



ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Т.А. ГРИНЬ

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Внутрихозяйственный контроль (ВХК) — неотъемлемая составная часть всего процесса хозяйственной деятельности организаций. В его задачу входят предвидение возможных ошибок, нарушений, злоупотреблений, фактов бесхозяйственности, других негативных отклонений и их предотвращение. В случае же их совершения ВХК обязан обеспечить неотвратимость воздействия и пресечения соразмерно выявленному отклонению. Однако результат функционирования системы ВХК зависит от многих факторов, важнейшим из которых является правильность ее построения в соответствии с особенностями внутренней и внешней среды функционирования организации. Для этого следует органично совместить систему ВХК с системой управления организацией, которая традиционно выполняет следующие основные функции: планирование, учет, анализ, контроль и принятие управленческих решений.

Будучи самостоятельной функцией управления организацией, ВХК не поглощает другие функции, не обслуживает их как вспомогательная функция, а взаимодействует с ними, активно влияет на эффективность их реализации. Преобладание функционального принципа разделения управленческого труда между отделами и службами организации обуславливает параллельное их воздействие на управляемый объект, поэтому в бухгалтерии, например, не только ведется учет движения и состояния средств в процессе расширенного производства, но и в определенной мере осуществляется контроль их сохранности и эффективности использования, а также регулирования отклонений. Многофункциональны и другие отделы — плановый, финансовый, юридический и др. В этих условиях нарушается функциональный принцип разделения труда внутри отделов, работа многих подотделов и специалистов строится на основе интеграции управленческих функций. Таким образом, практически стираются грани, объективно существующие между ВХК и другими функциями управления (см. таблицу).

Татьяна Анатольевна ГРИНЬ, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета.

Интеграция ВХК с другими функциями управления организацией

Функция управления	Элемент ВХК
Планирование	Оценка рациональности возможных направлений хозяйственной деятельности организации Контроль качества планирования (обоснованности, напряженности, реальности плановых заданий)
Учет	Определение фактического состояния управляемого объекта с целью контроля: законности и целесообразности хозяйственных операций, их соответствия ранее принятым управленческим решениям; сохранности имущества; рационального использования производственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами, сметами; состояния дебиторской и кредиторской задолженности
Анализ	Контроль соответствия значений экономических показателей оптимальным значениям, например: уровня обеспеченности собственными оборотными средствами; величины чистых активов; оборачиваемости капитала в целом и различных его составляющих; показателей рентабельности и т.д.
Принятие управленческих решений	Предварительная оценка эффективности возможных управленческих решений
Контроль	Контроль качества организации планирования, ведения учета и анализа, достоверности отчетных данных Контроль своевременности предоставления необходимой информации для целей управления Проверка соответствия управленческих решений принятой в организации политике (снабженческой, производственной, сбытовой и т.п.), намеченным ориентирам, общей стратегии управления организацией

Итак, ВХК, с одной стороны, присутствует в каждой функции управления организацией как неотъемлемый элемент, а с другой — является обособленной функцией управления, которая обеспечивает качество выполнения всех остальных функций и всего процесса управления в целом.

Безусловно, система управления в каждой организации имеет особенности, но в то же время она объективно зависит от внешней и внутренней экономической стратегии государства.

Одним из стратегических приоритетов Беларуси является переход экономики на инновационный путь развития. Актуальность данной задачи нашла отражение в Программе социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006 — 2010 гг. В настоящее время уже начала создаваться инновационная инфраструктура — основной инструментарий и механизм инновационной экономики. Среди прочих ее свойств выделяют:

- конструктивность, которая обеспечивается ориентацией на конечный результат. Это значит, что развитие инновационного проекта должно сопровождаться непрерывным анализом конечных результатов. Наличие достоверной обратной информации по достигаемым конечным результатам позволяет выработать конструктивные приоритеты непосредственно в процессе развития инновационной деятельности и тем обеспечить замкнутую систему управления инновациями по схеме: инновации — инвестиции — мониторинг конечных результатов — инвестиции и т.п.;

- финансовую обеспеченность (наличие оборотного капитала), что позволяет осуществлять необходимые затраты для производства и продвижения на рынке нового конкретного продукта, пользующегося спросом и приносящего прибыль [1].

