Управленческий анализ как один из методов оценки системы внутреннего контроля

Дзукаева А.Л., магистрант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация
Сметанин В.Е., магистрант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация
Научный руководитель: **Моисеенко И.А.,** кандидат экономических наук, кафедра бухгалтерского учета, управления и маркетинга, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация

Аннотация. Для обеспечения стабильного функционирования организации необходимо наличие эффективной системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля по своей сути выступает одной из управленческих структур хозяйствующих субъектов. Посредством оценки эффективности помогает организации избежать кризисных моментов в собственной деятельности. Управленческий учет в данном аспекте приобретает огромное значение. Помимо профессиональных качеств руководства предприятия, аналитических способностей, делового опыта правильность принятия управленческих решений зависит и от качества предоставляемой информации. В статье представлена классификация показателей оценки эффективности, которая позволяет определить направления оценки деятельности службы внутреннего контроля.

Ключевые слова: финансовая отчетность, внутренний контроль, управленческие решения, управленческий анализ.

Management analysis as one of the methods for evaluating the internal control system

Dzukaeva A.L., Master Student, Russian University of Economics G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation
Smetanin V.E., master student, Russian University of Economics G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation
Scientific Director: **Moiseenko I.A.,** candidate of economic Sciences, Department of accounting, management and marketing, Russian University of Economics G.V. Plekhanova, Pyatigorsk, Russian Federation

Annotation. An effective internal control system ensures the stable functioning of the organization and support. The system of internal control is one of the management structures of business entities. Performance evaluation helps the company to avoid crisis situations in its activities. In this aspect, management analysis is of great importance. The correctness of making a management decision depends not only on the professional qualities of the organization's management, on the ability to analyze development trends of the organization and the economy as a whole, on business experience, but also on the quality of management information. The article presents the classification of indicators for evaluating the effectiveness, which allows you to determine the direction of evaluation of the activity of the internal control service.

Keywords: financial statements, internal control, management decisions, management analysis.

Эффективная система внутреннего контроля представляет собой гарант надежного функционирования фирмы и непосредственного обеспечения её стабильности.

Система внутреннего контроля выступает в качестве одной из управленческих структур. Для непосредственной оценки деятельности подобной структуры необходимо систематически проводить мониторинг эффективности её функционирования. Эффективность выступает одной из мер результативности и экономичности использования разных ресурсов

(информационных, трудовых, энергетических и т.п.) при осуществлении функций, которые возложены на систему внутрихозяйственного контроля. Посредством оценки эффективности можно провести диагностику текущей деятельности, повысить уровень производительности службы внутреннего контроля без непосредственного введения дополнительных организационных изменений.

В этом аспекте огромное значение приобретает управленческий анализ.

Правильность вынесения управленческого решения зависит не только от профессиональных качеств руководства организации, интуиции, способности анализировать тенденции развития организации и экономики в целом, делового опыта, но и от качества управленческой информации.

При рассмотрении информационного поля управленческого анализа, нужно отметить, что оно должно соответствовать задачам и целям организации, и одновременно с этим, особенностям информационного потока, определяющим способы достижения таких целей и задач.

Информационное пространство управленческого анализа намного шире, чем финансового анализа. Все входящие данные имеют сложную структуру. Информация формируется как во внешней, так и во внутренней среде, и поступает через систему горизонтальных и вертикальных потоков со всем их разнообразием и сложностью.

Учетные данные представляет собой преимущественно сведения числового характера, которые формируются в системе бухгалтерского, управленческого, статистического и налогового учета, а также информацию отчетности и оперативного производственного учета. Как правило, формирование учетной информации осуществляется по унифицированным формам, сформированным и на законодательном уровне, и на уровне самого предприятия.

Данные отчетности и бухгалтерского учета относятся к основным источникам информации, поскольку отражают общее финансово-хозяйственное состояние любой организации. С помощью анализа бухгалтерской отчетности

собственники организации могут всесторонне оценить ликвидность, платежеспособность, деловую активность, рентабельность и эффективность деятельности организации за отчетный период. Невозможно обойтись также без планово-нормативных данных. Как правило, чтобы оценить эффективности развития и функционирования организации, необходимо сравнить текущие показатели деятельности предприятия с показателями за прошлые периоды, с нормативными и среднеотраслевыми показателями.

