

УДК 657. 01
ББК 65.052.201.2
Ш 26

Е.А. Шароватова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). Тел.: (863) 240 29 86, e-mail: esharovatova@mail.ru.

Взаимосвязь инструментария внутреннего контроля и управленческого учета

(Рецензирована)

Аннотация. Инновационные технологии, применяемые на отечественных предприятиях требуют более совершенного механизма контроля результатов своей деятельности. В статье рассмотрены концептуальные основы контроля хозяйственной деятельности коммерческих организаций с использованием инструментария управленческого учета. Определены основные объекты контроля, позволяющие оценить результативность функционирования каждого объекта управления. Выделены системные и точечные приемы контроля результатов деятельности. Представлены базовые процедуры аудита механизма контроля и ориентированные процедуры аудита контрольной системы в целом.

Ключевые слова: концепция контроля, управленческий учет, центры затрат, объекты контроля, процедуры аудита.

E.A. Sharovatova

Candidate of Economics, Assistant Professor of Accounting Department of Rostov State University of Economics (Rostov Institute of National Economy). Ph.: (863) 240 29 86, e-mail: esharovatova@mail.ru.

Relationship between internal control instruments and management accounting

Abstract. Innovative technologies applied to domestic enterprises need an improved mechanism for control of the results of its activities. The article deals with the conceptual framework for control of economic activities of commercial organizations using the instruments of management accounting. The main objects of control, allowing an assessment of the effectiveness of functioning of each object, are defined. System and point methods of control of the results of activities are identified. The basic audit procedures of control mechanism and the oriented audit procedures of control system as a whole are presented.

Keywords: the concept of control, the administrative account, the centers of expenses, objects of control, procedure of audit.

Влияние инновационной деятельности одних государств в настоящее время приводит в движение инновационные процессы в других странах. Отечественная экономика не является исключением. Взаимопроникающий механизм инноваций приводит к изменениям не только технологий, но и моделей управления внутри предприятий. В противном случае «понятие инновационная экономика должно относиться не к роли инноваций в экономике, а к роли государства в поддержании темпов их появления. В такой постановке важно обосновать вектор воздействия государства на

экономику и определить показатели, характеризующие результаты инновационной политики» [1].

В условиях развития инновационного предпринимательства многие экономисты переосмысливают инструментарий контроля воспроизводственных отношений, а в рамках этого – аналитические возможности учетного механизма.

Чтобы стать равноправным участником инновационной деятельности, должна быть прогрессивной система управления на предприятии: более аналитичным должен быть учетный механизм предприятия, более точным бюджетное планирование, более структурной система контроля результативных показателей, более объективным алгоритм расчета таких показателей, прозрачнее система мотиваций для прямых и косвенных участников воспроизводственной деятельности. При этом контроль зависит от возможностей модели управленческого учета пропустить через себя необходимые для контроля учетные показатели.

Несмотря на то, что объектом интереса в данной статье является система контроля результатов управления, мы не можем не затронуть информационную основу такого контроля.

На первый взгляд, задача контрольного механизма – подтвердить систему поддержки менеджмента на предприятии, достоверность информационной базы, необходимой для эффективного управления производством. Сюда же относятся взаимосвязанные задачи по оценке и анализу полученных результатов деятельности, что даст возможность оценить составляющие бизнеса конкретного предприятия и его место в отрасли. Однако, в концепции контроля, как системного процесса, недостаточно разработан механизм сквозного использования инструментов бюджетного планирования, управленческого учета, оценки аналитических результатов деятельности и операционного анализа. Именно единообразие объектов в каждой из этих подсистем управления позволит осуществить сопоставимый контроль вкладов участников воспроизводственной деятельности в общую прибыль предприятия.

В рамках этого нам представляется необходимым систематизировать структуру задач, стоящих перед системой контроля инновационно настроенных предприятий:

1. Локализация контроля на аналитических функциях учетно-информационных потоков.
2. Разработка содержания и структуры результативных показателей контроля деятельности в разрезе участников.
3. Унификация бюджетно-учетных информационных потоков для осуществления контрольных функций.
4. Избрание многоступенчатой системы контроля, сопоставимой с целями стратегического и оперативного управления.
5. Поддержание системы мотивации на основе результатов применения контрольного инструментария.

