

## Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля

© 2010 А.А. Кузьмичев

© 2010 Н.Ф. Колесник

доктор экономических наук, профессор

Мордовский государственный университет им. Н.П.Огарева, г. Саранск

E-mail: has737@yandex.ru

В статье подробно описывается учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля, которое представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровне. Предлагается применение нового подхода к организационному построению учетно-аналитической системы, основанной на единстве информационной базы, позволяющей трансформировать данные в соответствии с запросами пользователей.

*Ключевые слова:* внутренний контроль, информационное обеспечение, учет, анализ, аудит, предприятие.

В современных условиях особое значение имеют достоверность и точность финансовой отчетности, опираясь на которую субъект хозяйствования выбирает своего партнера, устанавливает взаимоотношения и определяет форму расчета со своими клиентами и поставщиками, решает вопрос о вложении своих средств. В этой связи многие организации формируют специальные подразделения, которые осуществляют контроль за состоянием бухгалтерского учета, проводят комплексный анализ хозяйственной и финансовой деятельности экономического субъекта с целью определения путей наиболее эффективного развития и выявления резервов предприятия. Создание таких подразделений позволяет отделить оперативную работу бухгалтерской службы от методологической и стратегической деятельности специальных подразделений, которые выполняют функцию внутреннего контроля предприятия.

Эффективность функционирования внутреннего контроля в организациях зависит от надлежащей системы учетно-аналитического обеспечения этого процесса, а именно формирования объективной, оперативной и достоверной информации.

Под обеспечением следует понимать совокупность мер и средств, создание условий, способствующих нормальному протеканию экономических процессов, реализации намеченных планов, программ, проектов, поддержанию стабильного функционирования экономической системы и ее объектов, предотвращению сбоев, нарушений законов, нормативных установок, контрактов; вспомогательные средства, используемые в автоматизированных системах управления и в информационных системах для поддержания функционирования этих систем. Такие

виды и средства обеспечения называют обеспечивающими подсистемами информационно-управляющих систем. Различают методическое, информационное, техническое, кадровое, правовое и другое обеспечение.

Внутренний контроль нуждается в качественном информационном обеспечении. Речь идет о том, чтобы вся необходимая для контроля информация поступала в соответствующее место в нужное время с необходимой степенью точности и сжатия.

Под информационным обеспечением понимается система сбора и накопления сведений с целью последующего их преобразования в достоверную экономическую информацию для удовлетворения информационных потребностей пользователей. По нашему мнению, процесс информационного обеспечения можно разделить на несколько этапов:

- определение информационных потребностей (какая информация нужна, какому получателю, с какой точностью, с какой актуальностью и с какими временными интервалами);
- сбор и обработка информации (отбор и определение внутренних и внешних информационных источников, а также сроков; учет затрат на информацию и пользы от ее получения; сжатие, объединение, связь или детализация информации);
- передача информации и ее интерпретация (выбор возможностей подачи информации (графически, в таблицах, в формулах), интерпретация чисел и показателей (раскрытие причин и следствий, предложение вариантов действий, мероприятий и правил принятия решений, проведение тренингов));
- хранение информации и ее дальнейшая рациональная обработка (выбор технического ос-

нашения для хранения информации и инструментария из сферы информационных технологий).

Информационное обеспечение внутреннего контроля включает в себя учетно-аналитическое обеспечение, предлагающее реализацию таких его функций, как учет, анализ и аудит. Они тесно взаимосвязаны и образуют учетно-аналитическую систему, обеспечивающую руководство предприятия необходимой информацией для принятия управленческих решений.

В экономической литературе приводится определение учетно-аналитической системы как системы, базирующейся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и используемой для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Поэтому в широком плане учетно-аналитическую систему представляют как сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровне. По нашему мнению, необходимо применение нового подхода к организационному построению учетно-аналитической системы, основанной на единстве информационной базы, позволяющей трансформировать данные в соответствии с запросами пользователей. Это возможно в условиях интегрированного подхода, предполагающего взаимосвязь и взаимодействие всех видов учета: финансового управления, налогового учета, что позволит сформировать необходимые показатели при высокой оперативности и аналитичности и, следовательно, являющиеся основой для анализа разных сторон деятельности предприятия в целях оперативного и стратегического управления.

