



Совершенствование системы внутреннего контроля на предприятии

Л. Хуаныш,
Национальный исследовательский
ядерный университет МИФИ,
huanyshlena@mail.ru

В условиях глобализации экономики определения понятия и сущности внутреннего контроля менялось на протяжении развития систем корпоративного управления, а также под влиянием общепризнанных в научном мире экономических и правовых наук, среди которых следует выделить внутренний контроль, аудит, право, менеджмент.

Отсутствие единого подхода к определению сущности внутреннего контроля обуславливает различные толкования его предмета и объекта, что, в свою очередь, непосредственно влияет на формирование концептуальных и теоретических основ, понятийного аппарата и терминологии.

Анализ определений свидетельствует, что *при первом подходе* сущность внутреннего контроля раскрывается только через функции, которые присущи внутреннему аудиту. По своей сути внутренний аудит является многогранным инструментом в руках высшего руководства предприятия и его учредителей (акционеров, инвесторов) и направлен на выполнение не только контрольных, но и управленческих функций — консалтинг, прогнозирование, мониторинг, анализ.

Второй подход основывается на том, что сущность внутреннего контроля сводится к формированию определенного рода информации, необходимой для принятия своевременных управленческих решений. То есть понятие и сущность внутреннего контроля рассматриваются в контексте функций по принятию управленческих решений. Этот подход к определению и раскрытию сущности внутреннего контроля представлен незначи-

тельным количеством научных публикаций и в современных научных исследованиях он не нашел единодушной поддержки ученых.

Третий подход основывается на раскрытии сущности внутреннего контроля через призму целей, задач и функции системы корпоративного управления. Он отражен в многочисленных учебных и научных изданиях, в которых большинство авторов придерживаются позиции, что внутренний аудит не ограничивается функциями контроля, а расширяется функциями, связанными с оценкой системы управления, предоставлением гарантий и консультированием.

По нашему мнению, наиболее полно сущность внутреннего контроля осветила С. Р. Шевякова: внутренний контроль — это регламентированная внутренними документами предприятия деятельность по контролю, оценке различных сторон функционирования предприятия и консультирование всех звеньев управления, осуществляемая представителями специального подразделения [6, с. 296]. Сущность внутреннего контроля в приведенном определении сводится к функциям, которые предусматривают не только контроль, но и оценку эффективности функционирования предприятия. То есть понятие внутреннего контроля и его сущности с этим подходом дополняются функцией управления и оценки.

Подобного взгляда придерживается и А. А. Плужникова, которая подчеркивает, что внутренний контроль с одной стороны направлен на исполнение контрольных функций, связан с обеспечением сохранности имущества, а с другой — является функ-

Внутренний контроль — это независимая, объективная деятельность по предоставлению уверенности и консультационных услуг, что должно принести пользу организации и улучшить ее деятельность

Внимание внутренних аудиторов в соответствии с разработанной индикативной системой сбалансированных показателей эффективности должно сосредотачиваться только на самых рискованных и существенных бизнес-операциях и бизнес-процессах

цией управления, с помощью которой руководство предприятия может оценить эффективность деятельности предприятия как в целом, так и отдельных составляющих системы управления [3, с. 415].

На это же указывает Е. Э. Казанцева: внутренний контроль помогает руководству предприятия достичь определенных задач, расширить возможности предприятия, усовершенствовать операционные процессы и снизить риски [1, с. 102].

Современные интерпретации понятия сущности внутреннего контроля приведены на сайте Института внутренних аудиторов: внутренний контроль — это независимая, объективная деятельность по предоставлению уверенности и консультационных услуг, что должно приносить пользу организации и улучшать ее деятельность [5, с. 312].

Внутренний контроль помогает организации достигать поставленных целей с помощью системного, упорядоченного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Следует обратить внимание на то, что в англоязычном варианте этого определения слово "assurance" может быть переведено как гарантия или уверенность. В большинстве случаев слова "гарантия" или "уверенность" являются синонимами и с научной точки зрения не могут иметь существенного влияния на раскрытие сущности внутреннего контроля.