Таким образом, еще до начала осуществления инновационных проектов хозяйствующим субъектом планируется достижение вполне определенных це-

лей, и получение прибыли как конечного финансового результата инновационной деятельности выступает в качестве важнейшей из них.

В условиях современной динамичной конкуренции успешное превращение научно-технических разработок в инновационный продукт, привлекательный для инвестора, производителя и покупателя, связано с многочисленными рисками. В этой связи традиционная концепция ВХК, используемая подавляющим большинством отечественных организаций, далеко не в полной мере удовлетворяет потребностям управления. Данная концепция подразумевает в идеале установление всеобъемлющего свода правил, регулирующих все аспекты деятельности организации, и создание такого режима работы, который не позволял бы отклоняться от установленных стандартов (намеренно или случайно). Основным инструментом воздействия на управленческие процессы при этом — демонстративное наказание нарушившего. Задачу осуществления такого контроля обычно возлагают на выделенное подразделение (службу ВХК), подчиняющееся непосредственно руководителю организации [2].

Идея полного регулирования всех аспектов деятельности не несет негативного характера и во многих случаях оправдана. Данная концепция соответствует классическому пониманию процесса контроля: определение стандартов деятельности системы, сравнение достигнутых ею результатов с установленными стандартами и в случае расхождений — корректировка процессов управления.

Основными слабостями этой концепции является умозрительность при первоначальном определении стандартов и зачастую формальность проверок, а также трудность своевременного и точного распознавания некорректного управленческого процесса, приведшего к отклонению от стандарта. К тому же детальная регламентация деятельности и сосредоточение функций контроля в одном подразделении неизбежно приводит к бюрократизации всего процесса ВХК. Такая система перестает реагировать на новые, актуальные вызовы и угрозы, поскольку основа для оценки деятельности ВХК — формальное соответствие заданным правилам и регулирующим документам.

Ответ на несовершенство идеи тотального контроля — концепция контроля, ориентированного на риск, известная в профессиональном мире как модель COSO. Она разработана в США в 1992 г. (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)). Модели риска и контроля, предложенные COSO, послужили основой для ряда подобных моделей, разработанных в других странах организациями, аналогичными COSO, и различными консультационными фирмами.

В соответствии с концепцией контроля, ориентированного на риск, с каждым видом деятельности изначально связаны специфические риски, и избежать их возможно только одним способом — не занимаясь подобной деятельностью. Однако можно и нужно, во-первых, своевременно идентифицировать эти риски, во-вторых, создать такие управленческие механизмы (процессы), которые при реализации риска смягчат последствия его воздействия до приемлемого уровня. Тогда основной целью системы ВХК организации становится обеспечение приемлемого для бизнеса уровня контролируемого риска.

При этом выбор наиболее эффективных методов и технологий ВХК определяется целями и видами деятельности организации, окружающей средой и соответствующим набором свойственных рисков. Основную ответственность за правильное функционирование системы ВХК в данном случае несет руководство организации, а владельцы и инвесторы заинтересованы в ее эффективности, так как она способствует снижению рискованности их вложений.

Итак, в модели COSO акцент делается на ответственности руководства организации за состоянием контроля. В соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций (утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 22), ответственность за организацию и состояние ведомственного контроля в соответствующих органах государственного управления также воз-

лагается на их руководителей [3]. В то же время отсутствует нормативное закрепление порядка организации и функционирования системы ВХК в организациях. Лишь в правиле аудиторской деятельности “Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита” определено, что система ВХК организации должна включать:

- систему бухгалтерского учета;
- контрольную среду;
- отдельные средства контроля [4].