Аналитические обзоры, которые были подготовлены экспертами известных печатных изданий, кроме аргументированности данных и многостороннего анализа, учитывают много точек зрения и дают руководству организации возможность получить колоссальный объем сведений о продуктах и рынке, которые, вряд ли, сможет самостоятельно сгенерировать одна организация. Таким образом, управленческий анализ призван обеспечить внутренний контроль необходимой информацией.

Система внутреннего контроля выполняет задачи касательно разработки политик и процедур, которые направлены на обеспечение:

– целей для непосредственного достижения экономичности и эффективности фактов хозяйственной деятельности;

– достоверности бухгалтерской отчетности;

– соответствия деятельности законодательству.

Непосредственно из целей и задач службы внутрихозяйственного контроля должны определяться критерии оценки эффективности.

Большинством авторов (О.И. Швырева, С.И. Жминько, А.М. Сонин[1], Н.В. Забелина[2]) выделяются две категории показателей, посредством которых можно оценить результативность службы внутрихозяйственного контроля: качественные и количественные.

Количественный показатель представляет собой «выраженную числом характеристику определенного свойства объекта изучения». Данные показатели

[1] Сонин, А.М. Внутренний аудит: Современный подход / А.М. Сонин. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 64 с.
[2] Забелина, Н.В. Современные подходы к оценке эффективности службы контроллинга в России / Н.В. Забелин // Журнал объединения контролеров. – 2015. – № 38. – С. 62–67.

можно классифицировать на показатели продуктивности и результативности (рис.1).

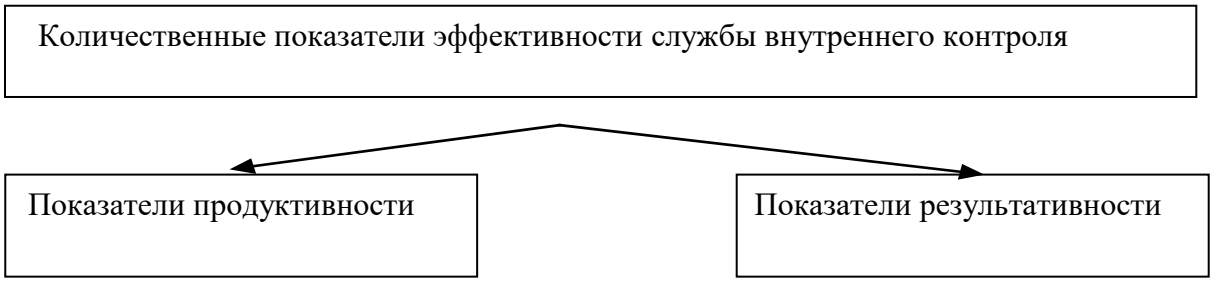

Рис. 1 – Классификация количественных показателей эффективности службы внутреннего контроля

Показатели продуктивности описывают меру непосредственного осуществления способности службы внутреннего контроля реализовывать поставленные задачи и цели.

А.М. Сонином выделяются следующие показатели продуктивности, применяемые для оценки эффективности внутреннего контроля в организации (рис. 2).