Методика планирования внутреннего контроля индивидуальна для каждого субъекта хозяйственной деятельности из-за различия в миссии, стратегии, целях, приоритетах, организационной структуры, особенностях управления, системы делегирования полномочий и ротации персонала, а также специфики ведения бухгалтерского учета и организации системы внутреннего контроля. Именно поэтому эффективность деятельности службы внутреннего контроля на-

прямую зависит от того, насколько грамотно спланирована работа внутренних аудиторов, составлен общий план и программа проведения аудиторских проверок [4, с. 345].

Процесс планирования внутреннего контроля должен быть организован так, чтобы внимание внутренних аудиторов в соответствии с разработанной индикативной системой сбалансированных показателей эффективности сосредотачивалось только на самых рискованных и существенных бизнес-операциях и бизнес-процессах. Это становится возможным при наличии действенной методики построения карты рисков по системе сбалансированных показателей эффективности (VBM и KPI), применение которой во время планирования проверок направлено на:

- формирование общего плана и программы проведения проверки;
- выделение общих экономических факторов и рисков, влияющих на сбалансированные показатели эффективности — ключевые показатели эффективности деятельности предприятия или показатели стоимостно-ориентированной системы управления предприятием;
- идентификацию рисков и их оценку;
- определение методов и процедур, которые целесообразно применять при проведении внутреннего контроля.

Для совершенствования процесса планирования внутреннего контроля, ориентированного на риск, можно применять авторскую методику построения карты рисков — матрицы соотношения существенности и риска, которая основывается на обязательном соблюдении последовательности действий, состоящих из отдельных этапов [2, с. 147].

Этап 1. Миссия внутреннего аудита. Руководитель службы внутреннего контроля (далее — СВК) с учетом стратегических целей развития предприятия определяет миссию внутреннего контроля и стратегические цели, которые ставятся перед СВК. В соответствии со стратегическими и текущими целями руко-

Определение центров ответственности позволит при планировании деятельности внутренних аудиторов организовать их работу так, чтобы они могли осуществлять постоянный мониторинг не только за отдельными факторами риска, но и за процессом принятия решений

водитель СВК определяет спектр наиболее приоритетных задач, выполнение которых позволит разрабатывать проекты управленческих решений, предоставлять рекомендации (консультации) и гарантии (уверенность) высшему руководству предприятия (наблюдательному совету, акционерам и инвесторам).

Этап 2. Разработка (определение) системы показателей VBM или KPI. Руководителю СВК и экспертам необходимо воспользоваться методикой планирования и проведения внутреннего аудита, ориентированного на риск, системой сбалансированных показателей — VBM или KPI. Как уже отмечалось, выбор системы показателей зависит от специфики деятельности предприятия и особенностей ведения бухгалтерского учета. После выбора системы показателей внутренним аудиторам и экспертам в рамках выбранной системы показателей (VBM или KPI) нужно определить ключевые (целевые) показатели, по которым в дальнейшем будет характеризоваться эффективность деятельности предприятия; осуществляться оценка его текущего финансового и имущественного состояния; проводиться прогнозирование доходности тех или иных процессов (операций); осуществляться мониторинг и т. п.

Этап 3. Выделение центров ответственности. Под центром ответственности понимают сегмент деятельности предприятия, который возглавляет ответственное лицо, наделенное правами и полномочиями для принятия решений и отвечающее за результаты деятельности этого сегмента.

Определение центров ответственности позволит при планировании деятельности внутренних аудиторов организовать их работу так, чтобы они могли осуществлять постоянный мониторинг не только за отдельными факторами риска, но и за процессом принятия решений — результатом принятого решения и его влияния на ключевой показатель эффективности.

Этап 4. Определение факторов, которые влияют на показатели VBM и KPI. Руководителю СВК необходимо сформировать экспертную группу и, воспользовавшись разработанной системой показателей, исходя из специфики деятельности предприятия, определить по каждому из ключевых (целевых) показателей наиболее значимые факторы влияния по центрам ответственности, рискам и счетам бухгалтерского учета (статьям финансовой отчетности). Абсолютные показатели на основе финансовой отчетности предприятия приведены в таблице 1.

