

7.6. ПОДХОДЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ В НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКЕ РОССИИ

Карчукова А.И., старший преподаватель кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита;
Шохнех А.В., д.э.н., профессор кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита

Волгоградский кооперативный институт (филиал), Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

В статье представлен новый подход к формированию системы внутреннего управленческого контроля с позиции синтеза подсистем: 1) согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни; 2) фокус-угрозы искажений фактов хозяйственной жизни. В статье дана детальная техника формирования системы внутреннего управленческого контроля, характеристика ее элементов.

В настоящее время ожесточающиеся конкуренция и инфляционные процессы сопровождаются спадом объемов производства и ухудшением социально-экономических условий, которые возможно сбалансировать методами профессионального управления хозяйствующим субъектом. Так, одним из методов профессионального управления является внутренний управленческий контроль, который позволяет выстроить систему согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни, позволяющую быстро реагировать на изменения внешнего и внутреннего окружения хозяйствующего субъекта.

Так, по мнению ряда авторов, система внутреннего контроля, должна включать следующие виды процедур:

- обеспечение связи между мотивацией сотрудников и стратегическими целями предприятия;
- повышение прозрачности бизнеса, обеспечение менеджмента достоверной и полной информацией в наиболее сжатые сроки;
- защиту активов, предотвращение мошенничества, выявление и исправление непреднамеренных ошибок в финансовых документах [8, с. 4].

Построение внутреннего управленческого контроля, предполагает включение подсистемы согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни, которая строится на принципах разделения полномочий, то есть прав и обязанностей персонала, заключающихся в том, что управленческие решения принимают одни специалисты, а исполняют другие. Следовательно, согласованность и обратная связь генезиса управленческой идеи, достижение цели уже принятого управленческого решения, быстрой реакции на изменения внешнего и внутреннего окружения, своевременной корректировки методов реализации управленческого решения – это и есть цель подсистемы внутреннего управленческого контроля.

Формирование качественных регламентов внутреннего управленческого контроля подсистемы согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни субъектов с учетом международного и национального законода-

тельства является основой эффективного и действенного стратегического и оперативного управления.

Основой эффективного и действенного стратегического и оперативного управления является философия управляющего звена о многих элементах деятельности:

- уровень готовности и возможности рисковать при осуществлении фактов хозяйственной жизни или стремлении избегать любых форм риска;
- планирование возможных доходов и расходов как наиболее или наименее вероятных;
- формирование гибкой структуры управления или централизованной безоговорочной подчиненности;
- утверждение и исполнение внутренних регламентов и распорядков стратегической, оперативной и финансовой дисциплины или полная свобода действия персонала и управляющего органа;
- формирование системы согласованной и обратной связи фактов хозяйственной жизни или независимой субъективной деятельности.

Эволюция контроля в России проявляется в появлении и применении его новых организационных классов, видов, групп, форм и признаков, которые обуславливались особенностями функционирования хозяйствующих субъектов, формой собственности, отраслевой спецификой, сферой деятельности.

Риск плохого управления также велик, что и не честные менеджеры. Плохое управление, не только не отвечает личным интересам менеджеров, но и противоречит этим интересам, и в конечном итоге приводит к банкротству фирмы в результате конкуренции со стороны качественнее управляемых фирм – конкурентов [5, с. 356].

Формирование системы внутреннего управленческого контроля предполагает устранение угроз рисков мошенничества. Мнения и ответы более 1400 финансовых директоров и руководителей отделов внутреннего аудита, юридических отделов и служб, контролирующих соблюдение законодательных требований, крупнейших компаний из 36 стран мира также подтверждают существенный рост количества случаев мошенничества в ряде регионов. Например, в странах Западной Европы число компаний, зафиксировавших значительные случаи мошенничества в последние два года, увеличилось с 10% до 21% [2, с. 32].

Общие финансовые потери в мире, связанные с мошенничеством, оценить невозможно, тем более что о значительной их части просто не сообщается. При этом кризис только способствует росту мошеннических операций [4, с. 89].

Исследования авторов показывают, что преднамеренному и непреднамеренному искажению подвержены все области финансово-хозяйственной деятельности. Следовательно, система внутреннего управленческого контроля также может формироваться как система, выявляющая и устраняющая искажения (мошенничества).