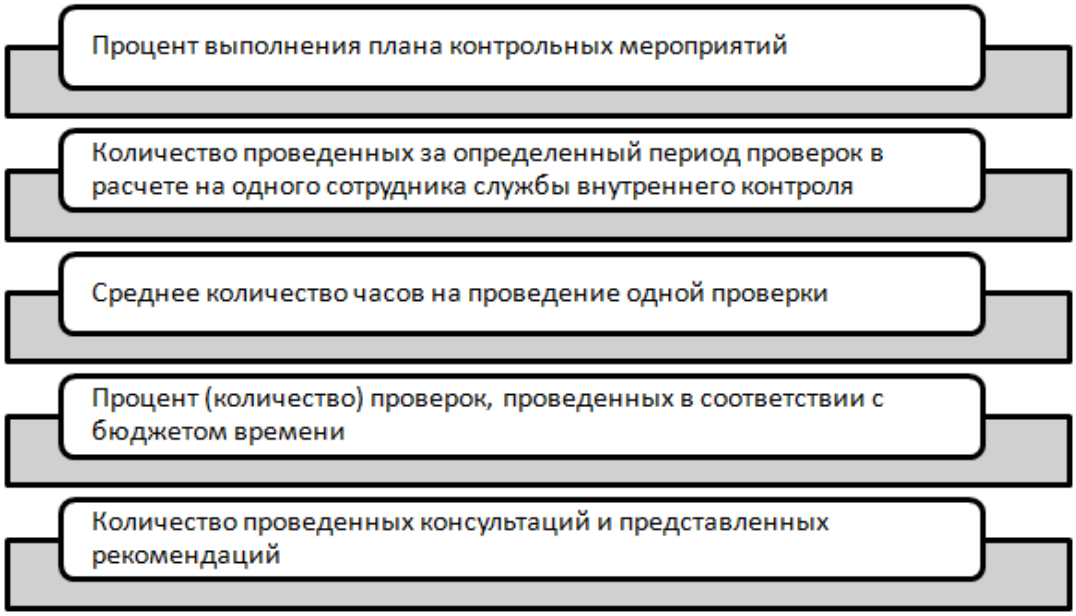

Рис. 2 – Основные показатели продуктивности [42, с.64][3]

[3] Сонин, А. М. Внутренний аудит: Современный подход / А. М. Сонин М.: Финансы и статистика, 2017. – 64 с.

Н.В. Забелина определяет количественные показатели оценки эффективности, которые также можно отнести к показателям продуктивности[4]. Автор соотносит эти показатели с функциями управленческого анализа. Предлагаем классифицировать показатели продуктивности в зависимости от функций службы внутреннего контроля в табл.1.

Таблица 1

Классификация показателей продуктивности в зависимости от функций службы внутреннего контроля с помощью управленческого анализа

Функции службы внутреннего контроля	**Показатели продуктивности**
Разработка плана контрольных мероприятий	Процент выполнения плана контрольных мероприятий
Проведение проверок соответствия	Количество проведенных за период проверок в расчете на одного сотрудника службы внутреннего контроля
Оценка рисков хозяйственной деятельности	Количество выявленных значительных рисков
Установление регламента проведения проверок	Среднее количество часов на проведение одной проверки
	Процент (количество) проверок, проведенных соответствии с бюджетом времени
Выявление отклонений от установленных регламентов	Количество предложений по устранению отклонений
Предоставление консультаций и рекомендаций по разработке и внедрению процедур контроля	Количество проведенных консультаций и представленных рекомендаций

Показатели результативности, как часть системы управленческого анализа, характеризуют непосредственные последствия функционирования службы внутреннего контроля. К показателям результативности можно отнести:

– процент выполненных (невыполненных) рекомендаций;

– количество замечаний по фактам, ранее не известным руководству хозяйствующего субъекта;

– прямой экономический эффект от выполнения рекомендаций;

– количество (частота) обращений в службу внутреннего контроля со стороны руководства организации.

[4] Забелина, Н.В. Современные подходы к оценке эффективности службы контроллинга в России / Н.В. Забелин // Журнал объединения контролеров. – 2015. – № 38. – С. 62–67.

В.И. Горло предлагает применять для оценки эффективности службы внутреннего контроля математические методы и модели, основанные на определении экономии потерь, возникающих в связи с функционированием системы внутреннего контроля. Математические модели, основанные на определении экономии потерь, возникающих в связи с функционированием системы внутреннего контроля, следует отнести к показателям результативности количественных критериев эффективности[5].

Показатели, предлагаемые автором, позволяют произвести оценку эффективности системы внутреннего контроля и определить оптимальные значения уровня системы внутреннего контроля и возможных потерь, которые соответствуют этому уровню предприятия системы внутреннего контроля.

