

## 2.7. ПРЕДПОСЫЛКИ МОДИФИКАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРИФИРМЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ КОМПАНИЯХ

Ронжина М.А., старший преподаватель кафедры  
бухгалтерского учета и аудита

*Курский государственный технический университет*

В статье характеризуются мотивации к перманентным изменениям организационно-функциональной структуры системы внутреннего финансового контроля производственных компаний. Приводятся обоснования необходимости модификации внутреннего контроля из констатирующей системы в институциональное образование со свойствами поисково-аналитического исследования. Даются рекомендации по настройке системы внутрифирменного финансового контроля под изменяющиеся условия окружающей бизнес-среды и потребности менеджмента и собственников компании.

Конкурентная среда в рыночной экономике обуславливает предельную мобильность систем управления бизнес-процессами. Постоянный поиск инновационных решений в системах управления и контроля становится в условиях конкурентного рынка неотъемлемой частью стратегического менеджмента. Исследование моделей организации систем внутрифирменного финансового контроля (ВФФК), практикуемых российскими компаниями машиностроительной отрасли, показывает, что даже самая результативная из них находится под пристальным вниманием руководства на предмет оценки ее адекватности целевым установкам компании и требованиям окружающей рыночной среды. Иными словами, и результативная система ВФФК постоянно нуждается в периодической «настройке» под изменчивые условия бизнеса. Это особенно важно для компаний со сложной организационной структурой и планирующих расширение бизнеса за счет проникновения в новые рыночные ниши.

Для повышения экономической целесообразности и результативности отдельных контрольных процедур и всей системы ВФФК в целом она должна постепенно трансформироваться из констатирующей системы в институциональное образование со свойствами поисково-аналитического исследования. Это означает, что контролер не должен замыкаться на констатации внутренних финансовых проблем компании, а сосредотачиваться на поиске первопричин выявленных проблем не только внутри, но и вне компании. Для выработки решений финансовый контролер-аналитик (риск-менеджер) обязан предоставлять руководству компании оценку рыночных тенденций и, по возможности, финансовой деятельности контрагентов, аналитический обзор потребительских интересов, а также прогнозные расчеты последствий государственной финансовой, кредитной и налоговой политики. Расширение функциональных обязанностей финансового контролера-аналитика – объективная реальность происходящего сегодня глобального реформирования мировой финансовой системы.

Для реализации модификационной концепции ВФФК на практике требуется объединение усилий многих специалистов компании в одну исследовательскую группу контролеров-аналитиков и финансовых стратегов. Су-

щественных финансовых затрат для этого не требуется, меняются лишь способы информационного обеспечения деятельности специалистов группы, объекты, методы и цели контроля, а также способы реализации результатов. Важной предпосылкой для такого рода трансформации системы ВФФК является повышение аналитичности учетной информации, ее прозрачности и доступности для контрольных исследований.

Создание крупных компаний и холдингов требует группировки первичной учетной информации, отражаемой в учетных регистрах территориально распределенных бизнес-единиц этих компаний или холдингов. В настоящее время положения о консолидированной финансовой отчетности еще законодательно не определены, тогда как эта информация крайне необходимо собственникам, инвесторам и государственным финансовым ведомствам. По информационности показателей консолидированной финансовой отчетности судят не только об экономической устойчивости компании на рынке товаров, рабочей силы и капиталов, но и о полноте реализации такого важнейшего принципа контроля, как превентивность. Контролируя ту или иную сферу (отрасль) хозяйственной деятельности, любой субъект контроля пытается не только выявить нарушения законодательных норм в текущем отчетном периоде, но и упредить возникновение новых нарушений в следующих отчетных периодах.

В условиях стремительно меняющейся окружающей экономической среды конфигурация элементов организационно-функциональной системы ВФФК не должна быть статичной. По мере роста компании и расширения сферы ее финансово-хозяйственной деятельности действующие модели надлежит постоянно модифицировать. Как свидетельствует опыт совершенствования систем внутреннего контроля, в некоторых компаниях к разработке проектов модификации ВФФК привлекаются консультанты, разумеется, при наличии соответствующих финансовых ресурсов, или решение этой задачи отдается на аутсорсинг, косорсинг и другие формы внешнего подряда.

