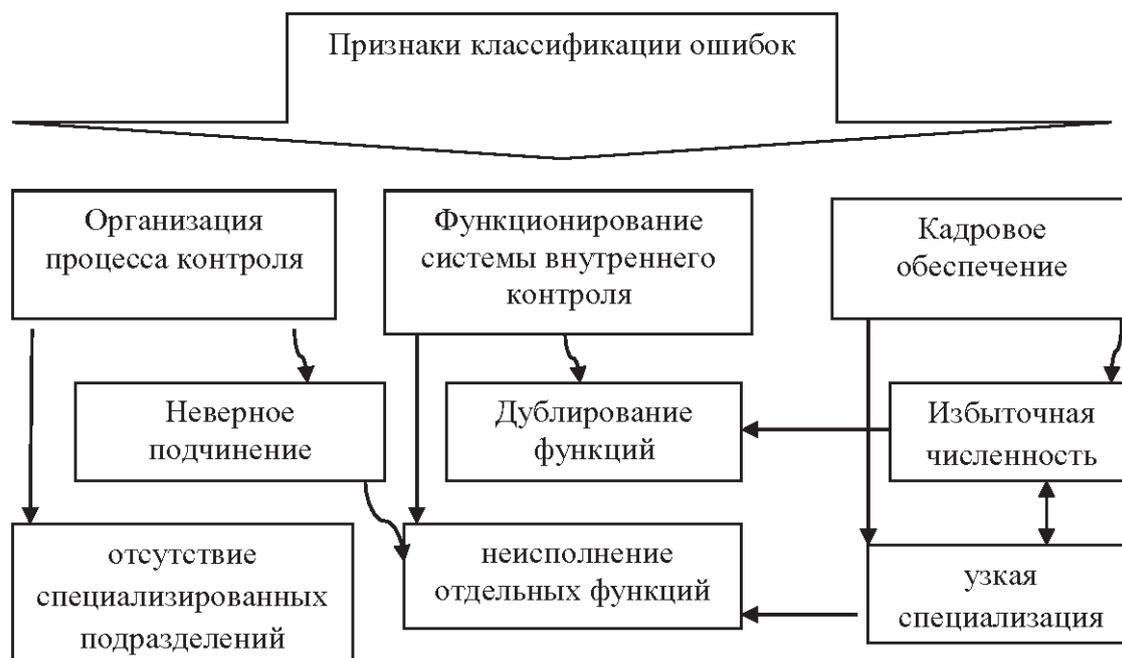


Рисунок 1 – Типичные ошибки при формировании системы внутреннего контроля

Чтобы эффективно и своевременно устранять проблемы, возникающие в процессе финансово-хозяйственной деятельности, служба внутреннего контроля должна обладать исключительными полномочиями, которые предполагают подготовку проектов приказов, распоряжений в системе внутреннего контроля (с условием обязательности исполнения для всех сотрудников). В связи с этим служба внутреннего контроля с позиции организационной структуры должна быть выведена из подчинения проверяемых служб.

Таким образом, можно сделать вывод о необходимости разграничения информационной и контрольной функций бухгалтерского учета, учитывая их очевидную взаимосвязь.

На рисунке 2 представлена последовательность формирования информации о запасах для целей контроля и управления процессом с ними.

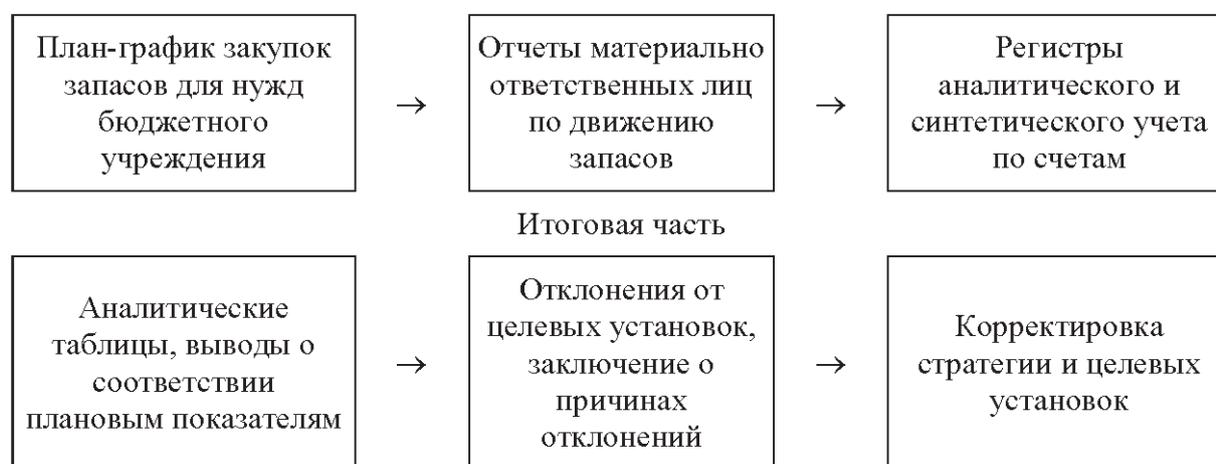


Рисунок 2 – Последовательность представления информации по процессам движения запасов