Данные элементы присутствуют в любой системе ВХК независимо от организационно-правовой формы организации и особенностей ее хозяйственной деятельности. К тому же упомянутое правило аудиторской деятельности является обязательным исключительно для аудиторских организаций (аудиторов — индивидуальных предпринимателей). Таким образом, руководитель вправе самостоятельно определять содержание контрольной среды и применяемые средства контроля, неся при этом ответственность за разработку, внедрение и эффективное функционирование системы ВХК. В случае ее построения на основе модели COSO необходимо исходить из следующих ключевых предпосылок:

- ВХК является средством достижения цели, а не самоцелью;
- ВХК осуществляется людьми, поэтому для него важны не только (и не столько) правила, процедуры и другие руководящие документы, но люди на всех уровнях организации;
- от ВХК владельцы и руководство организации могут ожидать только обоснованного уровня обеспечения достижения поставленных целей, но никак не абсолютной гарантии безошибочной работы;
- ВХК обеспечивает достижение поставленной цели или нескольких целей в смежных областях деятельности [2].

Согласно концепции COSO ВХК — это процесс, осуществляемый высшим органом управления организацией, определяющим ее политику (например, советом директоров, который представляет владельцев общества), его управленческим персоналом высшего уровня и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение организацией следующих целей:

- 1) целесообразность и финансовая эффективность деятельности (включая сохранность активов);
- 2) достоверность финансовой отчетности;
- 3) соблюдение применимого законодательства и требований регулирующих органов [5].

В условиях инновационной экономики и использования венчурного капитала достижение вышеуказанных целей приобретает первостепенное значение для выживания организации на рынке товаров и услуг. При этом система ВХК должна основываться на пяти взаимосвязанных компонентах: 1) контрольная среда и нравственный климат; 2) оценка риска; 3) мероприятия контроля; 4) сбор и анализ информации и передача ее по назначению; 5) мониторинг и исправление ошибок [5].

Как же оценить эффективность и адекватность системы ВХК? Учитывая, что одним из основных постулатов COSO является прямая ответственность совета директоров (т.е. органа, представляющего интересы владельцев и устанавливающего исходя из этого общие принципы деятельности организации) и менеджмента (т.е. исполнительного органа организации и ее руководителей) за создание и обеспечение эффективного осуществления ВХК, можно выделить критерии эффективности системы ВХК.

1. Утверждены и периодически пересматриваются владельцами (Советом директоров и др.) документы, устанавливающие стратегию и политику организации в области ВХК:

- определены основные виды деятельности организации;

- идентифицированы основные неотъемлемые риски, связанные с основными видами деятельности;

- найдены приемлемые уровни риска, который может (должна) принимать на себя организация и ее подразделения для достижения поставленных целей;

- определены основные методы и структура контроля, не позволяющие превысить установленные уровни риска.

2. Утвержденная стратегия и политика внедряется менеджментом в практику на базе оценки рисков:

- проводится идентификация, оценка и контроль внутренних и внешних факторов, которые могут неблагоприятно повлиять на достижение организацией поставленных целей (идентификация, мониторинг и контроль за рисками);

- утверждена организационная структура и распределение полномочий;
- разрабатываются необходимые процедуры и процессы, направленные на выявление, отслеживание изменений и контроль за рисками;

- планируется и контролируется деятельность по мониторингу эффективности системы ВХК;

- в организации создана контрольная среда, которая выражает и демонстрирует персоналу всех уровней важность ВХК и соблюдения этических норм.

3. Разработана необходимая инфраструктура, позволяющая обеспечить эффективность контроля:

- процедуры контроля реализуются на всех уровнях управления;
- осуществляются периодические проверки обеспечения соответствия всех областей деятельности установленным политикам и процедурам;

- обеспечивается встроенность мероприятий контроля в ежедневные операции;

- разделены обязанности и устранены конфликты интересов при выполнении персоналом своих обязанностей;

- осуществляются адекватность, полнота и достоверность внешних рыночных данных о событиях, которые могут повлиять на принятие решений;

- осуществляется адекватность, полнота и достоверность финансовой и управленческой отчетности;

- обеспечено соответствие операций действующему законодательству.