Исходя из нашего опыта работы над проектами модификации системы ВФФК в ряде машиностроительных компаний, представляется целесообразным с позиций экономии средств разрабатывать и внедрять проект силами собственных специалистов, обладающих необходимыми профессиональными навыками, опытом и объединенных единими устремлениями. Это целесообразно и потому, что объектом системы ВФФК являются внутренние и внешние денежные потоки – наиболее сложная и конфликтная сфера взаимоотношений хозяйствующих субъектов, включая государство. Это сфера деликатных отношений и доверять все без исключения финансовые тайны компании сторонним реформаторам не рекомендуется. Такой подход вполне обоснован, поскольку ни один сторонний специалист не может знать экономику компании и финансовое хозяйство так, как ее знают менеджеры компании. К внешним консультационным услугам можно прибегать лишь для оценки достигнутых результатов по окончании отдельных этапов проекта модификации системы ВФФК. Это обусловлено тем, что со стороны всегда лучше видны как позитивные, так и негативные стороны любого исследовательско-внедренческого процесса, отсутствует так называемая кровная заинтересованность во что бы то ни стало реализовать проектные задачи.

Выбор формы организации системы ВФК (сектор, отдел, управление, департамент и др.) зависит от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов финансово-хозяйственной деятельности компании, целесообразности охвата контрольными процедурами различных денежных потоков и их периодичность, а также от отношения руководства компании к финансовому контролю. Полагаем, что к одной из наиболее развитых форм внутреннего финансового контроля относится сопроводительный контроль, т.е. совокупность контрольно-аналитических процедур по каждому виду платежа, осуществляемого в налично-денежной и безналичной формах. Руководство компании, оказывая предпочтение такой форме финансового контроля, может рассчитывать на относительную синхронность (сбалансированность) оттока и притока денежных средств компании на протяжении финансового года, а возможно, и на более длительный период времени.

При разработке проекта обновления (модификации) системы ВФК и при его внедрении специалисты могут столкнуться с рядом трудностей, вызванных, в частности, такими факторами:

- отсутствие нормативно-правовой базы и необходимых методических материалов;
- влияние принципов управления и показателей работы организаций, сложившихся еще при плановой системе управления;
- необходимость подготовки в сжатые сроки кадрового потенциала, способного проверять финансовую отчетность, составленную по международным стандартам финансовой отчетности, а также консультаций специалистов организации по данному вопросу.

Как показывает опыт, уменьшению таких трудностей способствует использование приемлемых для компании принципов и способов их реализации внутрикорпоративных методик управления и оценки денежных потоков, публикуемые в открытой печати. Естественно, такие методические приемы не могут «вслепую» переноситься в компанию, они должны изучаться для адаптации к отраслевой специфике и целям компании.

Методические положения по организации и проведению контрольных процедур по всем составляющим денежного потока компании раскрывают вопросы проверки комплекса показателей и элементов системы корпоративного финансового менеджмента, представленных на рис 1.

Как иллюстрирует рис. 1, более углубленные контрольные процедуры требуются по следующим блокам:

- контроль финансовых результатов деятельности компании;
- контроль ее имущественного и финансового состояния;
- контроль за состоянием и использованием капитала;
- контроль деловой активности и финансово-хозяйственной продуктивности отдельных структурных бизнес-единиц компании.

При этом целесообразно выявить соотношение экстенсивных и интенсивных способов использования слагаемых ресурсного потенциала компании (фонды, запасы, резервы, кадры, обязательства, требования и др.) по доле их влияния на отклонения в объеме выпуска товарного продукта, а также провести оценку готовности рынка поглотить этот продукт.