С целью понимания процесса вывода формул и алгоритмов действий, по которым в дальнейшем будет определяться методика построения карты риска по системе сбалансированных показателей, воспользуемся показателем рентабельности чистых активов. Исходя из профессионального суждения, выделим важнейшие показатели, которые с позиции управления являются факторами риска и влияют на исследуемый ключевой (целевой) показатель RONA. Факторы (показатели) влияющие на рентабельность чистых активов (RONA) приведены в таблице 2.

По данным таблицы 2 рассчитаем показатель чистой операционной прибыли и показатель рентабельности чистых активов (RONA), полученные результаты представлены в таблице 3.

Как видно из таблиц 2 и 3, основной проблемой при построении карты рисков (матрицы соотношения риска и существенности) внутреннего контроля является разнообразие показателей и единиц их измерения.

Этап 5. Переход от абсолютных значений факторов в относительные. Проведенное исследование научных публикаций по этой тематике показало, что в процессе построения карты рисков не учитываются относительные показатели, иными словами, не осуществляется переход от евклидова (аффинного) пространства к матричному.

ТАБЛИЦА 1

Показатель	Факторы внешней среды	Факторы внутренней среды		Источник информации (статьи финансовой отчетности и/или сальдо счетов)
		Факторы первого порядка	Факторы второго порядка	
RONA – (Return on Net Assets) – рентабельность чистых активов предприятия	<p>Конкурентоспособность предприятия.</p> <p>Численность покупателей и их финансовое состояние.</p> <p>Стоимость акций на фондовом рынке, что характеризует платежеспособность и финансовую устойчивость предприятия</p>	<p>Чистая прибыль за отчетный период.</p> <p>Общая стоимость активов предприятия</p>	<p>Объемы производства и реализации.</p> <p>Чистый доход (выручка) от реализации.</p> <p>Прочие операционные доходы.</p> <p>Финансовые доходы.</p> <p>Себестоимость продукции.</p> <p>Административные расходы.</p> <p>Расходы на сбыт.</p> <p>Прочие операционные расходы.</p> <p>Финансовые расходы.</p> <p>Ставка налога на прибыль.</p> <p>Внеоборотные активы: нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые инвестиции и др.</p> <p>Оборотные активы – запасы, дебиторская задолженность.</p> <p>Денежные средства и их эквиваленты.</p> <p>Текущие активы.</p> <p>Текущие обязательства.</p> <p>Платежеспособность и финансовая устойчивость предприятия</p>	Аудиторские отчеты

ТАБЛИЦА 2

№ п/п	Фактор	Единица расчета	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
1	Объем реализации	шт.	1000	1130	1200	1250
2	Цена за единицу (без НДС)	тыс. руб.	65	67	70	72
3	Себестоимость единицы продукции	тыс. руб.	58	58	61	62
4	Ставка НДС	%	12	12	12	12
5	Административные расходы	тыс. руб.	4500	4300	3870	3900
6	Расходы на сбыт	тыс. руб.	6540	5900	6200	6120
7	Прочие операционные расходы	тыс. руб.	2340	2140	1350	1300
8	Производственные расходы	тыс. руб.	13400	13400	13400	13400
9	Внеплановые расходы	тыс. руб.	1000	1000	1000	1000
10	Срок полезного использования ОС	годы	5	5	5	5
11	Оборотные активы	тыс. руб.	67800	67400	67200	67100
12	Текущие обязательства (задолженность)	тыс. руб.	65400	64700	64300	64500

ТАБЛИЦА 3

№ п/п	Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
1	Чистая операционная прибыль (NOPLAT), тыс. руб.	-6380	-2170	-620	1180
2	Рентабельность чистых активов (RONA)	-0,48	-0,16	-0,04	0,09

Для приведения показателей в относительную форму на этом этапе руководителю СВК и членам экспертной группы необходимо применить методику интегральной количественной оценки риска финансово-хозяйственной деятельности. Ее применение обеспечит: определение уровня риска факторов (показателей); проведение ранжирования факторов по уровню существенности.