Первый блок информационных источников содержит плановые показатели для осуществления закупок запасов, его формирование производится на этапе составления плана финансово-хозяйственной деятельности. Контроль этой информации осуществляется с использованием следующих процедур:

- оценка обоснованности и целесообразности закупки запасов;
- проверка качества подготовки документации по торгам;
- оценка способа формирования лотов (в том числе укрупнение предмета закупки);
- анализ наличия дискриминационных условий в процессе выбора исполнителей;
- рассмотрение проведения закупки, а именно таких этапов, как оповещение, принятие к рассмотрению, оценка, выбор; анализ соответствия подписанного с поставщиком соглашения документации и решениям, принятым в процессе закупки.

Второй блок содержит информацию из отчетности материально ответственных лиц. Контролируется наличие и движение запасов, нормы использования в деятельности учреждения.

Третий блок включает группировку по аналитическим счетам, а также подготовку информации к составлению бухгалтерской отчетности путем формирования регистров синтетического учета. Контролируется полнота и достоверность учетной информации путем проведения инвентаризационных мероприятий.

Четвертый блок содержит сводную информацию о выявленных тенденциях, условиях реализации стратегических целевых установок, результатах реализации стратегических целевых установок в виде системы экономических показателей эффективности обеспечения запасами всех структурных подразделений учреждения.

Пятый блок – данные по отклонениям от целевых установок, являющиеся базой для обоснованных корректировок стратегии управления запасами (6-й блок).

Каждая стадия формирования информации предназначена для обеспечения сотрудников внутреннего контроля достоверным материалом о возможности снижения контрольных рисков, включает плановые (прогнозные) значения ключевых показателей результативности и эффективности процессов движения запасов, фактические данные за отчетный период, плановые показатели, необходимые для анализа и выявления отклонений и пр.

Структура и содержание информационной системы контроля должны быть разработаны в соответствии со спецификой объекта контроля, полномочиями соответствующего субъекта контроля и спецификой действующей системы стратегического планирования и бюджетирования.

**Заключение.** По результатам исследования можно предположить, что взаимозависимость систем учета и контроля в бюджетном учреждении при правильной организации исполнения контрольной функции бухгалтерского учета положительно влияет на эффективность системы в целом. Разработанная концептуальная модель системы внутреннего контроля учитывает специфику учетных процедур с целью внутреннего контроля запасов в бюджетных учреждениях. Применение предлагаемой в статье модели и некоторых нюансов организации службы внутреннего контроля позволит избежать формализации контрольных процедур, что повысит эффективность системы внутреннего контроля.

### **Конфликт интересов**

Автор подтверждает отсутствие конфликта интересов, связанного с публикацией настоящей статьи.

**Список источников**

1. Маслова Т. С. Учет материальных запасов в условиях применения федерального стандарта для организаций государственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 1 (481). С. 8–17.
2. Свешникова О. Н., Корж Я. В. Материальные запасы бюджетных учреждений: реальность и перспективы стандартизации бухгалтерского учета для организаций государственного сектора // Вестник Евразийской науки. 2018. Т. 10, № 2
3. Семина Л. Стандарт «Запасы»: требования к учету материальных запасов // Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 4. С. 41–51.
4. Сизонова О. Учет отдельных видов материальных запасов // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 8. С. 35–43.
5. Сизонова О. Резерв под снижение стоимости материальных запасов // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 10. С. 24–28.
6. Тунин С. А. Организация контроля учета материальных запасов в бюджетных учреждениях // Аграрная наука, творчество, рост : сборник научных трудов по материалам X Международной научно-практической конференции. 2021. С. 199–203.
7. Тунин С. А. Формирование учетной политики бюджетного учреждения в части внутреннего контроля учета материальных запасов // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской : материалы X Международной научно-практической конференции: в 2 частях. Воронеж, 2021. С. 158–163.
8. Костюкова Е. И., Фролов А. В. Организация учета и контроля материальных запасов в бюджетных учреждениях // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской : материалы XI Международной научно-практической конференции. Воронеж, 2022. С. 34–37.
9. Леухина Т. Л. Современные аспекты учета запасов в организациях бюджетной сфере // Вестник университета. 2021. № 5. С. 169–175.
10. Carnegie G. D., Napier C. J. Accounting's past, present and future: The unifying power of history // Accounting, Auditing and Accountability Journal. 2012. № 25 (2). P. 328–369.
11. Gray R., Brennan A., Malpas J. New accounts : Towards a reframing of social accounting // Accounting Forum. 2014. № 38 (4). P. 258–273.
12. Fundamentals of Management Control / F. Giraoud, P. Zarlowski, O. Saulpic et al. // Pearson Education France, 2011. Pp. 110–115.
13. Rosner R. L. Earnings Manipulations in Failing Firms // Contemporary Accounting Research, 2003. Vol. 20, iss. 2. Pp. 361–408.
14. Nixon W., Burns J. Management and Accounting Control in the 21st Century-Introduction // Management Accounting Research. 2005. Vol. 16, iss. 3. Pp. 260–268.
15. Langevin P., Mendoza C. How Can Management Control System Fairness Reduce Managers Unethical Behaviors // European Management Journal. 2013. Vol. 31, iss. 3. Pp. 209–222.
16. Kannaiah D. Creative Accounting – It is Legal or Illegal? // International Journal of Research & Business Innovations. 2014. Vol. 2, iss. 6. Pp. 1–6.

