

## Концепция контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития

© 2013 Миронова Ольга Алексеевна

доктор экономических наук, профессор

© 2013 Мальсагов Идрис Алиханович

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет

424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3

E-mail: nkc.yola@gmail.com

Рассмотрены подходы к организации внутреннего контроля, осуществляемого в холдингах за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития. Среди процедур контрольных мероприятий выделены процедуры, основанные на процессном подходе. Представлен алгоритм бизнес-процесса "Формирование общей стратегии холдинга".

*Ключевые слова:* внутренний контроль, модель контроля, стратегическое развитие, бизнес-процессы контроля.

Специалисты-практики крупных консалтинговых структур и производственных объединений, корпораций и холдингов при организации систем внутреннего контроля опираются чаще всего на структуру внутреннего контроля либо в классической его трактовке (включающей три основных блока: учетную систему, процедуры контроля, среду контроля), либо в трактовке, используемой Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)). Основным документом COSO "Концептуальные основы внутреннего контроля" содержит подход, ориентированный на оценку риска организаций и информационно-коммуникационные технологии. Внутренний контроль - "это процесс, осуществляемый советом директоров компании, руководством или другими сотрудниками, направленный на представление разумных гарантий достижения целей в следующих сегментах деятельности:

- эффективность и производительность деятельности;
- надежность и достоверность финансовой отчетности;
- соответствие применимым законодательствам и нормам права"<sup>1</sup>.

Структура внутреннего контроля, отвечающая концепции COSO, включает пять организационных блоков: 1 - средства и методы контроля; 2 - оценка рисков; 3 - деятельность по контролю; 4 - информационно-коммуникационные технологии; 5 - мониторинг, каждый из которых выполняет свое функциональное предназначение и имеет характерные для реализации

функций особенности. Например, первый блок "средства и методы контроля" зависит от политики руководства, стиля управления и компетентности сотрудников компании. Поэтому при формировании ответственности и распределения полномочий между сотрудниками учитываются созданные в компании этические ценности, стимулирующие необходимость постоянного повышения квалификации сотрудников. Второй блок "оценка рисков" зависит от профессионального умения идентифицировать риски компании, проводить анализ рисков, информация которого необходима для управления рисками. Каждая компания может внедрять собственную систему механизмов управления специальными рисками. Третий блок "деятельность по контролю" включает не только проведение проверок в рамках контроля текущей деятельности, но и осуществление выдачи одобрения, санкций, подтверждений менеджерам компании для заключения новых сделок. Четвертый блок "информационно-коммуникационные технологии" необходим для эффективного обмена (циркуляции) информации, без которого невозможно соблюдение установленных норм и правил (внутренних регламентов). Пятый блок "мониторинг" является обеспечивающим системы управления надежной информацией для принятия решений и систему надзора за реализацией принятых решений.

Следует согласиться с позицией Л.Н. Рас-тамхановой, которая определяет внутренний контроль как "процесс, осуществляемый собственными, советом директоров, исполнительным руководством для получения разумной уверенности в том, что организация достигнет целей по сле-

дующим направлениям: 1 - стратегические цели; 2 - экономичное и эффективное использование ресурсов; 3 - сохранность активов; 4 - достоверность отчетности; 5 - соответствие законодательству, внутренним политикам и процедурам; 6 - предотвращение мошенничества; 7 - управление рисками”<sup>2</sup>.