Под искажением понимается разница между фактической суммой, классификацией, представлением или раскрытием финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием того, что требуется для отчета в соответствии с действующей системой финансовой отчетности. Искажения могут возникать по причине ошибки или мошенничества [6, с. 44].

Внутренний контроль, как система, фокусирующая угрозы искажений формируется на этапе выявления областей внешнего и внутреннего окружения хозяйствующего субъекта, которые наиболее подвержены несанкционированным воздействиям, а именно: зако-

нодательно-нормативное внешнее и локальное регулирование; долговые обязательства; договорные требования; учетная политика (финансовая, налоговая, управленческая); отчетность (финансовая, налоговая, управленческая); доходы и расходы; производственные процессы; показатели финансового положения; результаты деятельности; денежные потоки; информационные сегменты; заработная плата, награждения бонусами; информационное обеспечение.

Фокусирование – это сосредоточение внимания на отдельном виде деятельности – анализ по видам деятельности [3, с. 38]. Для изучения искажений в системе внутреннего контроля особенно актуальным является использование термина «фокус-угроза искажений».

В толковом словаре Ожегова термин «фокус» имеет несколько значений, каждое из которых совершенно точно подходит к процессу выявления, идентификации и устранения угроз искажений, как преднамеренных, так и непреднамеренных фактов хозяйственной жизни субъекта экономики. Фокус:

- точка пересечения преломленных или отраженных лучей, падающих на оптическую систему параллельным пучком;
- точка, в которой объектив создает отчетливое изображение предмета;
- быть в фокусе – попасть в центр внимания; не попасть в фокус;
- очаг воспалительного процесса;
- средоточие, центр [7].

Следовательно, фокус-угроза искажений – это сосредоточение внимания на возможных преднамеренных, непреднамеренных вмешательствах, выявление их природы, разработки методов противостояния и устранения.

Исследование авторов показывает, что структура системы внутреннего управленческого контроля должна формироваться с позиции синтеза подсистем:

- согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни;
- фокус-угрозы искажений фактов хозяйственной жизни (табл. 1).

Система внутреннего контроля хозяйствующих субъектов, включает классические компоненты контроля, а так же подходы к выявлению источников информации о недобросовестных действиях (мошенничестве) персонала. Организация и функционирование системы внутреннего контроля зависит от особенностей и размеров экономического субъекта. Система внутреннего управленческого контроля в теории регламентов аудиторской деятельности строится на пяти элементах:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля [1].

Характеристика элементов системы внутреннего управленческого контроля представлена в табл. 2.

Информационное обеспечение внутреннего контроля формируется на данных учетной, аналитической, маркетинговой, юридической информации фактов хозяйственной жизни.

Техника формирования системы внутреннего управленческого контроля представлена на рис. 1

Таблица 1

**СТРУКТУРА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ
ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА**

N	Подсистема внутреннего управленческого контроля	Характеристика подсистемы внутреннего управленческого контроля	Составляющие информационного обеспечения
1	Подсистема согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни	Система внутреннего управленческого контроля, включает подсистему согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни, которая основывается на принципах разделения полномочий, то есть прав и обязанностей персонала, заключающиеся в том, что управленческие решения принимают одни специалисты, а исполняют другие. Цель подсистемы внутреннего управленческого контроля заключается в согласованности и обратной связи генезиса управленческой идеи, достижении цели уже принятого управленческого решения, быстрой реакции на изменения внешнего и внутреннего окружения, своевременной корректировки методов реализации управленческого решения	Маркетинговое обеспечение; финансовое обеспечение; производственное обеспечение; юридическое обеспечение; договорное обеспечение; аналитическое обеспечение
2	Подсистема фокус-угрозы искажений фактов хозяйственной жизни	Система внутреннего управленческого контроля включает подсистему фокус-угрозы искажений, в которой формируется отчетливое изображение областей внешнего и внутреннего окружения хозяйствующего субъекта, наиболее подверженных преднамеренным и непреднамеренным воздействиям. Четкое определение областей возможных угроз позволит своевременно выявить и устранить несанкционированные воздействия на хозяйствующий субъект. Возможные несанкционированные воздействия включают следующие области: <ul style="list-style-type: none"> • нормативное регулирование (внешнее и локальное); долговые обязательства; • договорные требования; • учетная политика (финансовая, налоговая, управленческая); • отчетность (финансовая, налоговая, управленческая); • доходы и расходы; производственные процессы; • показатели финансового положения; результаты деятельности; • денежные потоки; • информационные сегменты; • заработная плата, награждения бонусами; информационные ресурсы 	Учетное (финансовое, налоговое, управленческое) обеспечение; аналитическое обеспечение; финансовое обеспечение; юридическое обеспечение; договорное обеспечение

