

УДК 657;311.216;336.717.6

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ПОСТАНОВКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА БАЗЕ КОНЦЕПЦИИ РЕИНЖИНИРИНГА УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

Богатый Д.В.

ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет», ГОУ ВПО Донской государственный аграрный университет, Персиановский, Россия (346493, Ростовская область, Октябрьский (с) район, п. Персиановский), bogatyy89@rambler.ru

Развита методика постановки управленческого учета и внутреннего контроля на основе концепции реинжиниринга учетных процессов. Обоснована целесообразность использования предложенной методики на предприятиях в целях совершенствования учетно-аналитических систем коммерческих организаций и корпоративного управления. Особенностью предложенной методики, включающей 8 взаимосвязанных этапов, является рассмотрение процесса постановки управленческого учета и внутреннего контроля в рамках единого проекта. Применение разработанной методики, предполагающей синтез проектного, стратегического и системного подходов, позволит обеспечить прозрачность и контролируемость бизнес-процессов на основе оценки и управления рисками, формирование эффективной контрольной среды, повышение гибкости и адаптивности коммерческой организации к турбулентной внешней среде.

Ключевые слова: методика постановки управленческого учета и внутреннего контроля, концепция реинжиниринга.

DEVELOPMENT OF METHODS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL BASED ON THE CONCEPT REENGINEERING ACCOUNTING AND CONTROL OF BUSINESS PROCESSES

Bogatyy D.V.

Don State Agrarian University, P. Persianovsky, Russia (346493, Rostov region. Oktyabrsky (c) District Persianovsky), bogatyy89@rambler.ru

The technique of management accounting and internal control based on the concept of reengineering of accounting processes. The appropriateness of using the proposed methodology for enterprises in order to improve the accounting and analytical systems, business organizations and corporate governance. Feature of the proposed method, consisting of eight interconnected stages, is to examine the process of management accounting and internal control within a single project. Application of the developed method, involving the synthesis of design, strategic and systematic approach will provide visibility and control of business processes on the basis of risk assessment and management, the formation of an effective control environment, increased flexibility and adaptability of a commercial organization to a turbulent external environment.

Keywords: methods of management accounting and internal control systems, the concept of reverse engineering.

В большинстве организаций вопрос о постановке управленческого учета и контроля возникает в виду недостатков функционирующей учетно-аналитической системы. В связи с этим целесообразно опираться на концепцию реинжиниринга учетно-контрольных процессов, протекающих в конкретной коммерческой организации, предполагающую их фундаментальное переосмысление и радикальное перепроектирование в целях достижения релевантности учетной информации, ее достоверности, соблюдения внутренних стандартов качества и обеспечения эффективной финансово-экономической деятельности.

Рассмотрим более подробно предложенную нами методику реинжиниринга системы управленческого учета и контроля. На первом этапе осуществляется постановка задачи, формулируются стратегические цели организации, проводится стратегический аудит и ана-

лиз, определяются потребности менеджеров в информации. Он предполагает проведение предпроектной диагностики, предусматривающей получение информации, необходимой для понимания деятельности экономического субъекта, а также оценку действующей СВК в разрезе пяти основных элементов в соответствии с Правилom (стандартом) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» в целях принятия управленческих решений, исходя из реализуемой стратегии с учетом турбулентной внешней среды.

На втором этапе определяется концепция учета, контроля, осуществляется планирование работ по проекту. Исходя из информационных потребностей менеджмента, осуществляется выбор основных концепций учета и контроля. В качестве модели контроля, по нашему мнению, целесообразно использовать интегрированную модель COSO, поскольку она позволяет создать интегрированную систему управления рисками в коммерческой организации. Важнейшими концепциями в рамках внутреннего контроля выступают: концепция подтверждающего, концепция системно-ориентированного и концепция риск-ориентированного аудита. На данном этапе необходимо определить состав регламентов различных уровней, необходимых для разработки. Внутренний контроль связан с рисками и целями конкретной организации, и его совершенствование требует видение перспектив его развития. В этой связи резко возрастает роль прогнозной финансовой информации, формируемой в системе бюджетирования. Бюджетирование представляет собой процесс краткосрочного планирования, в результате которого формируется система бюджетов, один из элементов системы управленческого учета и контроля, способствующего достижению целей компании и успешной реализации ее стратегии. Риск-ориентированный подход требует детального анализа различных видов рисков. Информация о прогнозируемых рисках и последствиях их влияния отражается в прогнозной финансовой информации, формируемой в системе бюджетирования, которую можно рассматривать как технологию, предоставляющую информацию для осуществления внутреннего контроля. Система бюджетирования может быть подвергнута оценке с точки зрения действенности элементов системы внутреннего контроля, встроенных в нее. Вопросы, связанные с особенностями оценки системы внутреннего контроля, применяемого в рамках системы бюджетирования, исследованы в работах А.В. Бондарева, Дж. Бримсона [2,3]. По нашему мнению, развитие системы внутреннего контроля в коммерческих организациях на основе бюджетирования целесообразно осуществлять на основе реинжиниринга пяти его основных элементов. Совершенствование первого элемента СВК – контрольной среды связано с наличием Кодекса этики, доведением до всеобщего сведения принципа честности и организацией проверок по их соблюдению, повышением эффективности механизма поддержания

