

УДК 338 DOI: 10.14451/1.223.334

Система внутреннего контроля как фактор, влияющий на оценку хозяйственной деятельности промышленных предприятий

© 2023 Шлифер Елена Владимировна

к.э.н., старший преподаватель. Оренбургский государственный университет. Россия, Оренбург.
E-mail: len_shli@mail.ru

Ключевые слова: оценка хозяйственной деятельности, оценка финансово-хозяйственной деятельности, система внутреннего контроля, СВК, искажения отчетности.

Автор рассматривает вопросы хозяйственной деятельности и ее оценки. Раскрыты понятия «субъект оценки», «предмет оценки». Предложено определение хозяйственной деятельности предприятия для ее оценки. Делается упор на информационной базе для оценки хозяйственной деятельности. Наглядно представлена взаимосвязь системы внутреннего контроля и оценки хозяйственной деятельности предприятия через систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия. Делается вывод, что эффективная система внутреннего контроля является существенным фактором для объективной оценки хозяйственной деятельности. Выделены признаки системы внутреннего контроля промышленного предприятия. Предложены основные блоки системы внутреннего контроля, формальные признаки наличия системы внутреннего контроля. Представлен пример искажения отчетных данных и оценки хозяйственной деятельности предприятия вследствие неверного применения ФСБУ 14/2022.

Актуальность заявленной темы обусловлена, во-первых, объективной постоянной необходимостью определять результаты хозяйственной деятельности предприятий, оценивать ее, и, во-вторых, интересом научной общественности и практикующих специалистов к вопросам построения и внедрения систем внутреннего контроля (СВК) на предприятиях.

Адаптируя философское понятие «оценка» можно утверждать, что предметом оценки в рамках заявленной темы является хозяйственная деятельность предприятия в ее способности или неспособности отвечать потребностям и запро-

сам субъекта оценивания.

Под субъектом оценивания будем понимать лицо, дающее оценку финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Таким лицом может выступать менеджмент предприятия, собственник, инвестор, или другой заинтересованный пользователь с прямым финансовым интересом.

Под предметом оценки следует понимать хозяйственную деятельность предприятия. Определение «хозяйственная деятельность» в настоящее время отсутствует в нормативно-законодательной базе Российской Федерации, однако отсылка к данному определению множе-

Таблица 1. Структура хозяйственной деятельности для предприятий различных видов деятельности.

Вид деятельности предприятий	Производственная деятельность	Финансовая деятельность	Страховая деятельность	Коммерческая деятельность
Производственные предприятия	Обязательна	Обязательна	Может осуществляться	Может осуществляться
Торговые предприятия	Отсутствует	Обязательна	Может осуществляться	Обязательна
Консалтинговые предприятия	Отсутствует	Обязательна	Может осуществляться	Может осуществляться
Финансовые предприятия	Отсутствует	Обязательна	Присутствует в определенной степени	Отсутствует

ство.

Необходимо разобраться с предметом оценки. В словарной литературе термин «хозяйственная деятельность» раскрывается, как совокупность действий, направленных в частности на пополнение запаса материальных благ и обеспечение возможной полноты удовлетворения потребностей, которым они призваны служить. С этой целью существующие блага хранятся, добываются и производятся новые, перемещаются в пространстве и в меновом обороте, а также организуется их потребление. Мотивом хозяйственной деятельности служит стремление человека удовлетворять свои потребности в материальных благах. В соответствии с мнением профессора Н. Г. Филимонова изложенного в справочном коммерческом словаре от 1926 года, хозяйственная деятельность – это совокупность всех трудовых действий, направленных людьми на внешнюю природу в целях использования и приспособления её для удовлетворения своих потребностей [4].

Для целей оценки хозяйственной деятельности будем понимать финансово-хозяйственную деятельность предприятия в виде результата управленческих решений и учетного процесса, представленных финансовой отчетностью предприятия.

Часто хозяйственную деятельность применяют как синоним термина «производственная деятельность», «финансовая деятельность», «финансово-хозяйственная деятельность».

Несомненно, понятие «хозяйственная деятельность» шире и включает в себя производственную, финансовую, страховую, посредническую, трудовую и иные виды деятельности, в зависимости от вида деятельности коммерческого предприятия. Анализ данных таблицы 1 показывает, что хозяйственная деятельность производственных предприятий представлена наиболее полно, тем не менее хозяйственная деятельность других видов предприятий также подлежит оценке.

Вопросам оценки хозяйственной деятельности уделено много внимания отечественными и зарубежными экономистами.

Основы методы оценки хозяйственной деятельности представлены в таблице 2.

Поскольку оценка хозяйственной деятельности сводится к оценке финансово-хозяйственной деятельности внешними заинтересованными пользователями, то информационной базой для такой оценки безальтернативно является финансовая отчетность предприятия.