Таблица 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ЭЛЕМЕНТОВ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ[5]

Элементы системы	Характеристика элементов системы внутреннего управленческого контроля
Контрольная среда	Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы для деятельности лица. Контрольная среда лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка
Процесс оценки рисков	Оценка рисков лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков руководства выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими
Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Формирование информационных систем обеспечивается техническими средствами, программным обеспечением; персоналом, соответствующими процедурами, базами данных. Для формирования информационного обеспечения применяются методы и способы учета, которые выполняют следующие функции: <ul style="list-style-type: none"> • идентифицируют и регистрируют все правомерные операции; • своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность; • осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении; • определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду; • представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности
Контрольные действия	Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. <p>Контрольные действия, сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:</p> <ul style="list-style-type: none"> • проверка выполнения предполагает: 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; • обработка информации предполагает осуществление: общих средств контроля, которые представляют собой политику и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля; прикладные средства контроля помогают удостовериться, что осуществленные хозяйственные операции были санкционированы, в полном объеме и точно зафиксированы и обработаны: проверка арифметической точности бухгалтерских записей; ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей; • проверка наличия и состояния объектов направлены на обеспечение сохранности активов, включает: меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям; санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными; проведение периодических инвентаризаций; • разделение обязанностей, то есть наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций
Мониторинг средств контроля	Представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг осуществляется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля. Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого. Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности хозяйствующего субъекта и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством. Менеджеры по продажам, закупкам и производству на уровне подразделений в целом непосредственно участвуют в решении оперативных вопросов и могут подвергнуть сомнению сведения, которые значительно отличаются от того, что им известно о хозяйственных операциях

Внутренний управленческий контроль в подсистеме согласованности и методов обратной связи, может быть эффективным только в случае получения и использования достоверной и своевременной информации о состоянии управляемой системы, для определения соответствия намеченным целям. Внутренний контроль в подсистеме фокус-угрозы дает возможность не только выявлять отклонения от принятых и утвержденных правил, процедур, законоположений, но и дать оценку причин этих отклонений, конкретизировать их по степени участия в них должностных лиц, деятельность которых подтверждена контрольными процедурами.

В настоящее время под влиянием мировых тенденций сформировалось и применяется значительное количество эффективных форм внутреннего контроля. Ведущие экономисты выделяют наиболее распространенные формы внутреннего контроля в России, такие как ревизия; внутренний аудит. Формирование формы внутреннего контроля в экономическом субъекте зависит от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности, философии управляющего органа.