## References

1. Maslova T. S. Accounting of material reserves in the conditions of application of the federal standard for public sector organizations // Accounting in budgetary and non-profit organizations. 2020. № 1 (481). Pp. 8–17.
2. Sveshnikova O. N., Korzh Ya. V. Material reserves of budgetary institutions: reality and prospects of standardization of accounting for public sector organizations // Bulletin of Eurasian Science. 2018. Vol. 10, No. 2 [Electronic resource]. Access mode: <https://esj.today/PDF/35ECVN218.pdf> (accessed: 02/20/2022). 175 Finance and Banking
3. Semina L. Standard «Stocks»: requirements for inventory accounting // Institutions of culture and art: accounting and taxation. 2020. No. 4. Pp. 41–51.
4. Sizonova O. Accounting of certain types of material reserves // Autonomous institutions: accounting and taxation. 2020. No. 8. Pp. 35–43.
5. Sizonova O. Reserve for reducing the cost of inventories // Autonomous institutions: accounting and taxation. 2020. No. 10. Pp. 24–28.
6. Tunin S. A. Organization of inventory accounting control in budgetary institutions // Agricultural science, creativity, growth : collection of scientific papers based on the materials of the X International Scientific and Practical Conference. 2021. Pp. 199–203.
7. Tunin S. A. Formation of the accounting policy of a budgetary institution in terms of internal control of inventory accounting // April scientific readings named after Professor L. T. Gilyarovskaya : materials of the X International Scientific and Practical Conference: in 2 parts. Voronezh, 2021. Pp. 158–163.
8. Kostyukova E. I., Frolov A. V. Organization of accounting and control of material reserves in budgetary institutions // April scientific readings named after Professor L. T. Gilyarovskaya. Materials of the XI International Scientific and Practical Conference. Voronezh, 2022. Pp. 34–37.
9. Leukhina T. L. Modern aspects of inventory accounting in public sector organizations // Bulletin of the University. 2021. No. 5. Pp. 169–175.
10. Carnegie G. D., Napier C. J. Accounting's past, present and future: The unifying power of history // Accounting, Auditing and Accountability Journal. 2012. № 25 (2). P. 328–369.
11. Gray R., Brennan A., Malpas J. New accounts : Towards a reframing of social accounting // Accounting Forum. 2014. № 38 (4). P. 258–273.
12. Fundamentals of Management Control / F. Giraoud, P. Zarlowski, O. Saulpic et al. // Pearson Education France. 2011. Pp. 110–115.
13. Rosner R. L. Earnings Manipulations in Failing Firms // Contemporary Accounting Research. 2003. Vol. 20, iss. 2. Pp. 361–408. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=427661](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=427661)
14. Nixon W., Burns J. Management and Accounting Control in the 21st Century- Introduction // Management Accounting Research. 2005. Vol. 16, iss. 3. Pp. 260–268.
15. Langevin P., Mendoza C. How Can Management Control System Fairness Reduce Managers Unethical Behaviors // European Management Journal. 2013. Vol. 31, iss. 3. Pp. 209–222. URL: <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.12.001>.
16. Kannaiah D. Creative Accounting – It is Legal or Illegal? // International Journal of Research & Business Innovations. 2014. Vol. 2, iss. 6. Pp. 1–6.

---

## THEORETICAL BASES OF OPERATION OF AN INVENTORY INTERNAL CONTROL SYSTEM WITHIN THE BUDGET INSTITUTIONS

Olga V. Elchaninova  
Stavropol State Agrarian University  
Stavropol, Russian Federation  
orcid: 0000-0002-1941-3142  
e-mail: Elchaninovaov@yandex.ru

**Introduction.** In the modern period performing procedures of internal control is a significant part of the financial and economic activities and the important part in the accounting science. Being a part of an accounting system, financial control is the basic way of detecting system deficiencies and main source of management. The article proposes the concept of building efficient internal control system in budget institutions. The aim of the study is the declaration of tasks and functional features of the inventory internal control system, identification of objects and subjects of control. **Methodology.** The theoretical basis of the research is based on the study of accounting scientists in budgetary institutions. General science methods were applied to the research process, like observing, comparison, systematization and generalization. **Results.** The concept of an internal inventory control system was developed, including the main components of internal control. Recommendations on methodical provision of control function of accounting were formed. **Conclusions.** It is concluded that accounting and control systems in the budget institution are interdependent. The developed internal control methodology takes into account the specific accounting procedures for internal control in budget institutions. The proposed methodology may avoid the formalization of control procedures, increasing the effectiveness of the internal control system overall.

**Keywords:** internal control, accounting, inventory, control procedures, accounting information