

## Системный подход как основа создания системы внутреннего контроля

© 2012 Ю.В. Алексеев  
Чебоксарский кооперативный институт (филиал)  
Российского университета кооперации  
E-mail: y.alexeev@mail.ru

Описанные в статье системы внутреннего контроля (СВК) организаций на основе системного подхода обеспечивают непрерывное взаимодействие и взаимообусловленность всех трех составляющих СВК: контрольной среды, оценки рисков, мониторинга средств контроля.

*Контрольные слова:* системный подход, внутренний контроль, теория систем.

Теоретические разработки и внедрение систем контроля в России в основном сосредоточены на финансовой и хозяйственной составляющих контроля, а не на его управленческом аспекте, в отличие от развитых стран, в которых контроль, как правило, рассматривается как элемент системы управления и процессами, и аспектами функционирования организаций. Применение известных концепций к организации внутреннего контроля в нашей стране сдерживается по ряду причин: это и сложность адаптации мирового опыта к российской специфике, связанной с недостаточным развитием информационных технологий, и консервативная приверженность методикам организации внутреннего контроля.

Актуальность совершенствования теории и практики внутреннего контроля для организаций высока, особенно его экономическая составляющая. Внутренний контроль функционирования экономических субъектов должен соответствовать бурному развитию информационных систем.

Создание теории на основе законов организации систем происходило в течение длительного времени. Первым шагом в этом направлении считается “всеобщая организационная наука (тектология)” А.А. Богданова<sup>1</sup>, затем “общая теория систем” Л. Фон Берталанфи, “кибернетика” Н. Винера и др. Системами будут объекты, состоящие из набора элементов и отличающиеся постоянством своей реакции на определенные внешние воздействия. С другой стороны, постоянство реакций на конкретные внешние воздействия является целью системы, определяющей направление действий системы. У разных систем разные цели (функции), и именно они определяют различие между системами. В.И. Франчук<sup>2</sup> под системой понимает не любую совокупность элементов, в связи с чем не являются системами экономика, политика. Но экономика страны, экономика региона, отрасли и т.д., безусловно, являются системами, создаваемыми с определенными целями.

Невозможно строить теорию систем применительно к сложным экономическим системам без уяснения роли кибернетики и информатики для общей теории систем. Некоторые разделы кибернетики одновременно относятся как к математике, так и к информатике. В кибернетике определены категории, имеющие прямое отношение к основам контроля, в частности, понятия “обратная связь”, “состояние”, “поведение” системы. Посредством обратных и прямых связей осуществляются управление и самоорганизация кибернетических систем. При переходе к изучению общественного уровня организации материи, отмечает Н.Н. Моисеев<sup>3</sup>, “рефлексность” обратных связей исчезает.

Анализ места и роли обратных связей позволяет сделать несколько выводов для теории контроля:

1. Экономическая система управляется с помощью обратных связей, т.е. механизмов контроля, которые необходимо целенаправленно создавать.

2. Реакции экономических систем даже на аналогичные внутренние и внешние воздействия нельзя предсказать однозначно из-за большого разнообразия их состояний. Требуются сложные системы контроля, способные адекватно отображать или измерять эти состояния.

3. Для создания соответствующих систем контроля необходимо знать законы контролирования состояния и поведения экономических систем.

Обратная связь, состояние и поведение системы относятся к ключевым понятиям контроля и входят в основу контроля.

Кибернетическая модель контроля интерпретирует контроль как способ между управляющей и управляемой подсистемами. Эта модель отличается тем, что контролю подвергаются не столько процессы, сколько воздействия на модели и их реакция. Поэтому при оценке результата любого воз-

действия в большей степени контролю подвергаются конечные итоговые данные конкретных управленческих решений как менеджеров, так и отделов. Для такого контроля характерны методы встроенного в менеджмент и бизнес-процессы контроля: мониторинг и тестирование. Данные процедуры выполняются не с целью реализации надстроечной контрольной функции управления, а как контроль за выполнением конкретных производственных заданий и решений. По характеру это контроль, подобный аудиту на соответствие в самом элементарном виде. Кибернетическая модель ориентирована на использование встроенных средств контроля, являющихся частью контролируемой менеджмент-системы, она выступает выражением первичного контроля. Если каждое действие порождает контроль, то можно говорить о контроле сплошном, посредством которого управленческое воздействие контролируется до момента его адекватного воплощения.

Важные особенности систем по<sup>4</sup> можно использовать для построения эффективной системы контроля за деятельностью организации: знание точек влияния в системе позволяет сосредоточивать контроль именно на этих точках и через них контролировать состояние и поведение системы в целом. Свойство системы иметь тенденцию к ухудшению состояния требует постоянного контроля за этим состоянием, что должно быть учтено в соответствующей системе контроля. Контринтуитивность систем требует строить системы контроля на основе всех возможных научных основ контроля. Отдаленная реакция системы на какое-либо нововведение требует строить систему контроля, ориентированную на контроль за исполнением нововведения на длительный период и т.д.