Вышеуказанные задачи обеспечат возможность оценить на основе контрольных процедур деятельность всех участников воспроизводства. При этом инструменты контроля можно разделить на финансовые и нефинансовые инструменты. Первые ориентированы на контрольные мероприятия, результаты действия которых можно оценить денежным измерителем. Вторые ориентированы на контроль функциональной деятельности менеджеров. Оценить таковые можно по качественным выводам руководителей более высокого уровня управления или на основе натуральных измерителей.

Процесс контроля начинается с разработки единой структуры бюджетного планирования и управленческого учета. При этом структура бюджетирования и учета для целей контроля становится зависимой от предполагаемого результата производственной деятельности. Если инновация ориентирована на экономическую выгоду, а ее появление может принести добавочный доход, то инновацию, как явление, необходимо

рассматривать неразрывно с инновационной трансформацией учетного процесса. Ориентируясь на системную взаимосвязь инструментов контроля с бюджетированием, управленческим учетом и операционным анализом, целесообразно введение единых объектов для целей контроля в указанных подсистемах. Качество результатов контроля зависит от степени децентрализации экономического показателем между уровнями ответственности функциональных руководителей. Чем более качественный уровень инновационного процесса, тем тождественен ему должен быть уровень бюджетного планирования, управленческого учета, анализа и контроля.

Исходя из этого, нами представлена структура аналитических учетных уровней, информационное поле которых будет являться объектом контрольных процедур.

В качестве первого уровня могут быть избраны функциональные подразделения организации (центры затрат), соответствующие структуре управления: цеха, службы, отделы и др. Каждому из них присваивается индивидуальный шифр для соотношения стоимостных показателей, функционально связанных с исполнением вида работ этих подразделений. Индивидуальная кодировка будет присвоена на этапе планирования и использована на этапе управленческого учета при формировании отчетных показателей, что в целом облегчит сопоставимость показателей в ходе осуществления контрольных мероприятий. При этом для целей контроля целесообразно во внутреннем стандарте (например, по управленческому учету) разработать порядок расчета трансфертной цены в разрезе подразделений, что позволит оценить вклад каждого из них в общую прибыль организации.

В качестве второго уровня могут стать центры ответственности. На этапе бюджетирования и управленческого учета в качестве планово-учетных объектов данного порядка будут являться конкретные руководители, а контролируемые показатели — издержки подотчетной им зоны ответственности (заработная плата, материальные затраты, услуги, амортизация и пр.). Такая децентрализация показателей позволит контролировать функциональные способности соответствующих руководителей.

Третий уровень предназначен для контроля приемов ценообразования. Объектом планирования и учета на этом уровне выступает производимая продукция, работы, услуги. Исчисление полной или сокращенной себестоимости в разрезе данных объектов позволит ранжировать продукцию по уровню рентабельности и контролировать приемы формирования более прибыльной структуры производства.

Таким образом, дееспособность приемов контроля на предприятии во многом зависит от уровней аналитичности в отношении управляемых объектов. Применение такой аналитичности в алгоритме настройки программного обеспечения позволит в системном режиме обеспечить контроль целевой информации.

Однако в условиях экономического кризиса начинает позиционироваться не только системный, но и точечный контроль информационного пространства. Основной причиной повышенного интереса к такому контролю «стала низкая результативность менеджмента, который в условиях кризиса оказался не готов к эффективному и рациональному достижению оперативных и стратегических целей развития предприятий» [2].

Выделение точечного контроля в самостоятельную категорию не означает появление самостоятельной контрольной отрасли, а лишь означает расширение возможностей системного контроля или практическими последствиями применения контроля как такового. Предпосылками для такой функции контроля явился стабильный рост экономики, при котором многие предприятия свыклись с налаженной структурой планирования, учета, контроля в отношении производственных процессов. Осознать необходимость расширения функций контроля помог последний финансовый кризис. Предприятия длительное время игнорировали контроль своих бизнес-процессов, что привело к определенным экономическим последствиям. На какое-то время дестабилизировались доходы и расходы, принимались необоснованные решения в части «урезания» издержек по тем или иным направлениям деятельности.

Функция контроля в условиях нестабильной экономики призвана точно выявить резервы возможного снижения затрат и оценить их влияние на изменение доходности предприятия.

В первую очередь объектом контроля должны стать самые дорогостоящие части активов организации, доходность от которых будет получена по истечении долгосрочного периода, например, более года. Допустим, ранжируя их по существенности, на первом месте по объему вложений находится часть внеоборотных активов, а именно, незавершенные объекты строительства. Именно по ним в период экономического риска возможна проблема отсутствия источников финансирования. На втором месте по затратности – остатки незавершенного производства по заказам, которые предстоит завершить в краткосрочном периоде. Наконец, на третьем месте по отвлечению оборотных средств – краткосрочная дебиторская задолженность за непоставленные товарно-материальные ценности.