Российские предприятия накопили определенный опыт использования разнообразных учетно-аналитических систем, который при условии профессионального подхода к формированию целей и задач учета, последовательности и системности в их достижении позволит в значительной степени удовлетворить информационные потребности отдельных предприятий и групп предприятий. И все же, несмотря на положительные сдвиги, управленческий персонал многих российских предприятий по-прежнему не удовлетворен качеством информации, получаемой при использовании действующих на предприятиях учетных систем. Системы, в целом, не обеспечивают необходимой глубины аналитики поставляемой информации, не удовлетворяют требованиям надежности, достоверности и оперативности.

Повышение требований к качеству управленческих решений в современных условиях

предполагает их четкую целевую направленность, адресность, своевременность и обоснованность, учет возможных отрицательных последствий и перспектив развития организации. Однако в условиях перехода на международные стандарты ведения учета изменяется подход к определению структуры и ориентации учетной информации. Если раньше ее главные пользователи были внешние (органы государственного управления), то сейчас значительно возрастают потребности внутренних пользователей учетной информации. Внутренних пользователей учетной информации целесообразно рассмотреть по двум уровням организационной структуры управления: горизонтальному и вертикальному. При этом горизонтальный уровень представлен всеми функциональными службами, отделами и подразделениями организации. Вертикальный уровень предполагает движение информации от рабочего места, участка, цеха до руководителя и собственника организации.

Каждый внутренний пользователь должен располагать своевременной, достоверной и качественной информацией. Однако существующий механизм формирования, систематизации и отбора информации отстает от требований, которые предъявляются к нему в настоящее время, о чем свидетельствуют результаты проведенного исследования. Основными причинами создавшегося положения являются: отсутствие единого подхода к определению перечня и содержания требований к информации, состава ее показателей, параллелизм в обработке одной и той же информации на различных уровнях системы управления, существенное расхождение, несопоставимость, а зачастую и несодержательность показателей, сложность и нестабильность информационных потоков, длительность сроков обработки информации, отсутствие информации для принятия определенных управленческих решений на высшем уровне системы управления, разнообразие форм документации, представляющих одну и ту же информацию, однородная информация в различных измерителях, несопоставимость одноименных показателей, сформированных различными службами, громоздкость и низкая информативность внутренних отчетов, отсутствие эффективных средств контроля качества информации.

Особенно важна информация о возникновении каких-либо отклонений от запланированного хода. Эта информация требует от руководителей необходимых управляющих воздействий для устранения последствий нежелательных отклонений. Причем существенным моментом является то, чтобы фиксировались отклонения по пер-

вичным причинам, а не по следствиям их возникновения. Своевременное поступление информации о возникающих отклонениях приобретает особо важное значение, так как любые задержки в устранении последствий нежелательных отклонений неблагоприятно сказываются на конечных результатах и приводят к снижению эффективности производства.

Содержание информации определяется потребностями внутренних пользователей. Чем точнее выявляются потребности в информации, тем лучше она может быть подготовлена и тем эффективнее, квалифицированнее будут принимаемые на ее основе управленческие решения. Поэтому вся работа по составлению информации начинается с процесса целенаправленного подбора соответствующих показателей, способствующих как правильному формированию расходов организации, так и определению ее финансового результата.

Разработка новых информационных потоков предполагает рассмотрение существующих информационных связей по горизонтальному и вертикальному уровню информационного взаимодействия и изучение запросов внутренних пользователей по решаемым задачам.

Информационные потоки, когда ими не занимаются специально, далеки от совершенства: может происходить дублирование информации; она может не доходить до адресата; после получения информации могут потребоваться уточнения. Отсюда вытекает необходимость совершенствования системы информационных потоков, изменения алгоритмов прохождения документов, автоматизации передачи информации.

Рассмотрим систему информационных потоков внутреннего контроля на примере характерных для любого типа производства.