Важное значение в построении систем имеет понимание их иерархической структуры. Это системное свойство неразрывно связано с потенциальной делимостью элементов системы и наличием для каждой системы многообразия связей и отношений<sup>5</sup>. Для исследования системы внутреннего контроля и ее элементов по системному подходу к внутреннему контролю выделим системы и построим иерархии.

Экономический субъект можно представить в виде совокупности подсистем, взаимосвязанных и взаимодействующих друг с другом. Количество подсистем зависит от заложенной при декомпозиции концепции.

В области управления в качестве подсистем выделяют техническую, административную и человеческую, или личностно-культурную<sup>6</sup>. Другие в управлении предприятием выделяют управление деятельностью, которое складывается, по их мнению, из планирования деятельности, постановки

производственных задач, создания системы измерения производимой работы, контроля за выполнением заданий, и управление людьми.

Актуальные вечно принципы управления разработал А. Файоль, который все осуществляемые на предприятии операции разбил на технические, коммерческие, финансовые, охрану имущества и лиц, счетные, административные<sup>7</sup>, отнеся к последним управление. Рассматривая возможность вычленения подсистем на основе видов хозяйственных операций<sup>8</sup>, можно сделать выводы о существовании таких подсистем в принципе и возможностью выделения самостоятельных целей, объектов и субъектов систем (подсистем), построить определенную иерархию, а именно, горизонтальную. Управление при подобном разделении всех процессов экономического субъекта присутствует в административной подсистеме, но тогда она должна быть иерархически на более высоком уровне по отношению к другим, либо в каждой из перечисленных подсистем будет присутствовать управленческая составляющая. Недостаток такой иерархии - в отсутствии в ней контрольной деятельности как отдельной подсистемы. Контроль будет присутствовать не только на функциональных уровнях в подсистемах охраны, счетной, административной, финансовой, но и во всех остальных подсистемах: административной, технической и коммерческой (в виде экономического, технического и административного). В этом случае перечень элементов следует корректировать в связи с появлением современных категорий, как, например, информации и информационных систем.

Подсистему функциональной деятельности в свою очередь можно разбить на подсистемы в соответствии с целостными функциональными задачами хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Подсистема управления состоит из следующих подсистем: информационной, безопасности, административной, контроля. Рассмотрим более подробно информационную подсистему и подсистему контроля, которые сами по себе представляют целостные системы и в этом смысле для упрощения изложения в дальнейшем будут именоваться не подсистемами, а системами.

Информационная система (ИС) - это вся инфраструктура экономического субъекта, задействованная в процессе управления всеми информационно-документальными потоками, включающая в себя непосредственно саму информацию, правила работы с данными и поддержания системы, кадры по работе с информацией, поддержку и развитие инфраструктуры, а также инструментарий. Как предназначенная для хранения, обработки, поиска, распространения, передачи и предоставления

информации подсистема, ИС поддерживает полный управленческий цикл: планирование, организацию, контроль (или любой другой набор управленческих функций)<sup>9</sup>. Для системы управления информационная система подчиняется закономерности: чем выше уровень управления, тем выше уровень абстракции от непосредственных процессов производства, тем значительнее роль информации как инструмента и базы (ресурса). Соответственно большая доля затрат времени и ресурсов организации уходит на сбор, обработку, систематизацию информации и подготовку ее к виду, пригодному для анализа, контроля и принятия решения.

Не следует смешивать информационную систему как подсистему системы управления и автоматизированную информационную систему, административные механизмы, которые являются результатом принятия формальных организационных решений. Работы по развитию административных механизмов и автоматизированной информационной системы сопутствуют задачам развития организации и системы управления. Административные механизмы регламентируют лишь незначительную часть бизнес-процессов, фиксируя лишь то, что нуждается в ограничениях или целевом управлении. Проекты развития административных механизмов традиционно включают в себя задачи постановки стратегического управления, обновления оргструктуры, разработки информационного обеспечения бизнеса, постановки системы развития кадров и мотивационных механизмов, развитие нормативной базы, совершенствование маркетингового управления.