Наличие проблемных активов, каждый из которых потребовал отвлечения денежных средств, обязывает инструменты контроля нацелить на точечный анализ прогнозируемых вариантов развития событий. Данная проблема не совсем свойственна службе контроля, но в условиях финансового кризиса многие операции становятся не свойственными для стабильно работающей микроэкономики. Служба контроля, осуществляя приемы мониторинга многих хозяйственных операций, в большей степени владеет максимальным объемом информации.

Возвращаясь к нашему примеру, для первого случая потребуется выявить резервы в части неиспользованных внутренних производственных площадей. Их целесообразно использовать для расширения производства, отказавшись от строительства для этой цели нового корпуса. Далее реализовать объект незавершенного строительства и высвободить часть «замороженных» активов предприятия. В результате отказ от нового строительства станет временным вариантом решения до момента стабилизации денежных потоков.

Кроме того, в условиях нестабильности рынка необходимо периодически проводить контроль использования производственных мощностей предприятия. Известный вариант оптимизации издержек – сдача неиспользуемых площадей в текущую аренду. Аналогичная судьба должна ожидать неиспользуемое оборудование и иные технологические активы.

Во втором случае необходимо выявить заказы, по которым еще не заключены договора на продажу. Сделав обзор информационных сайтов потенциальных заказчиков и покупателей, необходимо выявить проблемные заказы, по которым сомнительно заключение договоров в дальнейшем. По данным заказам возможно несколько вариантов развития событий, каждый из которых служба контроля должна оценить с максимальным риском для предприятия. Возможен вариант заключения договора по сниженной цене, возможна реструктуризация затрат (при условии, что выполненные работы или отпущенные материалы могут быть применены на других заказах), наконец, при самом нежелательном прогнозе – срочная остановка производства по данным заказам.

Третий условный пример обязывает также изучить финансовые возможности контрагентов-дебиторов и с финансово неустойчивыми организациями подписать графики погашения их задолженности. При этом поиск вариантов погашения задолженности возложить на отдел контроля, а воплощение избранных путей реализации контрольных мероприятий – на иную функциональную службу.

Таких примеров можно привести множество. Контроль прогноза возможных действий с проблемными активами относится к финансовым инструментам контроля, поскольку результат контрольных мероприятий можно измерить в стоимостной оценке.

Однако не менее востребованы нефинансовые инструменты контроля. К таковым можно отнести внутрикорпоративные стандарты и положения, заинтересовывающие работников предприятия в проведении текущего контроля в рамках выполнения своих функциональных обязанностей. Действенным в этом направлении является система

мотивации в зависимости от достигнутых результатов: сэкономленная сумма, достигнутый экономический эффект, длительность рабочего стажа на данном предприятии и др. Так, распространенной в бизнесе стала оплата бонусов по окончании отчетного года, которая выплачивается только работникам, проработавшим полный финансовый год. Незаменяемость таких и аналогичных регламентов построена на взаимосвязи результатов работы подразделения (или конкретного работника) с суммой мотивации.

Еще одним ресурсом усиления контроля результатов современного бизнеса является аудит самой системы контроля. «Система внутреннего аудита призвана участвовать в управлении рисками корпоративного управления, поэтому одной из задач внутреннего аудита является оценка эффективности системы внутреннего контроля»[3].

Контроль, являясь одним из основных подсистем управления, предполагает наличие профессионального «оценщика» контрольного инструментария. В связи с этим становится востребованной методическая функция внутреннего контроля по проверке обоснованности приемов управленческого учета, бизнес-планов, бюджетов, смет, методических рекомендаций, положений и других документов внутренней регламентации. В рамках такой своеобразной функции аудита, как аудит системы контроля, возникает необходимость унификации приемов ее контроля. Все приемы, на наш взгляд, должны быть нацелены на подтверждение правильности контрольных мероприятий. Такое подтверждение основывается на двух подходах:

Первый подход предполагает оценку основных базовых процедур аудита функционирования системы контроля. Целью такой формы аудита является подтверждение действенности внутреннего стандарта по контролю; проверка возможностей оперативной передачи информации службы контроля; объективности закрепления зон ответственности за руководителями различных уровней управления; возможностей программного обеспечения по формированию учетной информации в разрезе объектов управления; проверка организационно-технической и мотивационной базы контроля; корпоративной информативности о контрольных мероприятиях и др.