профессионализма сотрудников, занятых бюджетированием. Учредители, руководство должны быть достаточно осведомлены в вопросах, связанных с формированием и использованием прогнозной финансовой информации, выявлением рисков хозяйственной деятельности [5]. Должна совершенствоваться проводимая кадровая политика и практика, а также методики формирования и последующего контроля бюджетов. Эффективное использование внутрифирменного бюджетирования как инструмента внутреннего экономического контроля требует формирования соответствующих регламентов (например, бюджетный Кодекс, график документооборота, другие регламенты бюджетирования).

Риск-ориентированный подход предусматривает оценку рисков в рамках системы СВК. Следует согласиться с мнением Б. Жарылгасовой и В. Савина, которые отмечают: «Благодаря современным информационным технологиям система бюджетирования предоставляет специалистам возможность проводить внутренний экономический контроль и многовариантный анализ финансовых последствий реализации принятых бюджетов, создает условия для анализа различных сценариев изменения финансового состояния, оценки финансовой устойчивости в изменяющихся условиях внешней хозяйственной среды»[5]. Риски могут быть связаны с влиянием внешней и внутренней макросреды и микросреды. В системе бюджетирования отражаются прогнозируемые последствия рисков, влияющих на цели и реализацию стратегии организации, и обязанности, накладываемые на нее государством и инвесторами. Можно выделить следующие цели, подверженные риску: 1) Формирование надежной, релевантной информации; 2) Соблюдение требований действующего законодательства и исполнением внутренних регламентов, планов, процедур; 3) Защита активов; 4) Экономичное и эффективное использование ресурсов; 5) Успешная реализация стратегии. Данные цели тесным образом взаимосвязаны с целями СВК: 1) Эффективность и рациональность деятельности; 2) Достоверность финансовой отчетности; 3) Соблюдение законов и нормативных актов. Третий элемент СВК – это информационная система, связанная с подготовкой прогнозной финансовой информации. Современные информационные технологии, используемые при автоматизации системы бюджетирования, предоставляют возможность проведения внутреннего экономического контроля и многовариантного анализа финансовых последствий реализации принятых бюджетов, что создает условия для анализа различных сценариев изменения финансового состояния, оценки финансовой устойчивости в условиях динамичной внешней среды. Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой прогнозной финансовой информации, обеспечивается техническими средствами, программным обеспечением, персоналом, соответствующими процедурами, базами данных. Программы по бюджетированию должны отвечать специфике коммерческой организации, быть адаптивными и иметь возможность перестраиваться в зависимости от целей и страте-

гий, отражать финансовую структуру и ее изменения. При использовании программ по бюджетированию должны быть четко определены следующие процедуры: инициирование, отражение прогнозной информации, обработка данных и ведение прогнозного учета, формирование прогнозной отчетности. Возрастание информационной роли бюджетирования в рамках системы внутреннего контроля обусловлено возможностью привязки бухгалтерских программ и программ для бюджетирования к единой базе первичной финансовой документации, что обеспечивает дополнительные возможности контроля, нацеленные на реализацию стратегии коммерческой организации.