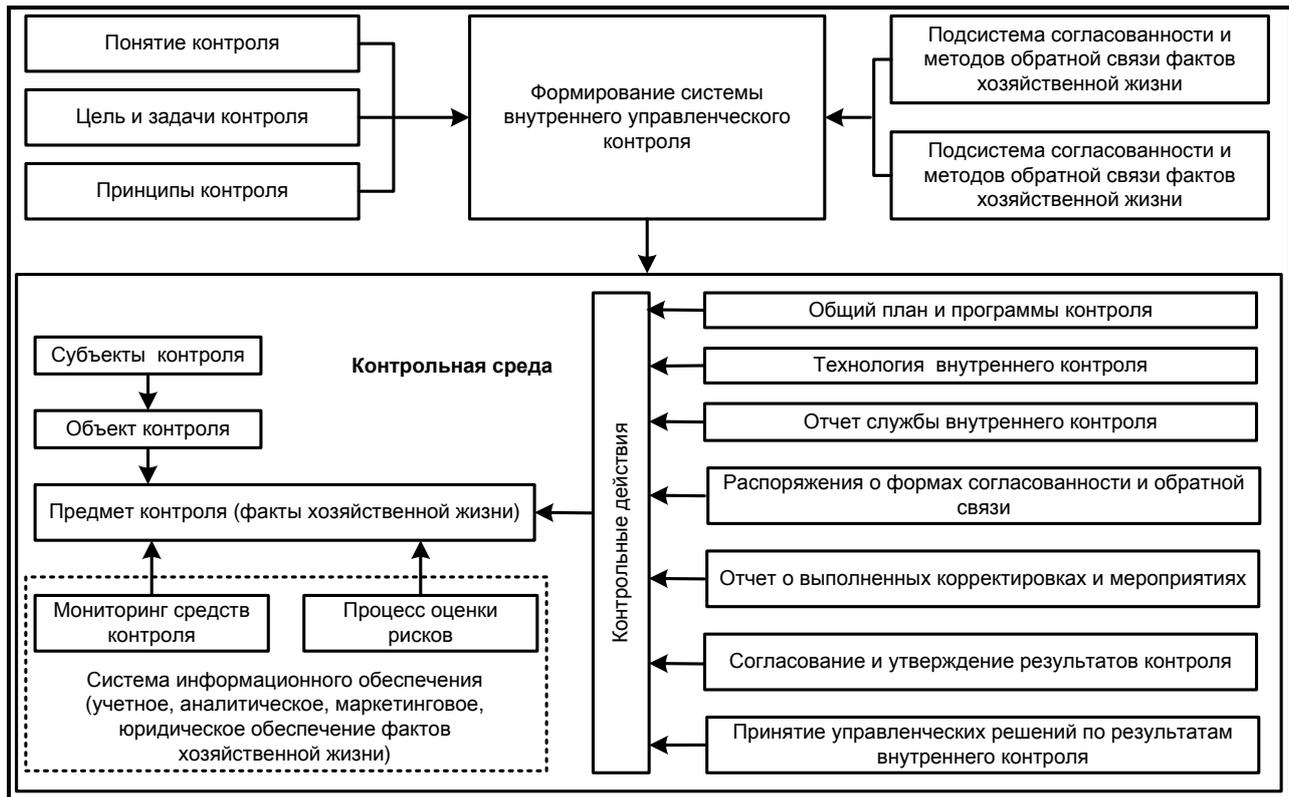


Рис. 1. Техника формирования системы внутреннего управленческого контроля в хозяйствующих субъектах

В системе внутреннего контроля осуществляется оценка системы бухгалтерского учета (финансового, налогового, управленческого), как основного источника информационно-аналитической базы. Для сбора доказательств контроля применяются следующие контрольные процедуры:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности экономического субъекта и его имущественном положении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, так и внешним – инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Внутренний управленческий контроль в соответствии с выбранной стратегией поведения хозяйствующего субъекта, проводится в следующих направлениях и включает:

- снабженческо-сбытовую политику (выбор маркетинговой стратегии и тактики на всем протяжении – от появления продукции до ее продажи, мониторинг оперативной информации о рынке, переход на прямые поставки продукции, создание сбытовой сети);
- производственно-технологическую и инновационную политику (минимизация издержек производства, приведение ка-

чества продукции в соответствие с запросами потребителей, создание оптимальной системы обеспечения сервисных служб, повышение конкурентоспособности на базе усовершенствования производимой продукции и действующей технологии производства, создание принципиально новых продуктов и производств);

- ценовую политику (установление цен на продукцию в рамках политики управления ее сбытом в целях достижения наиболее выгодных объемов продаж, средних затрат на производство и максимально возможного уровня прибыли);
- финансовую политику (анализ и планирование денежных потоков, выбор стратегии привлечения внешних ресурсов (кредиты, эмиссионная форма привлечения капитала), управление дебиторской и кредиторской задолженностью, разработка учетной и налоговой политики, контроль и управление издержками);
- инвестиционную политику (определение общего объема инвестиций, способов рационального использования накоплений, сочетания различных источников финансирования, привлечение заемных средств);
- кадровую политику (формирование идеологии и принципов кадровой работы, планирование, привлечение, отбор и высвобождение работников, организация работ и руководство кадрами, повышение квалификации и подготовка работников, внедрение системы стимулирования их деятельности, развитие социального партнерства).