Качественные показатели характеризуют совокупность свойств объекта, обусловливающих его способность удовлетворять определенные потребности в соответствии с его назначением. Классификация качественных показатели эффективности службы внутреннего контроля (рис. 3).

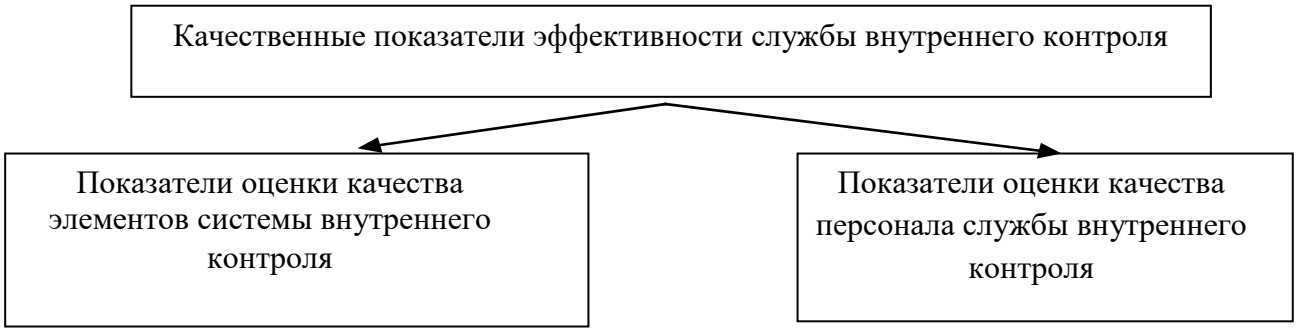

Рис. 3 – Классификация качественных показателей эффективности службы внутреннего контроля

Показатели оценки качества элементов системы внутреннего контроля определяют эффективность службы внутрихозяйственного контроля по направлениям ее деятельности.

Направления деятельности системы внутреннего контроля установлены в международном документе «Внутренний контроль: интегрированный подход»

[5] Горло, В.И. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля / В.И. Горло // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – № 4.

(COSO). Документ COSO содержит основы организации системы внутреннего контроля и служит руководством для ее совершенствования.

В Российской Федерации требования к службе внутреннего контроля установлены законодательно только для кредитных организаций. Так, в Положении об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах № 242-П от 16.12.2003 г. определена система органов внутреннего контроля, утверждены цели и задачи службы внутреннего контроля. Вместе с тем в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» № 8631 от 19.11.2008 г. установлены критерии, по которым внешний аудитор при подтверждении достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности должен определить эффективность, действенность системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Система внутреннего контроля имеет определенные звенья:

1) контрольная среда;
2) процесс оценки рисков;
3) информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
4) контрольные действия;
5) мониторинг средств контроля.

В контрольную среду входит позиция, осведомленность и действия представителей руководства и собственника касательно системы внутреннего контроля.

Служба внутреннего контроля в процессе оценки рисков должна выявить и устранить риски хозяйственной деятельности, а также их непосредственные последствия.

В информационную систему включаются как информационные технологии и компьютерные средства, так и систему информирования персонала.

Посредством системы информирования персонала обеспечивает понимание сотрудниками ответственности и обязанностей, непосредственно связанных с предприятием и применением средств внутреннего контроля.

Контрольные действия включают процедуры и политику, помогающие удостовериться в правильности выполнении распоряжений руководства.

Под мониторингом средств контроля понимается маневр отметок уровня производительности функционирования системы внутреннего контроля во времени. Посредством мониторинга осуществляется регулярная оценка организации и применения средств контроля, а также реализация необходимых мероприятий в отношении средств контроля из-за определенных изменений условий деятельности.

Мониторинг осуществляется для непосредственного обеспечения непрерывной продуктивной работы средств контроля.

Следовательно, можно провести группировку качественных показателей оценки эффективности службы внутрихозяйственного контроля согласно выделенным элементам системы внутреннего контроля.