Во-первых, система сбора контрольной информации опирается на существующую систему информационных потоков. Например, если необходимо собирать данные по затратам цехов еженедельно (а затем и ежедневно), но согласно заведенному порядку лимитно-заборные карты по материалам попадают к экономисту раз в месяц, то, скорее всего, задача не будет решена. Таким образом, службе внутреннего контроля не удастся построить свою подсистему сбора информации без учета работы остальных информационных потоков на предприятии. Вывод - система информационных потоков внутреннего контроля должна быть органично встроена в общую систему информационных потоков предприятия, в противном случае произойдет отторжение сотрудниками предприятия навязанной им системы внутреннего контроля.

Во-вторых, часто сама общая система информационных потоков не выдерживает критики: документы проходят обработку слишком медленно; никто не отвечает за документ в целом, каждый отвечает только за часть документа. Разобравшись в системе информационных потоков предприятия, можно обнаружить множество "узких мест", лишних звеньев, которые можно устранить (для этого контроллеры на предприятиях должны иметь достаточные полномочия). В рамках работы по внедрению системы внутреннего контроля необходима перестройка и оптимизация всей системы информационных потоков (всего экономического документооборота) на предприятии. Следовательно, внедряя систему внутреннего контроля, нужно увязать информационные потоки бухгалтерии и отдела внутреннего контроля (ОВК) предприятия.

В данных целях необходимо выявление мест дублирования, избытка и недостатка информации, причин ее сбоя и задержек, что требует составления графиков информационных потоков, а для этого предприятию следует определить собственные правила составления графиков документооборота.

Для контроля над исполнением документов целесообразно создание картотек в разрезе сроков, исполнителей и специфики документов. Исполненные документы формируют в дела. Движение документов (поступление от сторонних организаций и лиц, обработка, принятие к учету, сдача в архив) регламентируется графиком документооборота. Он может быть оформлен в двух вариантах - в виде схемы и в виде перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых структурными подразделениями организаций, с указанием ответственных исполнителей и сроков. График документооборота согласовывается и увязывается с должностными инструкциями и учетной политикой организации. Эти документы должны дополнять друг друга. Заключительным этапом движения документов является их сдача в архив.

Перед службой внутреннего контроля на предприятии также стоит задача обеспечения оперативного сбора и анализа информации по затратам предприятия в целях управления. Руководители предприятия - генеральный директор, финансовый директор, начальники отделов - должны получить информацию, чтобы в случае наметившихся в работе предприятия отклонений (например, затраты возросли по сравнению с плановыми) успеть предпринять соответствующие меры и скорректировать работу предприятия. Традиционно такую информацию в виде

фактической сметы затрат по предприятию предоставляет бухгалтерия. После того как бухгалтерия обработала приход и расход материалов, определила цену списания материалов в производство, получила сумму затрат на материалы, начислила заработную плату и отчисления, обработала счета за электроэнергию, газ, воду, произвела расчет услуг цехов друг другу и сторонним организациям, начислила амортизацию основных фондов, распределила накладные расходы между цехами и видами продукции, начислила налоги в бюджет и отчисления во внебюджетные фонды, она может получить фактические данные по затратам всего предприятия в виде сметы затрат и калькуляций на отдельные виды продукции. Сравнив фактическую смету затрат с выручкой, бухгалтерия определяет финансовый результат.

В настоящее время на подавляющем большинстве предприятий все эти операции (заккрытие счетов, формирование затрат и финансового результата) осуществляют ежемесячно, т. е. плановый отдел предприятия планирует на месяц выпуск продукции, затраты и финансовый результат, а затем рассчитывает фактические данные и сравнивает их с плановыми.

Данная система имеет большой недостаток - неоперативность. Заккрытие счетов, определение затрат, финансового результата отнимают столько времени у бухгалтерии, что обычно фактическую смету затрат получают к 20-му числу следующего месяца. В любой сфере деятельности невозможно ориентироваться на данные двухмесячной давности. Определяя выгодность той или иной операции, финансовый или генеральный директор вынужден делать "прикидки на сегодняшний день". Получается, что руководитель может оперировать только данными об объеме выпущенной продукции (сводку приносят из цеха ежедневно) и информацией о количестве пришедших на счет денег (платежные поручения и выписки поступают в финансовый отдел ежедневно). Исходя из "сегодняшних" объема выпуска и затрат руководитель делает расчет прибыли (на уровне интуиции).