Четвертый элемент системы внутреннего контроля включает в себя контрольные действия – политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица [1]. В результате осуществления контрольных действий необходимо убедиться в том, что: 1) Ответственность ясно определена и понята персоналом; 2) Организован адекватный надзор; 3) Транзакции авторизуются; 4) Транзакции регистрируются; 5) Регламенты, политики, процедуры, обязанности документируются и их разделение адекватно; 6) Организовано адекватное обучение; 7) Прогнозные данные сравниваются с фактическими. В рамках системы бюджетирования наряду с бюджетами формируются отчеты об их исполнении, производится сравнение плановых и фактических показателей. Данные процедуры позволяют проводить анализ отклонений и причин их возникновения. Таким образом, бюджетирование нацелено на обеспечение эффективности и рациональности деятельности и реализацию намеченной стратегии. В рамках бюджетов учитываются факторы внешней макросреды, внутренней макро- и микросреды, разнообразные риски. На основе прогнозной информации и ее анализа в увязке с фактическими данными возможно осуществить разработку рекомендаций по устранению выявленных отклонений и стратегических разрывов. По уровню и значимости все контрольные процедуры можно сгруппировать на ключевые и не ключевые. Ключевые контрольные процедуры закрывают большее число задач контроля, по сравнению с другими, контролируют не рутинные и нетипичные операции, а также ручной ввод данных в систему и передачу данных между системами. Кроме того, они не имеют компенсирующих контролей, а сами являются компенсирующими для других контролей и имеют первостепенное значение для достижения задачи контроля/покрытия риска. Каждая из контрольных процедур имеет свой дизайн, характеризующийся совокупностью показателей, определяющих функционирование контрольных процедур с точки зрения задач контроля и наличия процедур, отвечающих задачам контроля. Дизайн контрольной процедуры считается эффективным, если предполагается, что разработанная процедура или политика может обеспечить выполнение действий, направлен-

ных на предотвращение или выявление событий, оказывающих существенное негативное влияние на достижение компанией своих целей. Эффективность функционирования контрольной процедуры определяется ее фактической способностью обеспечить снижение величины негативного влияния рисков на достижение компанией своих целей в течение заданного периода времени до определяемого топ-менеджментом уровня. Наряду с эффективностью контрольная процедура должна быть экономичной, т.е. затраты на разработку, внедрение, поддержание и обеспечение ее эффективного функционирования меньше, чем величина негативного влияния риска, на снижение которых конкретная контрольная процедура направлена. В рамках функционирования системы внутреннего контроля должен совершенствоваться и пятый ее элемент – мониторинг средств контроля, представляющий собой «процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени»[1]. При мониторинге средств контроля необходимо оценить дизайн контрольных процедур посредством проведения анализа задокументированных процедур, использования прослеживания, что позволит выявить недостатки контроля и разработать рекомендации по их устранению и внедрению. Как правило, недостаток в дизайне контрольных процедур проявляется в отсутствии контроля ввиду отсутствия самой процедуры либо в ее формальном характере. Порой контрольная процедура не закрывает риск полностью. При этом остаточный риск оказывается выше допустимого. При оценке операционной эффективности контрольных процедур разрабатывается программа тестирования, проводится данное тестирование и формируется отчет о его результатах, содержащий выявленные недостатки контроля и служащий основой для разработки плана по их устранению. Недостаток в функционировании конкретных контрольных процедур может проявляться в том, что процедура не работает так, как задумано, ввиду ее невыполнения либо формального выполнения. Кроме того, сотрудник, исполняющий контрольные функции, может не обладать соответствующими полномочиями или квалификацией. Таким образом, реинжиниринг системы внутреннего контроля в крупных коммерческих организациях целесообразно осуществлять в разрезе пяти ее основных элементов с использованием системы бюджетирования, которая может выступать как основа информационного обеспечения экономического контроля.

На третьем этапе производится анализ сложившейся системы управленческого учета и контроля. В этих целях выявляются ее особенности и недостатки, производится анализ целей, задач, объектов и мероприятий управленческого учета и внутреннего контроля, определение показателей и оценка результативности и эффективности деятельности системы (служб), а также эффективности проводимых контрольных процедур в организации. Важным аспектом является идентификация и оценка рисков. На основе этого определяются основные пути кардинальной перепроектировки системы с ориентацией на поставленные стратегиче-

ские цели. При необходимости производится уточнение и корректировка плана работ по проекту.