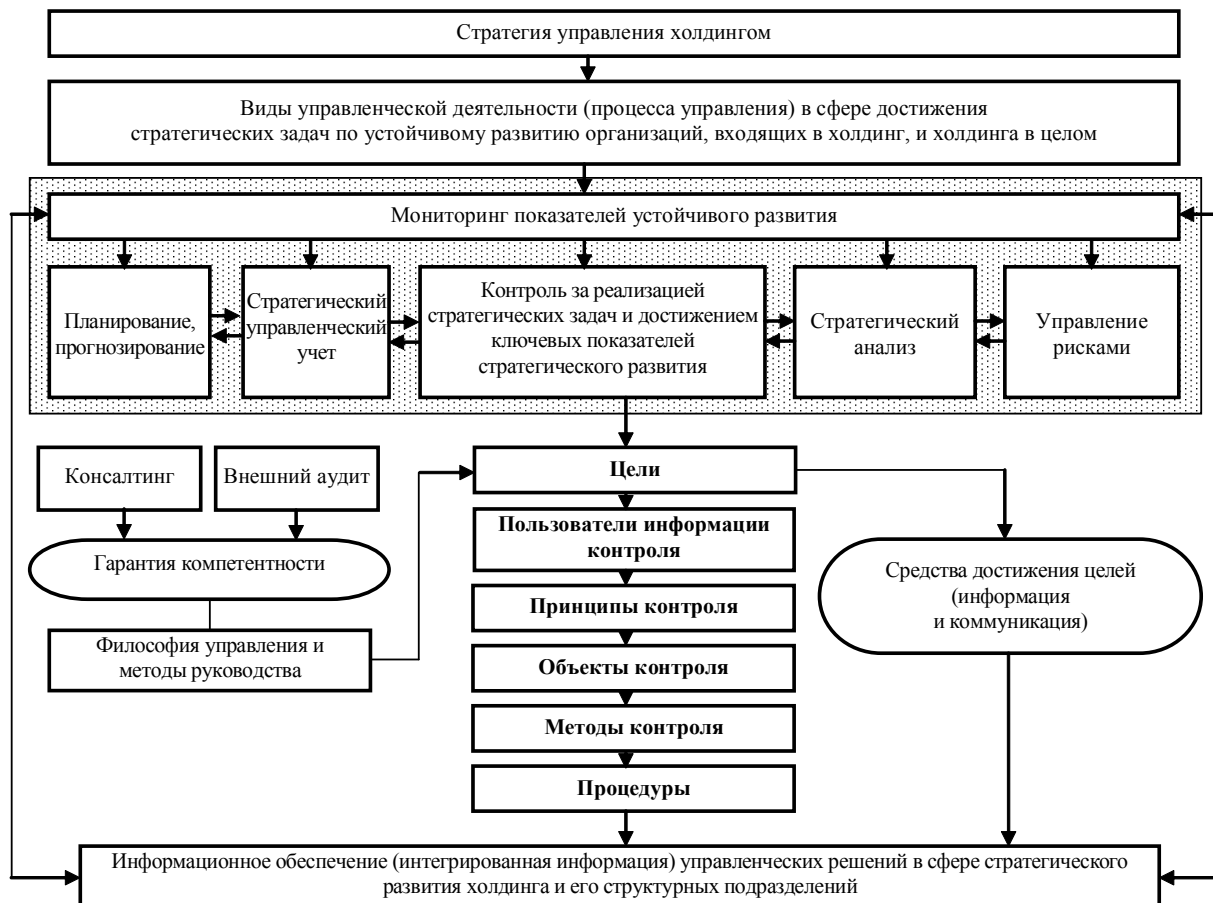
Автор расширил определение COSO направлениями контроля: “предотвращения мошенничества” и “управления рисками”.

Для нашего исследования важно, что среди целевых ориентиров на первом месте стоят стратегические цели. Развивая внутренний контроль в этом направлении, с полной уверенностью можно выделить его самостоятельный вид - контроль за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития.

Концептуально место внутреннего контроля холдинга за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития в системе управления холдингом и его содержании представлено на рис. 1.

Основными концептуальными элементами модели контроля являются следующие: цели, отвечающие информационным потребностям пользователей; принципы контроля; объекты контроля; методы контроля; процедуры контроля. Аналогичная последовательность концептуальных элементов в аудиторской среде была рассмотрена в работах О.А. Мироновой, М.А. Азарской<sup>3</sup>. Можно адаптировать содержание каждого элемента применительно к стратегическому направлению контроля для более глубокого понимания его содержания.