Методы оценки предприятия традиционно основаны на анализе данных финансовой отчетности. МСФО прямо говорит, что «...цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов» [3].

Таблица 2. Основные методы оценки хозяйственной деятельности предприятия.

Авторы	Название метода	Сущность метода
А. Д. Шеремет, О. В. Демчук [2]	Методика комплексного экономического анализа	Взаимосвязанная система показателей хозяйственной деятельности, представленная в виде отдельных относительно самостоятельных блоков.
Ю. М. Бахрамова, А. С. Вартанова, М. И. Воронина, В. В. Глухова, О. Г. Дмитриевой, Э. М. Короткова, А. И. Муравьева, В. Ш. Рапопорта, А. Д. Шеремета, Э. Альтмана, А. Уолла, У. Бивера, Б. Коласа и др.	Бизнес-диагностика [4] (экономическая диагностика, диагностика экономической системы)	Комплекс исследований, предполагающих установление и изучение признаков, отражающих состояние хозяйствующего субъекта для прогноза возможных отклонений от устойчивых средних, стандартных значений и предотвращения нарушений нормального режим работы
А. П. Антонов [4]	Подход к оценке хозяйственной деятельности на основе денежных потоков	Сравниваются и анализируются каналы денежного потока (КДП) и устанавливается взаимосвязь финансовых и экономических результатов хозяйственной деятельности организации

На рисунке 1 представлена взаимосвязь СВК и оценки хозяйственной деятельности.

Система внутреннего контроля представлена в основании, именно она является базой для формирования качественных систем учета и управления на предприятии. Особый интерес представляет система внутреннего контроля промышленного предприятия, потому как:

- промышленное предприятие характеризуется наличием всех производственных процессов, а значит, система контроля будет более разветвленной, всеохватывающей, затрагивающей процессы заготовления, производства, реализации;
- промышленное предприятие, занимаясь определенным видом деятельности, зачастую может иметь отраслевые особенности, которые влияют на ведение бухгалтерского учета, отслеживания юридической чистоты договоров, особенностями производственного процесса, использования отраслевых нормативов, соблюдения норм, требований различных контрольных органов;
- промышленное предприятие, имеющее производственные мощности, основные фонды,

специфику производственного процесса, обученный персонал, максимально заинтересовано в устойчивом развитии, в повышении конкурентоспособности, в формировании своего имиджа на промышленном рынке, потребительском рынке и рынке труда. Все это обуславливает заинтересованность промышленных предприятий повышать качество финансовой отчетности для формирования достоверной оценки внешними пользователями.

На рисунке 1 пунктирными линиями обозначены зоны доступа к информации для внешних и внутренних пользователей.

Внешние пользователи оценивают хозяйственную деятельность предприятия только по данным финансовой отчетности. Внутренние пользователи, владеющие управленческой информацией, могут оценить предприятие не только на основе публичных данных.

Внутренние пользователи могут владеть информацией, которая не отражается в отчетности, но может влиять на оценку хозяйственной деятельности, например:

- о намерениях руководства расширения, суже-

Таблица 3. Ошибки в учете нематериальных активов (НМА), влекущие ошибки в отчетности при применении ФСБУ 14/2022 [8].

Ошибки в учете	Отражение объектов в составе НМА, ошибки обесценения, классификации		
Затрагиваемые статьи баланса	Корректировки при переходе на ФСБУ 14/2022 – за счет нераспределенной прибыли	Обесценение – уменьшает балансовую стоимость НМА.	Разовый платеж по лицензии вместо расходов будущих периодов отразится в НМА. Ранее эти расходы отражали в запасах или прочих оборотных активах (краткосрочная часть) либо в прочих внеоборотных активах (долгосрочная часть)
Затрагиваемые статьи отчета о финансовых результатах	Нужно включить в текущие расходы некоторые «бывшие» НМА, а в НМА – некоторые «бывшие» расходы		<p>Может затронуть как управленческие расходы, так и себестоимость. Редко – коммерческие расходы</p> <p>По выбору организации (при полной ретроспекции) может изменить сравнительные данные (за предыдущий период).</p>
Затрагиваемые статьи отчета об изменении капитала	Изменение оценочных значений при переходе на ФСБУ 14/2022 отразится: как корректировка статей капитала либо в составе доходов и расходов (перспективно)		
Влияние на оценку финансовых показателей	Ошибка в оценке финансовых коэффициентов, в расчет которых входят показатели «нераспределенная прибыль», «внеоборотные активы», «себестоимость», «собственный капитал»		

- ния, закрытия сегмента деятельности;
- о намерениях руководства осуществления новых инвестиционных проектов;
 - о начисленных, но еще не выплаченных дивидендах по имеющимся финансовым вложениям, сумма которых существенно улучшит финансовое состояние предприятия, показатели ликвидности и платежеспособности;
 - о покупке нового оборудования существенно улучшающем производственный процесс, инвестиционная привлекательность которого высокая;
 - о начавшихся судебных разбирательствах, процессы по которым еще не начаты;
 - о преобразованиях в структуре предприятия, в методах управления.