Следовательно, обеспечение оперативного получения информации о выручке и затратах предприятия - самая важная задача службы внутреннего контроля. Время выполнения этой задачи для руководителей (финансового директора, генерального директора) ограничено возможностью принятия конкретных управленческих решений для исправления ситуации.

Для выполнения указанной задачи требуется создание системы, обеспечивающей руководителей информацией о затратах предприятия

чаще чем 1 раз в месяц. Для этого необходимо рассмотреть основные элементы затрат, по которым требуется собирать информацию:

- материалы;
- заработная плата;
- электроэнергия, газ, вода;
- амортизация;
- услуги сторонних организаций;
- услуги цехов друг другу.

Два последних элемента не являются "первичными" элементами затрат: при оказании услуг друг другу цеха используют материалы, начисляют заработную плату и расходуют энергию. Но характер этих затрат таков, что их отражают как услуги цехов. На самом деле для расчета валовых затрат по предприятию эти услуги неважны, так как их стоимость войдет в стоимость материалов, заработную плату и затраты на энергию. Но получая оперативные данные, руководителю нужно знать не только общую сумму затрат по всему предприятию, но и раскладку себестоимости различных видов продукции в текущем месяце, смету затрат отдельных цехов и т.д.

Важную роль в организации внутреннего контроля играет аналитическая функция, которая позволяет на основе полученной оперативной и достоверной информации осуществлять комплексный анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Проведение грамотного анализа позволяет выявить факты недостоверности отчетности, дать оценку финансовому состоянию организации, выявить внутренние резервы хозяйствующего субъекта и др. С его помощью мобилизуются резервы повышения эффективности хозяйственной деятельности организации.

В настоящее время применение системной аналитической работы в организациях, скорее, исключение, чем правило.

Одной из главных задач системы внутреннего контроля в современных условиях должно стать усиление работы по управлению себестоимостью продукции. Данная работа должна распространиться на все участки формирования себестоимости продукции. При этом одна из часто применяемых аналитических процедур внутреннего контроля - оценка абсолютных и относительных изменений отдельных статей затрат, содержащихся в аналитических счетах по учету затрат на производство. Практика показывает, что наиболее распространенной ошибкой являются арифметические ошибки в подсчетах и при заполнении учетных регистров, а также при переносе данных из одних регистров в другие.

Анализ структуры себестоимости дает возможность обнаружения допущенной ошибки, необоснованного завышения затрат на производство по тем или иным калькуляционным статьям затрат, а также отклонений от бюджетных показателей. Анализ себестоимости в постатейном разрезе начинается с выявления отклонений фактических расходов от бюджетных по каждой статье.

Анализ показателей калькуляционных статей для любой отрасли имеет особое значение. Организации могут изменять методы производства и применять более экономичные материалы, а также изменять предусмотренные технические решения без снижения качества изделий. В таком случае образовавшаяся положительная разница в себестоимости работ увеличивает финансовый результат организации.

Следовательно, система внутреннего контроля организации должна явиться важнейшим элементом хозяйственного механизма системы управления за выполнением работ, реальным средством повышения ответственности руково-

дителей и исполнителей конкретных функций за сохранность и эффективное использование ресурсов, а это возможно только при наличии оперативного, объективного и качественного учетно-аналитического обеспечения.

1. Данилевский Ю.А. Внутренний контроль на предприятии // Главбух. 2008. □2.
2. Литере Т., Уотермен Р. В поисках эффективного управления. М., 2006.
3. Манн Т., Майер Э. Управленческий контроль для начинающих. М., 2002.
4. Миславская Н.А. Современные учетные системы и факторы, определяющие их развитие // Финансовый менеджмент. 2004. □4.
5. Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2003. □ 5.
6. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2006.
7. Методы принятия управленческих решений: сб. науч. тр. М., 2007.

*Поступила в редакцию 02.10.2010 г.*