Автоматизированная информационная система (АИС) как модель, фиксирующая весьма ограниченный список информационных потоков информационной системы, выполняет функции обслуживания, контроля, учета, анализа и документирования всех процессов экономической системы. Поэтому в ней можно выделить следующие подсистемы: учета, анализа, документирования, в свою очередь в подсистеме учета можно обособить финансовый учет, внутренний управленческий учет. То обстоятельство, что учет и анализ обособлены от системы контроля, не имеет существенного значения для выстраивания концептуальных основ иерархии системы управления, потому что изначально вся информационная подсистема является базовой для функционирования остальных подсистем системы управления. Поскольку все категории в экономических системах относительны, информационная подсистема является надстроечной по отношению ко всем остальным подсистемам не только системы управления, но и системы собственно функциональной деятельности. В ее

состав входят подсистемы бухгалтерского (финансового) учета, управленческого учета, анализа, документирования, автоматизированные информационные системы (АИС). Выделение указанных подсистем из информационной системы связано с наличием у них необходимых системных признаков: цели, субъекта и объекта.

Характер и свойства систем контроля характеризуются следующими признаками по предложенной в<sup>10</sup> классификации: предварительный, текущий и последующий, постоянный, периодически возобновляемый, внезапный, документальный и фактический, сплошной и выборочный, внутренний, а по субъектам контроля - внутрисистемный. Такой контроль внутри системы обладает абсолютно всеми классификационными признаками, кроме категории внешнего. Этот контроль разнообразен, но он всегда внутренний, т.е. контроль всегда имеет место в системе отношений управления. При взаимодействии различных систем благодаря искусственно созданным функциональным связям между системами контроль может быть внешним. В то же время можно даже в случае отношений, следствием которых является внешний контроль, выделить систему, ограниченную этими отношениями, и для них такой контроль все равно будет внутренним или внутрисистемным. При этом управленческие связи будут основаны на делегированных государством или другим полномочным субъектом правах. В рамках этих правовых отношений можно говорить об управлении, и только в связи с этим - о контроле. Итак, всякий контроль в среде системы отношений является внутренним, поэтому подсистема контроля в системе управления экономического субъекта является системой внутреннего контроля (СВК). Под ее составными понимаются организационные меры, методики и процедуры, применяемые для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности субъекта

Исследование показало, что СВК можно представить как комплекс следующих компонентов: контрольная среда, оценка рисков внутри организации и мониторинг средств контроля, включающий контрольные действия. Информационную же систему, рассматриваемую в качестве элемента СВК, следует принимать как автономную, учитывая ее независимое (собственный инструментальный АИС) и равнозначное иерархическое положение по отношению к системе внутреннего контроля. Основания вычленения компонентов СВК усматриваются в следующем. Во-первых, для контрольной среды это прочно устоявшаяся категория, имеющая объективную основу для выделения ее как таковой.

Оценка рисков внутри организации нами вы-

деляется в отдельный компонент в связи с важностью именно такого взгляда на контроль: с одной стороны, если контроль носит тотальный или сквозной характер, то обеспечит эффективную деятельность субъекта. Такая постановка вопроса невозможна из-за человеческого фактора, поэтому контроль в последние десятилетия переориентируется на работу с рисками. В данной связи можно выделить в СВК такой компонент, который бы определял и описывал риски. Обладая информацией о том, где и как возникают риски, можно контролировать реакцию систем на угрозу и проявление рисков с систематизацией рисков.

Мониторинг средств контроля выделяется в самостоятельный компонент только с учетом того, что туда же будут отнесены контрольные действия или, как их раньше называли, отдельные средства контроля. В совокупности они будут составлять инструментарий для непрерывного изучения поведения рисков (второго компонента), а в совокупности с ним это будет иметь колоссальное воздействие на контрольную среду.

Таким образом, мы получим непрерывное взаимодействие и взаимообусловленность всех трех составляющих СВК: контрольной среды, оценки рис-

ков, мониторинга средств контроля. Функционирование мониторинга в отношении системы рисков повышает качество контрольной среды, которая благодаря этому делает возможным эффективный мониторинг и создание качественного описания рисков бизнеса в целом.

<sup>1</sup> Богданов А.А. Тектология: всеобщая организационная наука: в 2-х кн. / от-ние экономики АН СССР; Ин-т экономики АН СССР. М., 1989.

<sup>2</sup> Франчук В.И. Основы общей теории социального управления. М., 2000.

<sup>3</sup> Моисеев Н.Н. Человек, Среда, Общество. Проблема формализации описания. М., 1982.

<sup>4</sup> Форрестер Дж. Основы кибернетики предприятия. М., 1971.

<sup>5</sup> Там же.

<sup>6</sup> Виноградов Е.А., Ламскова О.М., Маусов Н.К. Персонал в фирмах индустриально развитых стран. М., 1993.

<sup>7</sup> Управление - это наука и искусство / Ф. Тейлор [и др.]. М., 1992.

<sup>8</sup> Там же.

<sup>9</sup> Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: монография. М., 2012.

<sup>10</sup> Там же.

Поступила в редакцию 04.02.2012 г.