Для определения уровня риска отдельно взятые показатели системы VBM и KPI, которые используют для оценки эффективности деятельности предприятия, необходимо описать через перечень факторов влияния.

С целью абстрагирования от единиц измерения каждого фактора и перехода к евклидову пространству нужно перевести их значение в относительную форму. Для этого важно заранее определить характер влияния каждого фактора и распределить их на положительно и отрицательно влияющие на ключевой показатель. Для оценки рискованности факторов в процессе планирования внутреннего контроля экспертная группа, в состав которой входит внутренний аудитор, классифицирует показатели по факторам воздействия на негативные и позитивные.

Перевод в относительную форму факторов (показателей) осуществляется проведением соответствующих расчетов для: позитивных (как отношение этого фактора к максимальному за несколько лет); негативных (как отношение этого фактора к минимальному за несколько лет).

Воспользовавшись данными таблицы 3 и описанной методике перехода, проведем соответствующие расчеты, по которым каждое значение положительного фактора поделим

на его максимальное значение, а отрицательного — на минимальное. Полученные относительные значения факторов, влияющих на показатель RONA (рентабельность чистых активов), сгруппированы в таблице 4.

Этап 6. Определение математического ожидания каждого фактора за относительными значениями. Руководителю СВК необходимо определить показатель вероятности наступления факторов, приведенных в таблице 4. Он необходим для расчета математического ожидания и последующего анализа факторов, влияющих на рентабельность чистых активов (таблица 5).

Следует обратить внимание на то, что факторы, математическое ожидание которых равно единице, характеризуются нулевым риском, поскольку изменений по ним за анализируемый период не было. Их необходимо отбросить как незначимые и не включать в последующие расчеты. Из данных таблицы 5 видим, что к факторам с нулевым риском относятся факторы под номерами 4, 8, 9, 10, 11.

Этап 7. Расчет интегрального показателя риска для каждого показателя системы VBM и KPI. Следующим шагом в процессе планирования внутреннего аудита, ориентированного на риск, является определение интегрального показателя риска для каждого ключевого показателя по формуле:

$$\frac{F(x)}{F(y)} \cong \frac{J_1^{-x} \cdot J_2^{-x} \dots J_k^{-x} \cdot J_1^{+y} \cdot J_2^{+y} \dots J_m^{+y}}{J_1^{+x} \cdot J_2^{+x} \dots J_m^{+x} \cdot J_1^{-y} \cdot J_2^{-y} \dots J_k^{-y}},$$

где J — факторы, которые влияют на ключевой показатель деятельности предприятия.

Знак степени фактора J отражает характер его влияния на ключевой показатель.

ТАБЛИЦА 4

№ п/п	Фактор	Характер влияния	2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.	
			Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность
1	Объем реализации	Положительный	1000	0,80	1130	0,90	1200	0,96	1250	1,00
2	Цена за единицу (без НДС)	Положительный	65	0,90	67	0,93	70	0,97	72	1,00
3	Себестоимость единицы продукции	Отрицательный	58	1,00	58	1,00	61	1,05	62	1,07
4	Ставка НДС	Отрицательный	12	1,00	12	1,00	12	1,00	12	1,00
5	Административные расходы	Отрицательный	4500	1,16	4300	1,11	3870	1,00	3900	1,01
6	Расходы на сбыт	Отрицательный	6540	1,11	5900	1,00	6200	1,05	6120	1,04
7	Прочие операционные расходы	Отрицательный	2340	1,80	2140	1,65	1350	1,04	1300	1,00
8	Производственные расходы	Отрицательный	13400	1,00	13400	1,00	13400	1,00	13400	1,00
9	Внеплановые расходы	Отрицательный	1000	1,00	1000	1,00	1000	1,00	1000	1,00
10	Срок полезного использования ОС	Отрицательный	5	1,00	5	1,00	5	1,00	5	1,00
11	Оборотные активы	Отрицательный	67800	1,01	67400	1,00	67200	1,00	67100	1,00
12	Текущие обязательства (задолженность)	Положительный	65400	1,00	64700	0,99	64300	0,98	64500	0,99