Качественные показатели по элементу «Процесс оценки рисков» могут устанавливаться в стандартах: по устранению и выявлению рисков и по ликвидации последствий рисков.

Качество информационной системы как элемента системы внутреннего контроля можно оценить по таким показателям, как:

– информационные системы обеспечены необходимыми техническими средствами, персоналом, программным обеспечением, соответствующими процедурами и базами данных;

– система информирования обеспечивает понимание персоналом роли своего участия в деятельности предприятия;

– обеспечено понимание способов доведения до руководителей соответствующего уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях.

По элементу «контрольные действия» аудитор может сделать определенный вывод о качестве системы внутреннего контроля при проверки выполнения контрольных действий:

– проверка выполнения;
– обработка информации;
– проверка наличия и состояния объектов;
– разделение обязанностей.

Качество элемента «мониторинг средств контроля» определяется при изучении операций по непосредственной оценки применения и организации средств контроля.

Практика системы внутрихозяйственного контроля и кадровая политика характеризуются показателями оценки качества персонала службы внутреннего контроля. Практика в отношении сотрудников и кадровая политика подразумевают:

– набор и адаптацию (инструктаж при приеме на работу);
– продвижение по службе;
– консультирование;
– подготовку и обучение;
– вознаграждение сотрудников.

Так, например, при осуществлении набора наиболее квалифицированных сотрудников критериями профессионализма выступают: базовое образование, которая предшествует опыту работы; частность и этичное поведение; последние достижения. Подобные критерии должны демонстрировать непосредственное стремление к найму компетентных сотрудников.

Политика в области обучения, приобщающая сотрудника к деятельности, а также практические мероприятия (например, обучение на семинарах) должны отражать планируемый уровень качества выполняемой работы и стандарты

поведения. Профессиональный рост сотрудников, который осуществляется в последствии периодического проведения работы, должен отражать непосредственную приверженность к продвижению по службе квалифицированного персонала на более высокие уровни ответственности.

Согласно А.М. Сонину к показателям оценки качества персонала службы внутреннего контроля относятся:

– количество часов профессиональной переподготовки в расчете на одного сотрудника в год;

– количество специалистов, имеющих профессиональные сертификаты;

– общий уровень квалификации специалистов службы внутреннего контроля;

– соответствие деятельности стандартам внутреннего контроля[6].

Качественная оценка эффективности предполагает применение экспертных мнений сторон, которые непосредственно заинтересованы в работе службы внутреннего контроля. В качестве экспертов могут выступать непосредственные представители хозяйствующего субъекта, внешние и внутренние аудиторы, менеджеры высшего звена.

Таким образом, каждая организация самостоятельно определяет критерии эффективности деятельности службы внутреннего контроля с учетом определенной специфики, масштабности деятельности и задач, которые поставлены руководством и собственниками. При оценке эффективности особое значение выделяется управленческому анализу. При этом нужно применять и количественные, и качественные показатели оценки эффективности. Посредством приведенных выше классификаций показателей оценки эффективности можно определить направления оценки деятельности службы внутреннего контроля.

[6] Сонин, А.М. Внутренний аудит: Современный подход / А.М. Сонин М.: Финансы и статистика, 2017. – 64 с.

Библиографический список

1. Горло, В.И. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля / В.И. Горло // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – № 4.

2. Забелина, Н.В. Современные подходы к оценке эффективности службы контроллинга в России / Н.В. Забелин // Журнал объединения контролеров. – 2015. – № 38. – С. 62–67.

3. Сонин, А. М. Внутренний аудит: Современный подход / А.М. Сонин. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 64 с.

References

1. Gorlo, V.I. Use of mathematical models in assessing the effectiveness of the internal control system / V.I. Gorlo // Economic analysis: theory and practice. – 2017. – № 4.

2. Zabelina, N.V. Modern approaches to assessing the effectiveness of the controlling service in Russia / N.V. Zabelin // Journal of the Association of Controllers. – 2015. – № 38. – P. 62–67.

3. Sonin, A.M. Internal Audit: Modern Approach / A.M. Sonin. – M.: Finance and Statistics, 2017. – 64 p.