На четвертом этапе осуществляется подготовка эскиза методологии и учетно-контрольной модели «как надо». Осуществляется описание перепроектированных бизнес-процессов, подготавливается модель формирования выходных отчетных форм, создаваемых в рамках системы управленческого учета и контроля, рабочих документов аудитора. Необходимо также разработать промежуточные отчетные формы и способы расчета требуемых показателей. Далее осуществляется проработка схемы ввода в информационную систему и хранения первичных данных, организация информационного и коммуникационного обмена, а также разработка мер контроля данных, способов системного обеспечения надежности учета. Важное значение на данном этапе приобретает разработка проекта процедур подготовки информации и формальных типовых процедур (типовых методик) учета и контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций, активов и обязательств организации, позволяющая регламентировать ее взаимоотношения со специалистами структурных подразделений по поводу проведения учетных и контрольных мероприятий. В свете применения интегрированной системы управления рисками определяются способы реагирования на риски. Кроме того, необходимо осуществить проработку мониторинга системы внутреннего контроля и отслеживания результатов реализации контрольных мер. В рамках проектного подхода необходимо осуществить проверку и компоновку проекта методологии и подготовить тестовую версию методологии, пробные расчеты.

На пятом этапе осуществляется обсуждение методологии с руководством коммерческой организации и всеми заинтересованными лицами. На шестом этапе производится согласование и утверждение методологии. Седьмой этап предусматривает разработку регламентов и документированных процедур. На восьмом этапе производится внедрение проекта.

Сформированная нами методика постановки управленческого учета и внутреннего контроля на базе концепции реинжиниринга учетно-контрольных бизнес-процессов предполагает синтез проектного, стратегического и системного подходов, что позволяет реализовать их преимущества, которые заключаются в обеспечении прозрачности и контролируемости процессов на базе оценки и управления рисками, формированию эффективной контрольной среды, повышению гибкости и адаптивности коммерческой организации к турбулентной внешней среде. Преимуществом предлагаемой методики является то, что за счет использования проектного подхода в сочетании со стратегическим подходом результаты работ по постановке управленческого учета и системы внутреннего контроля становятся более предсказуемыми, поскольку четко формулируются цель, задачи в тесной увязке со стратегией коммерческой организации и формируется календарный план, разбитый на этапы, с выявлением

возможных рисков, с которыми можно столкнуться в ходе реализации проекта. Деятельность коммерческой организации становится прозрачной на всех уровнях управления, легко контролируемой и управляемой, поскольку четко идентифицируются основные этапы проекта, организуется анализ их выполнения и контроль как за израсходованными ресурсами, так и за результатами проекта. Эффективность и качество работы участников, реализующих проект, повышается за счет обеспечения заинтересованности в его успехе. Кроме того, применение стратегического подхода позволяет повысить гибкость и адаптивность коммерческой организации к окружающей среде за счет использования методов стратегического анализа и аудита, а также управления рисками, а также создает возможность для оптимизации деятельности, соответственно с достигаемыми результатами и получаемыми выгодами от реализации проекта. Применение данного подхода позволяет использовать накопленный зарубежный опыт, адаптируя его к российской специфике, создает базу для дальнейшего расширения бизнеса, соблюдения гипотезы непрерывности деятельности за счет реализации трех целей внутреннего контроля, системно повышает контролируемость бизнеса в целом, что дает возможность планировать, оценивать и управлять рисками, принимая решения об их избежании, минимизации либо передаче. Таким образом, использование стратегического подхода в сочетании с концепцией реинжиниринга при постановке управленческого учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях, рассматриваемые в рамках единого проекта, позволяет сформировать эффективную контрольную среду, создает возможность формировать информацию, позволяющую своевременно реагировать на изменения внешней среды и возникающие риски.

Список литературы

1. Бондарев А.В. Развитие методики формирования прогнозной финансовой информации и ее аудита при оказании сопутствующих услуг: дис... канд. эконом. наук. – Ростов-на-Дону, 2010. – С. 72-80.
2. Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании [Текст] /Д. Бримсон, Дж. Антос при участии Д. Коллинза; пер. с англ. В.Д. Горюновой; под общ. ред. В.В. Неудачина. – М.: Вершина, 2007. – 336 с.
3. Дьячкова О.В. Риски хозяйственной деятельности и их влияние на показатели отчетности [Текст] / О.В. Дьячкова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2012. – № 1.

4. Жарылгасова Б. Бюджетирование как основа информационного обеспечения внутреннего экономического контроля / Б. Жарылгасова, В. Савин // Финансовая газета. – 2009. – № 5 [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. № 696 (в ред. постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 N 405, от 07.10.2004 N 532, от 16.04.2005 N 228, от 25.08.2006 N 523, от 22.07.2008 N 557, от 19.11.2008 N 863, от 02.08.2010 N 586, от 27.01.2011 N 30, от 22.12.2011 N 1095). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

Рецензенты:

Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет» «Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)», г. Ростов-на-Дону.

Удалова З.В., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет», Ростовская область, п. Персиановский.