Контрольные процедуры, нацеленные на выявление результативности используемых систем бюджетирования и бизнес-планирования в многоуровневых вертикально-интегрированных компаниях, должны подкрепляться аналитическими исследованиями по существу всех показателей консолидированной бухгалтер-

ской (взаимосвязанной с бюджетированием и бизнес-планированием) отчетности, для выявления синергетического эффекта интеграции (объединения ранее обособленных бизнес-структур, процессов и контрольных процедур).



Рис. 1. Состав совокупных пообъектных блоков внутрифирменного финансового контроля

Кроме организационного эффекта, от модификации системы внутреннего финансового контроля (улучшения контрольных процедур) должен обеспечиваться эффект функциональный. Под функциональный эффект подразумевается измеряемый количественно конечный результат от проведенной контрольной процедуры или их совокупности в расчете на одного контролера с учетом затрат рабочего времени и финансовой выгоды от проверки (полученной или предполагаемой).

Финансовая выгода может измеряться по-разному:

- как экономия ресурсов;
- как предупреждение возможных финансовых потерь;
- как уменьшение производственных затрат или реализационных расходов.

Результативность финансового контроля определяется уровнем профессиональной подготовленности субъектов контроля, знанием ими экономической теории и финансовой практики во всех отраслях хозяйствования. Кроме того, контролеру необходимо свободно ориентироваться в методологии бухгалтерского учета для финансовых и налоговых целей, владеть методикой ведения, закрытия и оценки бухгалтерских счетов и регистров налогового учета. Основу Плана бухгалтерских счетов составляют фундаментальные положения экономической теории об элементах кругооборота средств.

Отдельные, отличающиеся между собой по экономическому содержанию стадии кругооборота являются относительно обособленными объектами учета и контроля. Уже сама Методика ведения бухгалтерского учета непосредственно нацелена на решение важных контрольных задач. Решаются эти задачи за счет того, что каждый новый и предыдущий результат кругооборота

средств получает свое счетное выражение. Это позволяет сопоставить результаты и при необходимости внести соответствующие коррективы. Данные бухгалтерского учета в любой момент времени дают представление о том, какая доля всего имущества имеется в налично-денежной оценке, какая в товарных запасах, в резервах и прочих отвлечениях. На таких учетных данных основывается анализ финансово-хозяйственного состояния, а следовательно, внутренний финансово-бухгалтерский контроль. В принципе, аналогичная информация составляет предмет внешнего (государственного финансового) контроля, внешнего аудита, а также контроля, проводимого со стороны инвесторов, банков и других пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следовательно, планируя проведение контрольных процедур, контролеры должны принимать в расчет накопленную информацию по итогам налоговых проверок, имеющих в компании аудиторских заключений, отчеты маркетологов, а также отраслевые технико-экономические особенности функционирования компании.

Контроль соответствия записей по счетам бухгалтерского учета, отражающих движение денежных потоков по всем стадиям кругооборота средств, требует от контролеров знания не только техники учета, но и основных учетных принципов. К важнейшим принципам ведения бухгалтерских счетов относятся следующие:

- формирование из данных первичного учета таких экономических показателей, которые бы отражали действие объективных экономических законов и механизм реализации экономического содержания различных воспроизводственных категорий (амортизация, цены, заработная плата и др.);
- разграничение финансово-хозяйственных средств по экономическому содержанию (средства труда, предметы труда и средства оплаты стоимости рабочей силы);
- разграничение источников формирования хозяйственных средств и отражение их движения по стадиям кругооборота (снабжение, производство и сбыт продукции);
- отражение различных расчетно-денежных отношений, возникающих в процессе хозяйственной деятельности фирмы с государством, банками, страхователями, другими производственно-хозяйственными единицами, своими работниками;
- определение валового финансового результата производственно-хозяйственной деятельности фирмы и ее имущественного положения за определенный период.