Какова роль СВК в получении объективной, качественной финансовой отчетности? Значение ее трудно переоценить. Ее роль первостепенна, так как одна из целей внутреннего контроля – обеспечение достоверности финансовой отчетности.

Ранее автором затрагивались вопросы СВК. Понятие СВК было сужено, поскольку система внутреннего контроля затрагивает все подразделения и уровни управления.

Цель данного исследования – доказать влияние СВК на достоверность и точность оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В последнее время наблюдаются колоссальные преобразования в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в отечественной практике. Принятие федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) [5], правила их применения с учетом выбора ретроспективного подхода дают огромное поле деятельности для бухгалтера и значительную вариацию итогов финансовых показателей, отражаемых в финансовой отчетности. Подготовленному пользователю финансовой отчетности необходимо уметь «читать отчетность».

Формальными признаками наличия СВК на предприятии считаются следующие:

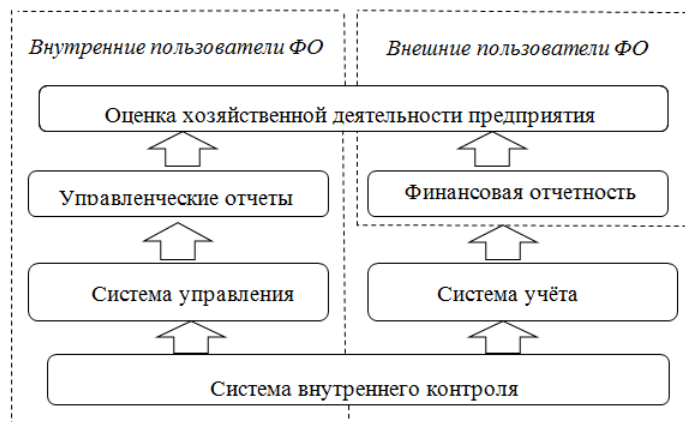


Рис. 1. Взаимосвязь системы внутреннего контроля и оценки хозяйственной деятельности предприятия.

1. Наличие положения о СВК на предприятии как внутреннего документа или приказа руководителя.
2. Ознакомление с Приказом (Положением) по СВК всеми сотрудниками, имеющими доступ к активам, процессам, информационным технологиям.
3. Автоматизация процедур контроля для каждого участка учета.
4. Анализ обратной связи по СВК.

В любой организации существуют элементы системы внутреннего контроля. Они охватывают контрольные процедуры от документального обеспечения операции, до отражения в отчетности данных.

Например, на участке «Учет расчетов с покупателями» контрольными процедурами могут являться:

- соблюдение сроков поставки предоплаченной продукции;
- выявление несвоевременной оплаты за отгруженную продукцию;
- предупреждение образования дебиторской задолженности, управление дебиторской задолженностью и т. п.

Средствами контроля для обеспечения данных процедур являются информационные системы, имеющие определённый функционал, однако такие информационные системы не учитывают

всех потребностей, специфики предприятия. Настройка и доработка информационной системы под нужды конкретного предприятия как правило, дорога, и не всегда осуществима. Ручное управление все еще остается. Элементами СВК в рамках участка «Расчеты с покупателями» являются должностные инструкции персонала, наличие библиотеки ошибок, платёжные и иные виды календарей, формулы скидок, поощрений и бонусов.

Ознакомление с Приказом или Внутренним положением по СВК должно быть под роспись. В таком Положении желательно расписать основные блоки контрольных процедур.

Можно предложить следующие участки СВК в соответствии с функциональным разграничением:

1. Общий отдел
 - 1.1. Коммерческая тайна и неразглашение
 - 1.2. Доступ и передача данных
 - 1.3. Учетная политика и ее применение
 - 1.4. Должностные инструкции
 - 1.5. Порядок проведения регламентных операций (проверка активов на обесценение, переоценка основных средств, инвентаризация активов и др.)
2. Производственный отдел
 - 2.1. Технология производства
 - 2.2. Доступ к производству
 - 2.3. Производственные процессы

- Финансовый отдел
3. 3.1. Доступ к данным
 - 3.2. Документация
 - 3.3. Передача данных
 - 3.4. Формирование данных
 4. Отдел продаж
 - 4.1. Регламент работы с покупателем
 - 4.2. Порядок работы с дебиторами
 - 4.3. Взаимодействие с другими отделами
 5. Отдел закупок
 - 5.1. Недопущение нехватки запасов
 - 5.2. Работа с поставщиками
 - 5.3. Взаимодействие с производственным отделом

Ошибки системы внутреннего контроля могут исказить данные бухгалтерского учета и, как следствие, данные финансовой отчетности, что в свою очередь ведет к неверной оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В таблице 3 приведена взаимосвязь ошибок в учете и отчетности, связанных с переходом и применением ФСБУ 14/2022 [5]. Обязательное применение данного стандарта начинается с отчетного периода 2024 года, но может изменяться и с 2023 года.