4. Созданы эффективные и безопасные каналы доведения информации:

- весь персонал предупрежден о существующих процедурах, касающихся обязанностей и ответственности;

- обеспечена адресация и быстрота доведения необходимой информации до соответствующего персонала;

- устанавливается соответствие уровня информационных систем и всех видов деятельности организации;

- организована безопасность информационных систем, осуществляется их периодическая проверка.

5. Проводится независимый мониторинг эффективности системы ВХК:

- на ежедневной основе осуществляется мониторинг наиболее рискованных операций;

- оценивается влияние на операции организации каждого вида риска по отдельности и всеобъемлющая оценка риска с учетом существующих методов и мер контроля;

- обеспечено проведение эффективного и всеобъемлющего внутреннего аудита системы ВХК независимыми в функциональном отношении, адекватно подготовленными и компетентными сотрудниками;

- своевременно доводится информация о недостатках системы ВХК до управляющих соответствующего уровня и ее правильная адресация;

- обеспечено доведение до менеджмента и Совета директоров информации о существенных недостатках системы ВХК и оценка ее эффективности [2].

Из вышеизложенного концепция контроля, ориентированного на риск, в гораздо большей степени способствует достижению целей деятельности организации в условиях инновационной экономики, чем традиционная концепция тотального контроля. Это связано с тем, что венчурный инвестор опирается не на материальную инерцию уже отработанных и принявших институциональную форму процессов маркетинга, производства, продаж, потребления, результаты и динамика которых понятны и известны из опыта. Он прогнозирует возможности организации процесса, который предполагается запустить и организовать впервые. Для венчурного инвестора важно быть уверенным в том, что ВХК будет не просто фиксировать состояние объекта в определенные моменты времени, а своевременно сигнализировать о возможностях возникновения отрицательных отклонений от нормального хода реализации проекта, о новых рисках еще до того момента, когда они окажут влияние на объект.

Система ВХК, построенная на основе модели COSO, способна удовлетворить эти требования. При определении ее адекватности и эффективности в первую очередь следует учитывать не конкретные формы, методы и технологии контроля, не количество людей, занятых контролем, количество проведенных ими проверок или выявленных ошибок, а действия (или бездействие) управленческого персонала организации, направленные на встраивание ВХК во все бизнес-процессы, своевременную оценку рисков и эффективности мер контроля, применяемых для смягчения их воздействия.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. *Исмаилов, Т.А.* Инновационная экономика — стратегическое направление развития России в XXI веке / Т.А. Исмаилов, Г.С. Гамидов // *Инновации*. — 2003. — № 1.
2. *Тихомиров, А.* Ориентируясь на риски, или как оценивать внутренний контроль / А. Тихомиров // Интернет-издание GAAP.ru. Теория и практика финансового и управленческого учета [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/audit/int/003.asp>. — Дата доступа: 09.06. 2006.
3. Положение о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 9 янв. 2002 г., № 22 // *Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь*. — 2002. — № 8. — 5/9753.
4. Правило аудиторской деятельности “Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита”: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 19 июня 2002 г., № 86; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 17.09. 2003 г., № 128 // *Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь*. — 2002. — № 85. — 8/8272.
5. Key Concepts // COSO The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [Electronic resource]. — Mode of access: <http://www.coso.org.key.htm>. — Date of access: 09.06. 2006.

Издательский центр БГЭУ представляет

Организация деятельности центрального банка: учеб. пособие / С.С. Ткачук, О.И. Румянцева, И.Н. Тищенко [и др.]; под ред. С.С. Ткачука, О.И. Румянцевой. — Минск: БГЭУ, 2006. — 295 с.

Раскрываются новые подходы к организации банковского дела в Республике Беларусь; рассматриваются банковское законодательство, отечественный и зарубежный опыт разработки и реализации денежно-кредитной политики; дается комплексное представление о функционировании Национального банка Республики Беларусь как центрального звена отечественной банковской системы, ответственного за реализацию денежно-кредитной политики, а также за выполнение других основных задач и функций.

При подготовке пособия использованы законодательные и другие нормативные правовые акты, принятые и опубликованные до 01.01. 2006 г.