Второй подход предполагает оценку системно-ориентированных процедур, представляющих собой аудит контрольной системы организации. Целью данной формы аудита является анализ методологического инструментария контроля; оценка объективности методик контроля; оценка инструментария контроля сохранности активов и обязательств предприятия; оценка системы децентрализации издержек в разрезе объектов управления в момент документального отражения операций; оценка достоверности контролируемых показателей; оценка объективности выводов в отношении результатов контроля; оценка объемности контроля результативных показателей.

Основные базовые процедуры аудита функционирования системы контроля приведены в таблице 1.

Таблица 1

Основные базовые процедуры аудита функционирования системы контроля

№ п/п	Цель контроля	Перечень основных аудиторских процедур
1	Проверка знаний внутреннего стандарта по контролю	Тестирование руководителей различного уровня управления на предмет знания основных разделов стандарта по контролю
2	Оценка технических путей информирования о результатах контрольных мероприятиях	Изучение путей информирования работников о планируемых контрольных мероприятиях и их результатов (средства связи, электронная внутренняя почта, иные варианты)

3	Проверка возможностей оперативной передачи информации службы контроля	Изучение документооборота по движению распорядительной документации с момента ее утверждения до получения на местах исполнения (в службах, отделах, цехах)
4	Оценка самостоятельности в выборе форм контроля	Мониторинг функциональной взаимосвязи ответственности руководителей с группой контролируемых ими показателей
5	Оценка возможностей программного обеспечения по формированию контролируемой информации в разрезе объектов управления	Мониторинг возможностей используемого программного обеспечения на предмет соответствия алгоритма расчетов контролируемых показателей их экономической сущности, периодичности обновления программных продуктов
6	Оценка организационно-технической базы контроля	Визуальное изучение системы технических средств контроля: датчиков, счетчиков, автоматических весов, иных измерительных приборов
7	Оценка мотивационного инструментария по результатам контрольных процедур	Мониторинг и оценка корпоративных положений по мотивации за достигнутые показатели в подразделениях
8	Оценка системы повышения квалификации управленческих работников, задействованных в процессе контроля	Изучение периодичности повышения квалификации по проблемам совершенствования приемов контроля
9	Оценка сохранения коммерческой тайны в отношении контрольных процедур	Мониторинг приемов работы службы экономической безопасности
10	Оценка системы финансовой поддержки службы контроля	Анализ расходов на функционирование службы контроля (обеспечение компьютерами, инвентарем, на охрану труда и технику безопасности, пр.)

Использование базовых процедур аудита функционирования системы контроля в ходе периодических проверок приемов контроля позволит подтвердить доверие ко всему механизму контроля на коммерческом предприятии и подтвердить достоверность его функционирования. Эти процедуры не сводятся к контролю конкретных показателей, а предполагают оценить объективность и дееспособность контрольных мероприятий для конкретной организации.

Лишь после этого можно перейти к ориентированным процедурам контроля и оценить эффективность системы управления в целом. Результатом станет подтверждение результативных показателей хозяйственной деятельности. Основные системно-ориентированные процедуры аудита контрольной системы организации приведены в таблице 2.

Таблица 2

**Основные системно-ориентированные процедуры аудита
контрольной системы организации**

№	Цель контроля	Перечень основных аудиторских процедур
----------	----------------------	---

п/п		
1	Анализ методологического инструментария контроля	Проверка наличия методик расчета основных результативных показателей хозяйственной деятельности (изучение внутреннего стандарта по управленческому учету)
2	Оценка объективности методик контроля	Анализ методик учета результативных показателей на соответствие действующим законодательным документам
3	Оценка инструментария по контролю сохранности активов и обязательств предприятия	Анализ документов, регламентирующих порядок проведения инвентаризации средств и источников предприятия, и порядка отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете
4	Оценка системы децентрализации издержек в разрезе объектов управленческого учета в момент документального отражения операций	Оценка приемов кодирования издержек для отражения по различным уровням аналитического учета управленческой бухгалтерии
5	Оценка достоверности контролируемых показателей	Проверка оперативности отражения хозяйственных операций в системе управленческого учета
6	Оценка объективности выводов в отношении результатов контроля	Проверка условий сопоставимости показателей для контроля в динамике: характеристики учетных показателей, количественные сравнения, уровень повторяемости операций
7	Оценка объемности контроля результативных показателей	Проверка взаимосвязи приемов контроля с другими подсистемами: бухгалтерским учетом, налоговым учетом, бизнес-учетом)