Система внутреннего контроля должна исключать ошибки учета, отраженные в строке 1 табли-

цы 3, и влекущие за собой ошибки в отчетности, неправильную оценку финансово-хозяйственной деятельности. В данном случае должны быть прописаны процедуры:

- правила отражения в учете нематериальных активов;
- порядок проведения оценки на обесценение НМА. Сроки, ответственное лицо, форма документарного обеспечения;
- документооборот для учета НМА на предприятии.

Все эти процедуры, реализованные в рамках эффективной системы внутреннего контроля, способствуют формированию качественной финансовой отчетности и, как следствие, объективной, верной оценки хозяйственного состояния предприятия.

В этой связи обучающимся по направлению подготовки «Экономика предприятия» нужно уделять больше внимания пониманию финансовой отчетности, ведь именно они являются теми заинтересованными лицами на предприятии, которые будут проводить оценку его хозяйственной деятельности. Их оценка будет отражаться в годовом отчете, в отчетах для собственников, в инвестиционных проектах, в кредитных заявках и т. п.

Библиографический список

1. Антонов А. П. Подход к оценке эффективности хозяйственной деятельности организации // Инновационная наука. – 2017. – Т. 1, № 4. – С. 31–33.
2. Демчук О. В. Повышение эффективности использования интеллектуального потенциала предприятия // Балтийский гуманитарный журнал. – 2016. – Т. 5, 3(16). – С. 282–284.
3. Концептуальные основы финансовой отчетности (ред. от 09.02.2016) / Министерство финансов РФ. – URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf>.
4. Материалы обучения на курсе «Всероссийская аттестация бухгалтеров-2023». Разработчик учебной программы - НОЧУ ОДПО «АкционМЦФЭР.
5. Приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» (Зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 № 67877).
6. Управление рисками организаций. Интегрированная модель, 2004 г. Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). – URL: <https://www.coso.org>.
7. Чернышева Ю. Г. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия (организации) : учебник. – 2022.
8. Шлифер Е. В. Система внутреннего контроля в бухгалтерии: проблемы понятий и терминов // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2014. – № 16. – С. 117–122.

УДК 33 DOI: 10.14451/1.223.340

Калькулирование в стратегических системах управления экономическим субъектом

© 2023 Шлычков Дмитрий Сергеевич

кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента Аудита и корпоративной отчетности Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации Россия, Москва.

E-mail: DSSHlychkov@fa.ru

Ключевые слова: затраты производственные и не производственные, экономический субъект, концепции управления затратами, калькулирование.

Калькулирование в настоящее время утратило свои позиции в управленческих процессах экономического субъекта. Особое внимание уделяется внедрению экономических систем управления финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта в том числе автоматизации управления информационными потоками. Однако необходимо прежде всего говорить об организационной структуре управления экономическим субъектом и концепциями управления затратами через характер и влияние затрат на эти составляющие. В статье дана попытка раскрыть вопрос места калькуляционного дела в стратегических системах управления как производственными, так и не производственными затратами.

Финансовая модель экономического субъекта состоит из множества различных функциональных систем управления финансово-хозяйственной деятельностью. В целях эффективного управления экономическим субъектом менеджеры различных уровней применяли в работе различные приемы и способы, которые были продиктованы временем развития общества. Одним из главных инструментов управления процессами деятельности экономического субъекта применяется метод калькулирования.

Исторические процессы развития калькулирования начинаются с девятнадцатого столетия с зарождения мануфактурного производства. Уже на начальном этапе становления значимость калькулирования была высока, что дало предпосылки для его дальнейшего совершен-

ствования в производственных и управленческих процессах экономического субъекта.

В своем классическом понимании, исходя из теории бухгалтерского учета, калькулирование представляет собой один из элементов метода бухгалтерского учета, входящий в этап учетного процесса – измерение, то есть расчет единицы себестоимости производимой продукции, работ, услуг.

Калькулирование как элемент метода бухгалтерского учета прошло свое развитие и реализуется через систему калькуляционного дела, что показывает ее исторические предпосылки. В развитие калькуляционного дела внесли вклад такие ученые как Блатов Н. А., Бунимович В. А., Жербак М. Х., Ивашкевич В. Б., Вахрушина М. А. и другие отечественные ученые. Сре-