Целью контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития является формирование надежной информации, содержащей мнение специалистов служб внутреннего контроля об отклонениях ключевых показателей стратегического развития, установленных на определенный период времени, причинах этих отклонений и рисках, наступление которых может повлиять на обеспечение устойчивого развития холдинга в целом и отдельных его структур.



**Рис. 1. Логическая модель контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития холдинга**

Источник. Мальсагов И.А. Интегрированная система стратегического управленческого учета, анализа и контроля холдинга: методология и организация: монография. Йошкар-Ола, 2013. С. 130.

*Пользователями информации контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития* являются собственники, руководители, заинтересованные инвесторы, специалисты-управленцы (менеджеры), функции которых связаны с формированием, анализом и мониторингом данных показателей.

*Принципы контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития* включают: принцип импаритета, принцип осторожности прогнозов, принцип сохранения капитала.

*Объектом контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития* является система ключевых показателей, а также формируемая на основе этих показателей стратегическая отчетность. Особой областью контроля являются риски недостижения установленных показателей стратегического развития и выполнения целевых задач стратегии.

*Методы и процедуры контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития* выбираются с учетом определения влияния факторов на формирование ключевых показателей стратегического развития; обоснования приемов и способов для изучения аналитической взаимосвязи показателей форм стратегической отчетности; оценки риска контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития.

Охарактеризованные выше основные элементы представленной на рис. 1 логической модели контроля, безусловно, зависят от того, как сформируется информация в системе стратегического управленческого учета, насколько эффективно будут применены методы прогнозирования тех или иных показателей на будущие периоды, насколько адекватна будет выполнена оценка среды для реализации устойчивого развития холдинга в целом и отдельных его структурных подразделений.

Используя подход О.С. Глинской<sup>4</sup>, представим схему контроля прогнозных показателей в виде семантической модели (рис. 2).

Содержание информационной базы контроля ключевых показателей стратегического развития и стратегической отчетности (КПСРиСО) зависит от используемых организационных механизмов и выбора процедур реализации контрольных мероприятий. Холдинги, тесно работающие с консалтинговыми структурами, имеющие в своем составе хорошо организованные системы внутреннего контроля, проводят конт-

рольные мероприятия на основе бизнес-процессов контроля. Эта технология зарекомендовала себя как наиболее эффективная, поскольку бизнес-процессом можно очертить границы области контроля, формализовать его процедуру, использовать для надежности проведения процедуры механизм закрепления за бизнес-процессом: ресурсов, владельцев.