ТАБЛИЦА 5

№ п/п	Фактор	Характер влияния	2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.		Математическое ожидание
			Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	
1	Объем реализации	Положительный	0,80	0,1	0,90	0,3	0,96	0,3	1,00	0,3	0,92
2	Цена за единицу (без НДС)	Положительный	0,90	0,2	0,93	0,2	0,97	0,3	1,00	0,3	0,95
3	Себестоимость единицы продукции	Отрицательный	1,00	0,2	1,00	0,2	1,05	0,4	1,07	0,2	1,03
4	Ставка НДС	Отрицательный	1,00	0,3	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00	0,2	1,00
5	Административные расходы	Отрицательный	1,16	0,1	1,11	0,4	1,00	0,2	1,01	0,3	1,07
6	Расходы на сбыт	Отрицательный	1,11	0,2	1,00	0,2	1,05	0,3	1,04	0,3	1,05
7	Прочие операционные расходы	Отрицательный	1,80	0,3	1,65	0,2	1,04	0,1	1,00	0,4	1,37
8	Производственные расходы	Отрицательный	1,00	0,1	1,00	0,4	1,00	0,4	1,00	0,1	1,00
9	Внеплановые расходы	Отрицательный	1,00	0,2	1,00	0,2	1,00	0,2	1,00	0,4	1,00
10	Срок полезного использования ОС	Отрицательный	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00
11	Оборотные активы	Отрицательный	1,01	0,2	1,00	0,3	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00
12	Текущие обязательства (задолженность)	Положительный	1,00	0,1	0,99	0,2	0,98	0,4	0,99	0,3	0,99

В условиях внедрения в систему корпоративного управления концепции риск-менеджмента сущность внутреннего контроля ограничена только функциями контроля, управления, оценки и консультирования

Полученные значения интегральных показателей ранжируют и определяют наиболее рискованные ключевые показатели. Именно на них руководителю СВК необходимо сосредоточить основное внимание своего подразделения. По данным таблицы 5 произведем расчет интегрального показателя риска рентабельности чистых активов:

$$\frac{F(x)}{F(y)} \cong \frac{1,00345 \cdot 1,063 \cdot 1,0481 \cdot 1,3731 \cdot 1,0039}{0,9392 \cdot 0,9583 \cdot 0,987} \approx 1,79.$$

Значение интегрального показателя риска 1,79 свидетельствует о наличии достаточно значимого риска изменения рентабельности чистых активов (RONA). Следовательно, этот показатель требует более детального анализа.

Этап 8. Оценка риска для каждого фактора за каждым значимым показателем (VBM или KPI). Руководителю СВК и экспертам нужно для отобранной группы показателей определить факторы, обуславливающие их рискованность. С этой целью руководитель СВК и эксперты обращаются к относительным значениям факторов.

В общем понимании относительное значение по фактору характеризует рассеянность абсолютных значений вокруг наилучшего показателя. Следует учитывать, что чем выше рассеянность, тем выше риск. В таком случае экспертной группе необходимо учитывать, что в безрисковой ситуации относительное значение фактора будет равно единице, а любое другое значение относительного показателя свидетельствует о наличии определенной вероятности наступления благоприятных или неблагоприятных условий для него.

При проведении расчетов руководителю СВК (экспертам) следует обратить внимание, на то, что отклонение относительного значения каждого фактора от единицы, взятое по модулю, характеризует уровень риска по таким факторам.

По данным таблицы 5 определим уровень риска рентабельности чистых активов (RONA) по каждому из факторов. Для этого рассчитаем отклонение математического ожидания каждого фактора от единицы, взятое по модулю (таблица 6).

Для определения существенности влияния каждого фактора на ключевой показатель (VBM или KPI) руководитель СВК, исходя из профессионального опыта, осуществляет ранжирование полученных значений риска факторов, которые влияют на показатель рентабельности чистых активов (RONA), от минимального до максимального (таблица 7).