План бухгалтерских счетов, построенный в соответствии с требованиями данных принципов, является по сути сводом методических рекомендаций, на основе которых строится замкнутая система учетных записей, охватывающая различные части имущества, капитала и расчетно-платежных обязательств и требований, систематизируя их в единый счетный ряд. Этот ряд есть совокупный объект финансового контроля, а разграничение в его составе контрольных процедур (частные объекты контроля) происходит в зависимости от оценки «цены ошибки» при осуществлении финансовых, банковских, налоговых, страховых, инвестиционных и других операций. Этим гарантируется фиксация в учете всех уловимых изменений, поддающихся числовому выражению и записи, будь то меновая операция внутри имущественных счетов или чисто прибыльная и убыточная операция внутри этих счетов, или же смешанная операция, которая оказывает влияние на величину чистых активов компании и состав имущественных прав. Ведение такого счетного ряда предопределяет порядок, четкость процедур надзора и контроля, дает возможность контролировать и управлять из центра периферией и, наоборот, центру получать информацию от периферии по принципу прямых и обратных информационных связей.

Изучение бухгалтерских записей составляет содержание только ознакомительного этапа внутреннего финансового контроля. Процесс заготовления товаров, средств производства не изменяет общей суммы имущества, за исключением

того случая, когда имеет место кредиторская задолженность. Возникающие при этом последствия расчетно-денежных отношений между предприятием-поставщиком и предприятием-покупателем (получателем) сырья, материалов, топлива и т.д. учитываются на соответствующих счетах. Эти счета открываются для осуществления контроля за состоянием расчетов, определения фактической себестоимости приобретенных товаров как по совокупности всех производственных затрат, так и по отдельным видам расходов.

Ведение, закрытие и оценка бухгалтерских счетов должны ориентироваться не только на требования принципиальных основ организации бухгалтерского учета. Они должны быть сориентированы на интересы различных отраслевых, технологических и структурных секторов хозяйствования, находящихся в одном регионе или существенно удаленных друг от друга. Каждый такой сектор хозяйствования является своеобразным центром финансового и налогового учета, фиксирующего в своей финансовой отчетности малейшие нюансы изменения факторов создания стоимости. Все это предъявляет дополнительные требования к учету и контролю и выводит в первый ряд проблему учетной политики компании. Известно, что компания должна вести избирательную учетную политику для рационального управления производственными структурами, подразделениями и внутренними бизнес-единицами. Избирательность учетной политики означает не только регистрацию хозяйственных операций и их отражение бухгалтерскими записями согласно принципам бухгалтерского учета и положений по его ведению, но и оценку финансовых последствий выбранных методов учета. В связи с этим особым объектом внутреннего финансового контроля должна являться проверка экономической состоятельности и финансовой выгодности учетной политики компании для финансовых и налоговых целей.

Следовательно, методика записей в системе бухгалтерских счетов, закрепленная в учетной политике компании, является важнейшей информационной основой, обеспечивающей контрольные процедуры на всех уровнях корпоративного хозяйствования и систем государственного регулирования экономико-финансовых процессов, включая государственный финансовый и налоговый контроль. Кроме того, результаты оценки выбора методологии формирования учетной политики используются при регулировании тактики управления финансовым потенциалом компании, а в ряде случаев и управленческие решения относительно принятой в компании финансовой стратегии. Для этого необходим поисково-аналитический (превентивный) контроль, постепенно заменяющий традиционную концепцию тотального контроля.

Своевременное и точное распознавание некорректного управленческого процесса, приведшего к ухудшению финансового результата деятельности компании, является трудоемкой процедурой. К тому же детальная регламентация деятельности и сосредоточение функций контроля в одном подразделении, свойственное для концепции тотального контроля, неизбежно приводит к бюрократизации всего процесса внутреннего контроля. Такая система перестает реагировать на новые, актуальные вызовы и угрозы, поскольку основой для оценки функциональной результативности процедур внутреннего контроля является формальное соответствие заданным правилам и регулирующим документам. Правильно замечают исследователи финансового контроля, что «только два вида событий могут внести возмущение в такую систему:

- во-первых, смена руководителя и реорганизация;
- во-вторых, пересмотр внутренних правил вследствие кризиса управления системой, или, как частный случай, иное «толкование» старых правил в угоду новому руководству» [3].