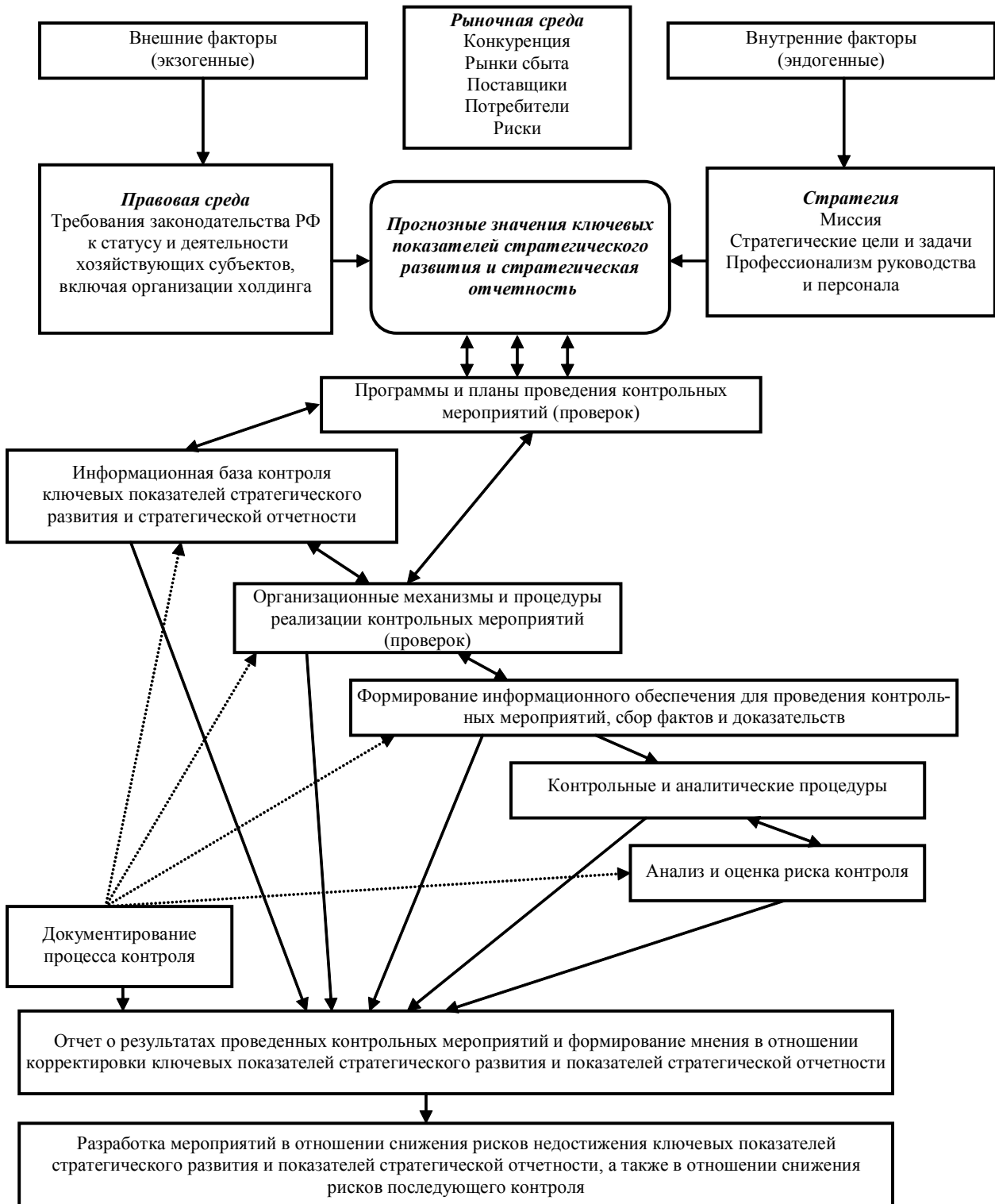
Полнота получения информации при описании бизнес-процессов достигается в управленческом учете путем разработки различного рода функциональных диаграмм. Примером тому является работа И.В. Аверчева, построенная на анализе положений управленческого учета Института управленческих бухгалтеров США. В настоящее время эти положения признаны классическими, объединены в пять основных блоков: 1 - цели, 2 - терминология, 3 - концепция, 4 - практика и техника, 5 - управление учетной деятельностью. Заметим, что общее количество положений управленческого учета составляет около 60<sup>5</sup>.

Для описания бизнес-процессов в холдингах, используя концепцию внедрения управленческого учета И.В. Аверчева, необходима регламентация действий специалистов управления и сотрудников отделов, отвечающих за организацию контроля КПСРиСО и его проведение на основе бизнес-процессов. Такую регламентацию могут составлять внутренние стандарты холдинга, содержащие порядок проведения контроля и взаимодействие исполнителей по каждому бизнес-процессу. В инструкциях по описанию бизнес-процессов необходимо определить:

- состав книги бизнес-процессов;
- список бизнес-процессов;
- диаграммы бизнес-процессов;
- описание бизнес-процессов.

Графическое описание бизнес-процесса может быть осуществлено в виде диаграмм для статического и динамического представления описания бизнес-процессов.