Как видно из данных таблицы 2, системно-ориентированные процедуры опираются на системную методику планирования и управленческого учета. Действующие длительное время методы бюджетирования и управленческого учета, одновременно являющиеся основой алгоритма программного обеспечения также сделают процедуры и результаты контроля системными, правдивыми и своевременными в силу их оперативности. Результаты системно-ориентированных процедур аудита смогут подтвердить, обеспечивают ли приемы управленческого учета координацию деятельности, повышение управляемости и адаптивности предприятия к изменениям во внутренней среде (оргструктура, ресурсы, трудовой потенциал и т.д.) и внешней среде (рыночная конъюнктура, структура бизнеса и т.д.).

В комплексе эти два подхода к аудиту системы контроля позволят выявить узкие места в контрольной деятельности организации и проанализировать план-фактные отклонения, требующие первоочередного внимания к деятельности конкретного объекта управления.

Выводы по каждому пункту аудиторских процедур станут надежной базой объективности контрольных мероприятий, а грамотно проведенный операционный и стратегический анализ в совокупности с анализом колебаний макроэкономики позволит прогнозировать динамику внутренней микроэкономики.

Предлагаемая объемность процедур аудита контрольной системы требует в какой-то степени универсальных знаний работников службы контроллинга. Неоспорим тот факт, что затраты на подготовку таких специалистов окупают себя, поскольку прибыль предприятию создает кадровый потенциал, а средства производства лишь обеспечивают получение этой прибыли. В связи с чем теорию контроля можно наполнить приемами по расчету его эффективности, основанному на показателе «совокупность полученного эффекта». Если суммировать все показатели достигнутых результатов в стоимостном выражении, можно рассчитать «совокупный показатель эффективности» контроля.

В качестве составляющих совокупного показателя можно принять, к примеру, а) полученную экономию после осуществления мероприятий по результатам точечного контроля; б) полученный эффект от изменения структуры выручки после контрольных мероприятий по оценке исполняемых функций отделом продаж, после которых были приняты рекомендации об изменении структуры бизнеса; в) экономия средств в связи с отказом от заключения договоров с конкретными поставщиками, т. к. контрольные мероприятия (с привлечением внешних информационных источников) позволили выявить неплатежеспособных поставщиков, заключение договоров с которыми привело бы к появлению невозвратной дебиторской задолженности и др.

В результате данный показатель позволит поддерживать степень активности такого бизнес-процесса, как контроль системы управления.

Таким образом, одной из причин необходимости внедрения концепции контроля является необходимость системной интеграции контроля с различными аспектами управленческой деятельности: управленческим учетом, бюджетированием и др. Технологические инновации определяют более высокий статус информационной поддержки системы контроля отечественных предприятий, что позволит обеспечить прозрачность результативных показателей участников инновационных процессов и позволит принять стратегически верные решения. Предприятия ищут формы адаптации контроля к инновационным условиям внешней среды. При этом нельзя отрицать эмпирическую зависимость: чем большую прибыль от нововведения рассчитывает получить в будущем организация, тем к большим затратам на контроль она должна быть готова в настоящем. В связи с этим затраты на управленческий контроль требуют серьезных вложений в программное обеспечение, в подготовку кадров, в средства защиты экономической информации и др.

Примечания:

1. Юсим В.Н., Колоколов В.А., Денисов И.В. Управление микроэкономическим развитием в условиях несовершенной технологической и институциональной среды // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 35 (200). С. 18.

2. Пыткин А.П., Нечеухина Н.С. Методологические основы совершенствования учета в системе контроллинга промышленного предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 3 (168). С. 11.

3. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития. М.: Финансы и статистика, 2011. С. 165.

References:

1. Yusim V.N., Kolokolov V.A., Denisov I.V. Management of microeconomic development in the conditions of imperfect technological and institutional environment // The economic analysis: the theory and practice. 2010. No. 35 (200). P. 18.

2. Pytkin A.P., Necheukhina N.S. Methodological bases of perfection of the account in system of controlling the industrial enterprise//The economic analysis: the theory and practice. 2010. No.3 (168). P. 11.

3. Labyntsev N.T. The administrative account and internal control in the commercial organizations: a condition and development prospects. M.: The finance and statistics, 2011. P. 165.