Однако, несмотря на востребованность методов современного поисково-аналитического контроля на практике, научным сообществом только обсуждаются его исходные кон-

цептуальные основы [2]. Известно, что понимание содержания просто внутреннего контроля, способов его системной организации и методов оценки результативности контрольных процедур по каждому стоимостному элементу кругооборота средств компании внутреннего контроля учеными, практиками и различными регулирующими органами финансовых ведомств, а часто их подразделениями «на местах» не совпадает ни по существу, ни по форме. Для контролирующих государственных органов важен факт соблюдения контролерами нормативных предписаний, рекомендаций и законодательных ограничений. В основном по этим параметрам ими производится оценка результатов контроля.

На наш взгляд, критерием результативности ВФК не может являться только факт соблюдения требований регулирующих органов. Концепция тотального контроля, на долгое время укоренившаяся в контрольной среде советского и постсоветского периода, подразумевает в идеале установление всеобъемлющего свода правил, регулирующих все аспекты деятельности компании, и создание такого режима работы, который не позволял бы отклоняться от установленных стандартов (намеренно или случайно).

При таком контроле основным инструментом воздействия на управленческие процессы является демонстративное наказание нарушившего, а задачу соблюдения такого режима обычно возлагают на выделенное штатно и организационно подразделение (службу внутреннего контроля), имеющее статус «особо доверенного» и подчиняющееся «лично» самому высокому руководителю организации. Сама по себе идея полного регулирования всех аспектов деятельности не несет негативного характера, и во многих случаях оправдана, поскольку такие пороки, как казнокрадство, мздоимство, расхищение собственности и т.п. известны с глубокой древности и по сей день не изжиты. Тем не менее, концепции тотального контроля присущи такие основные слабости, как умозрительность при первоначальном определении стандартов, порождающая формальность проверок, лишаящих их исследовательского (аналитического характера).

Ответом на несовершенство идеи тотального контроля стала концепция контроля, ориентированного на риск, известная в профессиональном мире как модель *COSO*. В концепции риск-ориентированного внутреннего контроля в роли стандарта выступает уровень риска, приемлемый для компании. Проверка уровня остаточных рисков осуществляется постоянно и неотъемлемо от основной производственной деятельности. В случае выявления отклонений рисков от стандартного уровня корректировке подлежит именно тот бизнес-процесс, в процессе контроля которого стали возможны такие отклонения.

При этом выбор наиболее эффективных методов и технологий внутреннего финансового контроля определяется целями и видами деятельности компании, окружающей средой и соответствующим набором свойственных рисков. Не обязательно поручать осуществление всех видов контроля отдельному подразделению, в какой бы совершенной организационной форме оно ни функционировало. Рекомендуется распределить ответственность между различными подразделениями, включая бухгалтерию как основной источник финансовой информации, встраивая контрольные процедуры в их текущую деятельность, и знать, где и какие процедуры установлены. При этом основную ответственность за правильное функционирование системы внутреннего финансового контроля следует возлагать на руководство компании. При этом собственники, инвесторы компании, непосредственно заинтересованные в результативной достоверности контрольных процедур, могут делегировать своих представителей для участия в таких процедурах. Все это в целом способствует снижению рисков финансовых (денежных и вещно-имущественных) вложений в оборот средств компании.

Гибкость и быстрота реакции на изменения среды и большая эффективность являются основными преимуществами риск-ориентированного контроля по сравнению с концепцией тотального контроля. Однако, как свидетельствуют бизнес-форумы, специалисты, бизнесмены и регулирующие органы крайне медленно приходят к взаимопониманию необходимости модификации системы внутреннего контроля. По этой причине постепенный отход от концепции тотального контроля до настоящего времени не завершился выработкой общепринятой концепции внутреннего контроля, близкой к модели *COSO*.