Формирование эффективной системы внутреннего управленческого контроля определяет разработку, утверждение, применение, а также последующую корректировку внутренних (локальных) регламентов хозяйствующего субъекта, в которых должны быть определены:

- основные направления деятельности хозяйствующего субъекта;
- основные функции управления хозяйствующего субъекта (маркетинг, организация производства, финансы, экономика, бухгалтерский учет, персонал, информационная служба);

- вспомогательные функции деятельности хозяйствующего субъекта;
- логическая структура хозяйствующего субъекта;
- организационные структуры и закрепляемые за ними функции по направлениям деятельности хозяйствующего субъекта с определением порядка работы по их выполнению (права, обязанности, сроки, меры поощрения и наказания);
- главные центры ответственности и центры формирования результатов фактов хозяйственной жизни;
- методика внутреннего контроля в соответствии с организационной структурой по направлениям деятельности хозяйствующего субъекта и персонализация ответственности за выполнение указанной функции контроля.

Формируя систему внутреннего управленческого контроля необходимо определить критерии оценки показателей результативного управления. Управление не может быть результативным при низком уровне внутреннего управленческого контроля. Также при высоком уровне внутреннего контроля управление может быть не результативным, так как непрофессиональный руководитель может принимать неправильные решения по результатам внутреннего управленческого контроля, или не принимать их во внимание. Следовательно, критерии результативной системы внутреннего управленческого контроля могут быть выражены в следующем утверждении:

Результативная система внутреннего управленческого контроля = Подсистема методов согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни + Подсистема фокус-угрозы искажений фактов хозяйственной жизни.

Делая выводы необходимо отметить, что результативная система внутреннего управленческого контроля позволит хозяйствующему субъекту:

- противостоять процессам спада объемов производства и продаж;
- выстроить подсистему согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни, в целях быстрого реагирования на изменения внешнего и внутреннего окружения;
- создать подсистему фокус-угрозы искажений, направленную на выявление возможных преднамеренных, непреднамеренных вмешательств, установление их природы, разработки методов противостояния и устранения мошенничества.

Карчукова Анна Ивановна

Шохнех Анна Владимировна

Литература

1. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка риска существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Давыдов А. Методы борьбы с мошенничеством на предприятиях-импортерах [Текст] / А. Давыдов // Российский импортер. – 2011. – №8. – С. 32-33.
3. Зимакова Л.А. Основные подходы к формированию системы стратегического управленческого учета [Текст] / Л.А. Зимакова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №33. – С. 36-40.
4. Колющенко Н.Ф. Мошенничество с применением документальных инструментов [Текст] / Н.Ф. Колющенко // Международные банковские операции. – 2009. – №4. – С. 89-97.
5. Познер Р.А. Экономический анализ права [Текст] : в 2-х т. / Р.А. Познер ; пер. с англ. под ред. В.Л. Тамбовцева. – СПб. : Экономическая школа, 2004. – 454 с.
6. Суглобов А.Е. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита. Международный стандарт аудита 450 [Текст] / А.Е. Суглобов, Д.М. Пименов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №46. – С. 42-50.
7. Толковый словарь Ожегова [Электронный ресурс] : 2009-2012. Режим доступа: <http://www.ozhegov.ru>
8. Шуклов Л.В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения [Текст] / Л.В. Шуклов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №38. – С. 2-11.

Ключевые слова

Система; внутренний управленческий контроль; контрольные процедуры; сфера общественного питания; уровень согласованности; обратная связь; факты хозяйственной жизни; фокус-угрозы искажений преднамеренные и непреднамеренные вмешательства.

РЕЦЕНЗИЯ

Одним из методов профессионального управления является внутренний управленческий контроль, который позволяет выстроить систему согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни, направленную на быструю реакцию изменений внешнего и внутреннего окружения хозяйствующего субъекта.

В статье авторы предлагают формировать систему внутреннего управленческого контроля с позиции синтеза подсистем: 1) согласованности и обратной связи фактов хозяйственной жизни; 2) фокус-угрозы искажений фактов хозяйственной жизни.

Авторы представляют структуру системы внутреннего управленческого контроля хозяйствующего субъекта; дают характеристику элементов системы внутреннего контроля; выстраивают технику формирования системы внутреннего управленческого контроля в хозяйствующих субъектах; утверждают, что результативная система внутреннего управленческого контроля равна сумме подсистем методов согласованности, обратной связи фактов хозяйственной жизни и фокус-угрозы искажений фактов хозяйственной жизни.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяют научную и практическую ценность статьи.

Калиничева Р.В., д.э.н., профессор кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита Волгоградского Кооперативного Института (филиал) Автономной Некоммерческой Организации Высшего Профессионального Образования Центросоюза РФ «Российского университета кооперации»