В результате ранжирования выделен наиболее рискованный фактор – "Прочие операционные расходы" и наименее рискованный – "Текущие обязательства (задолженность)".

Проведенное ранжирование факторов риска основывается только на профессиональном суждении руководителя СВК и не может рассматриваться как эталон, поэтому необходимо дополнительное согласование полученных данных с экспертной группой.

Определенную по любому из методов аудиторскую выборку необходимо умножить на корректирующий коэффициент L , что соответствует квадранту матрицы, который имеет исследуемый фактор. В том случае, когда в документе отражены данные по нескольким факторам, распределенным по разным квадрантам матрицы, внутреннему аудитору целесообразно взять самый высокий корректирующий коэффициент.

Его применение даст возможность руководителю СВК во время планирования отдельных видов проверок скорректировать выборку с учетом риска изменения и существенности влияния фактора на ключевой показатель (VBM и KPI). Этот коэффициент дает возможность внутренним аудиторам исследовать не всю совокупность документов, а определенную ее часть (выборку), другими словами, проводить проверку по репрезентативной выборке.

ТАБЛИЦА 6

№ п/п	Фактор	Математическое ожидание	Отклонение математического ожидания от единицы, взятое по модулю
1	Объем реализации	0,916	-0,084
2	Цена за единицу (без НДС)	0,951	-0,049
3	Себестоимость единицы продукции	1,030	0,030
4	Административные расходы	1,070	0,070
5	Расходы на сбыт	1,049	0,049
6	Прочие операционные расходы	1,371	0,371
7	Текущие обязательства (задолженность)	0,990	-0,010

ТАБЛИЦА 7

№ п/п	Порядковый номер фактора	Фактор	Уровень риска
1	12	Текущие обязательства (задолженность)	0,010
2	3	Себестоимость единицы продукции	0,030
3	2	Цена за единицу (без НДС)	0,049
4	6	Расходы на сбыт	0,049
5	1	Объем реализации	0,084
6	5	Административные расходы	0,070
7	7	Прочие операционные расходы	0,371

Таким образом, предложенная методика корректировки аудиторской выборки на стадии планирования внутреннего аудита дает возможность руководителю СВК, с одной стороны, оценить и учесть влияние каждого фактора, а с другой – оптимизировать процесс проведения проверки и составления риск-регистров внутреннего контроля.

Проведя анализ определения внутреннего контроля, можно прийти к выводу, что в условиях внедрения в систему корпоративного управления концепции риск-менеджмента сущность внутреннего контроля ограничена только функциями контроля, управления, оценки и консультирования.

В работе показаны организационные проблемы, сопровождающие внедрение системы внутреннего контроля на предприятии.

На основании экономических показателей рассчитаны уровни риска, которые являются допустимыми при проведении внутреннего контроля и требуют дополнительного рассмотрения. Перспективой дальнейших исследований выступает построение математической модели расчета рисков на основе информационных систем ■

Литература

1. Казанцева Е. Э. Внутренний аудит в России и перспективы развития // Инновационная наука. 2017. Т. 1. № 4. С. 100–102.
2. Магамадова А. И., Налимова З. Ф. Внутренний аудит как основной инструмент повышения качества и прозрачной финансовой отчетности в условиях перехода на МСФО // В сборнике: Молодежь в современной экономической науке Материалы V Всероссийской научно-практической заочной конференции. 2017. С. 146–148.
3. Плужникова А. А. Внутренний аудит в условиях реорганизации экономического субъекта // Молодой ученый. 2017. № 14 (148). С. 413–416.
4. Рец В. В. Внутренний аудит операций в сфере учета основных средств // В сборнике: Дни науки – 2017 Сборник научных трудов по результатам II Международной научно-практической Интернет-конференции. 2017. С. 343–346.
5. Решетникова Е. Е. Внутренний аудит: сущность, функции и задачи // В сборнике: Математические методы и модели в управлении, экономике и социологии сборник научных трудов. Тюмень, 2017. С. 311–313.
6. Шевякова С. Р. Внутренний аудит как инструмент улучшения функционирования предприятия // Молодой ученый. 2017. № 11 (145). С. 295–297.