Разумеется, концепция ориентированного на риск внутреннего контроля описывает идеал, к которому необходимо стремиться. Тем не менее, такой контроль является перспективным и уже сегодня менеджерам компании, а возможно, и регулирующим органам государства следует переориентировать свое внимание на доказанную практикой результативность системы поисково-аналитического внутреннего финансового контроля и ее адекватность требованиям конкурентного рынка и условиям неустойчивой экономической среды.

## Литература

1. Анализ системы внутреннего контроля Horwath МКПЦН [Текст] // Аудит и налогообложение. – 2004. – №11.
2. Булушев М., Дерюгина Я. Эволюция контрольных функций в компании [Текст] / М. Булушев, Я. Дерюгина // Финансовый директор. – 2008. – №7-8.
3. Головач А.М. Внутренний контроль, ориентированный на риск [Текст] / А.М. Головач // Бухгалтерский учет. – 2006. – №22.
4. Дарбека Е.М. Налогообложение и система внутреннего контроля [Текст] / Е.М. Дарбека // Аудиторские ведомости. – 2005. – №1.
5. FERMA : Federation of European Risk Management Association [Электронный ресурс]. URL: [http://www.theirm.org/publications/documents/rm\\_russian\\_03\\_12\\_04.pdf](http://www.theirm.org/publications/documents/rm_russian_03_12_04.pdf).

## Ключевые слова

Система внутреннего контроля; контрольные процедуры; финансовый контроль; функциональные элементы; кругооборот средств; бизнес-среда.

*Ронжина Мария Анатольевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Материал статьи основан на результатах научно-практического исследования проблем организации системы внутреннего финансового контроля в производственных компаниях.

Автору удалось не только осветить актуальные проблемы функционирования систем внутреннего финансового контроля в производственных компаниях, но и высказать собственные мнения относительно направлений совершенствования элементов этой системы.

Наиболее важным положением статьи является характеристика наиболее важных предпосылок изменения (модификации) содержания функциональных элементов внутреннего финансового контроля. Автор доказывает, что для повышения экономической целесообразности и результативности отдельных контрольных процедур и всей системы внутреннего финансового контроля производственных компаний в целом она должна постепенно трансформироваться из констатирующей системы в институциональное образование со свойствами поисково-аналитического исследования. В обосновании такого мнения автор приводит убедительные доводы, в частности, при изменении внешних влияющих факторов (усиление конкуренции, кризисных тенденций, ужесточении налогового законодательства и т.п.) перед руководством компании встает задача пересмотреть организационно-функциональный механизм осуществления контрольных процедур в сфере кругооборота средств компании и в его базовой части – денежных потоках.

Считаю, что статья отвечает предъявляемым требованиям, и на этом основании рекомендую данный материал для рассмотрения редакционной комиссией с целью опубликования в открытой печати.

*Юткина Т.Ф., д.э.н., профессор Всероссийской государственной налоговой Академии Минфина России*

## 2.7. PRECONDITIONS OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL SYSTEM MODIFICATION IN PRODUCTION COMPANIES

M.A. Ronzhina Senior Teacher of  
«Business Accounting and Audit» Department

*Kursk State Technical University*

The author analyses motives for permanent change of organization and functioning structure of a financial control system in production companies. The necessity of modification the internal control from corroborative system to the institute with properties of search-analytical research is determined. The advises of adaptation of the financial control system to variation of the business environment and needs of management and company owners are given.

### Literature

1. Financial control system analyses of Horwath MKPCN // Audit and tax, №11, 2004.
2. M. Bulushev, Y. Derugina. Control function evolution in company // Financial manager №7-8, 2008.
3. A.M. Golovach Internal control oriented on risk // Accounting, 2006, №22.
4. Darbeka E.M. Taxes and internal control system // Auditorskije vedomosti 2005, №1.
5. FERMA (Federation of European Risk Management Association) // [www.theirm.org/publications/documents/rm\\_russian\\_03\\_12\\_04.pdf](http://www.theirm.org/publications/documents/rm_russian_03_12_04.pdf).

### Keywords

System of the internal check, the control procedures, the financial control the functional units, the circulation of the means, the business environment.