Включаемая в описание бизнес-процесса информация должна учитывать содержание учетных данных, используемых для прогноза ключевых показателей стратегического развития, и данных, используемых для формирования стратегической отчетности. В теории управленческого учета с этой целью выделяются учетно-аналитические направления, содержание которых тоже может быть регламентировано - включено в специальные справочники информации, содержащие набор элементов с одинаковым экономическим смыслом, например: структура доходов и затрат; бюджетные единицы (центры затрат, центры доходов); функциональные центры ответ-



**Рис. 2. Семантическая модель контроля ключевых показателей стратегического развития и стратегической отчетности**

ственности; ресурсы; продукция; технологические переделы; контрагенты; проекты (объекты); показатели; функциональные службы и др.

В текущем управленческом учете для формирования аналитического разреза информации часто используют управленческий план счетов. Для стратегического управленческого учета можно использовать структуру такого плана для того, чтобы, например, определить принадлежность показателя стратегической отчетности: к внеоборотным активам, оборотным активам, краткосрочным или долгосрочным обязательствам, капиталу, доходам или расходам. Например, выбрав четырехзначный код управленческого счета, его содержание будет определяться:

$$X_1 \quad X_2 \quad X_3 \quad \cdot$$

Первый разряд  $X_1$  может означать принадлежность управленческого счета к элементу отчетности: 1 - внеоборотные активы; 2 - оборотные активы; 3 - краткосрочные обязательства; 4 - долгосрочные обязательства; 5 - капитал; 6 - доходы; 7 - расходы.

Второй разряд  $X_2$  может отражать классификацию счета (его детализацию) внутри каждого из разделов (элементов отчетности).

Третий разряд  $X_3$  может соответствовать синтетическому счету системе счетов текущего управленческого или бухгалтерского учета.

Выделенные управленческие аналитические направления (УАН) информации могут использоваться для планирования бюджета организаций холдинга и холдинга в целом, контроля исполнения бюджета и анализа причин отклонений. Поэтому выделение так называемых бюджетных единиц (центры доходов, центры затрат), объединенных в бизнес-единицы по организационному признаку, в целом отражают финансовую структуру организаций холдинга.

УАН может использоваться для планирования потребностей холдинга в различных видах ресурсов. Это позволит контролировать текущее движение (поступление и использование) ресурсов в разрезе их элементов, учитываемых в определенном аналитическом направлении информации.

Карта бизнес-процессов контроля КПСРиСО может включать бизнес-процессы, классифицированные по видам управленческой деятельности, например, отдельные маркетинговые мероприятия, процессы планирования и прогнозирования, процессы закупки на основе заключен-

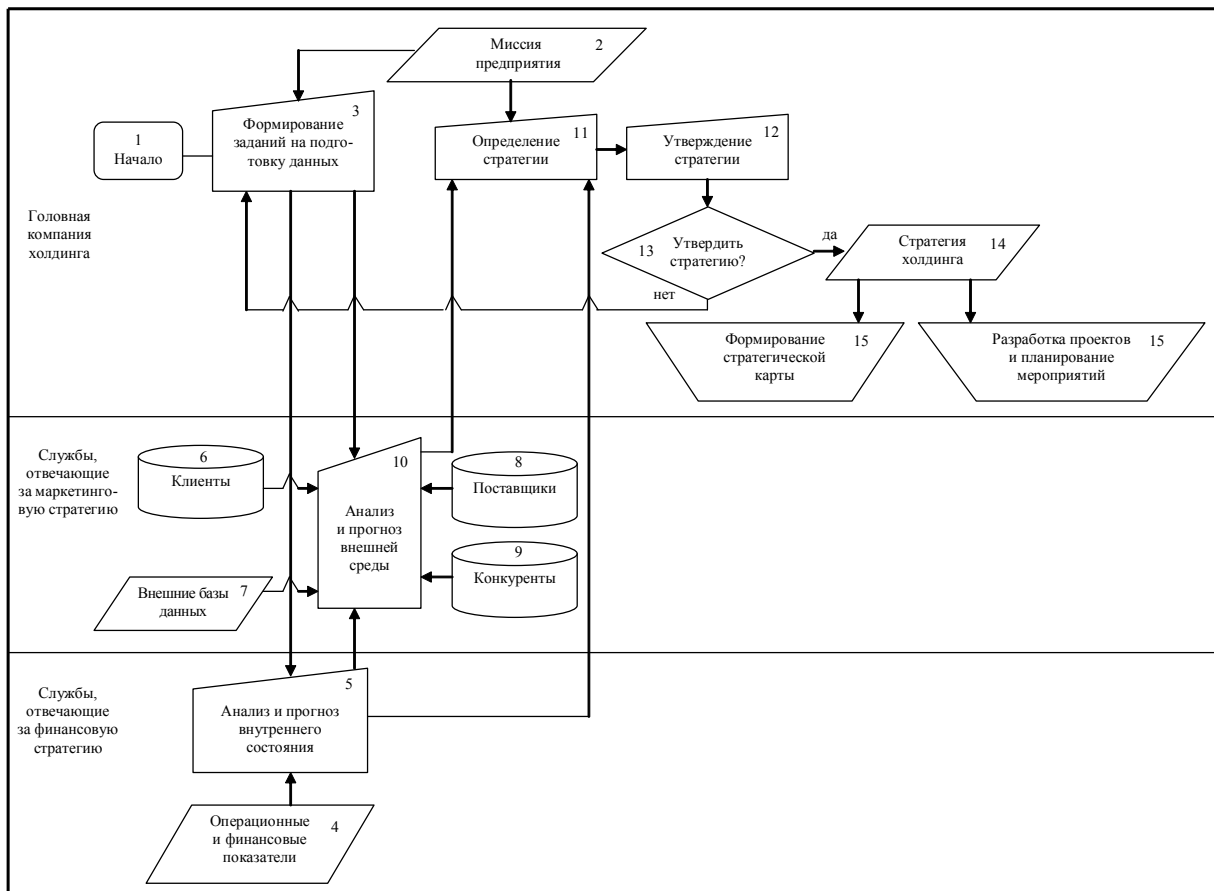


Рис. 3. Алгоритм бизнес-процесса “Формирование общей стратегии холдинга”

ных долгосрочных договоров, продажа продукции и процессы основных видов деятельности; управление запасами, расчеты с поставщиками, расчеты с клиентами и т.д. Каждая группа бизнес-процессов может быть детализирована в структуре карты в зависимости от сложности и особенностей их формирования. В разработке стратегической карты холдинга могут участвовать разные службы и подразделения управленческих структур организаций холдинга и его головной компании. Придерживаясь практики разработки стратегических планов, можно представить алгоритм бизнес-процесса “Формирование общей стратегии холдинга” (рис. 3).

В системе контроля на представленный алгоритм бизнес-процесса накладывается алгоритм контрольных мероприятий, что в конечном итоге дает новый продукт - алгоритм контроля стратегии холдинга.

---

<sup>1</sup> По внутреннему контролю: докл. Комитета спонсорских организаций комиссии Тредвея (COSO) / Американское общество дипломированных бухгалтеров.

<sup>2</sup> *Растамханова Л.Н.* Методология и организационные особенности систем внутреннего контроля в управлении организациями: монография. Йошкар-Ола, 2009. С. 21.

<sup>3</sup> *Миронова О.А., Азарская М.А.* Аудит: теория и методология: учеб. пособие: для чтения курсов “Аудит” студентам и магистрам специальностей “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет и аудит”, “Налоги и налогообложение”. М., 2005. С. 42.

<sup>4</sup> *Глинская О.С.* Аудит прогнозной финансовой информации: теория и методология: монография. Йошкар-Ола, 2010. С. 98.

<sup>5</sup> *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2008. С. 88.

*Поступила в редакцию 06.11.2013 г.*