

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Муллахметов Х.Ш., председатель Комитета корпоративного контроля ОАО «КАМАЗ»

Динамично развивающаяся интеграция отечественных компаний в мировые бизнес-процессы и, как следствие, их деятельность в условиях глобальной конкуренции стимулирует российский менеджмент осваивать новые технологии и механизмы управления, планирования и контроля. Компании, желающие выжить в новых условиях как самостоятельные бизнес-единицы, вынуждены предпринять кардинальные изменения как в производственных процессах, так и в системе управления. В статье приведены тезисы по результатам работы автора по созданию системы контроля в крупной промышленной корпорации, возможно, они будут интересны для отечественных ученых и менеджеров.

ВВЕДЕНИЕ

Удивительно, что так много работников, которые в силу исполнения своих функциональных обязанностей должны осуществлять контроль объектов и процессов, не имеют точного представления о сути контрольной деятельности и затрудняются дать определение понятию «контроль». Беседы, проведенные с работниками бухгалтерий ряда предприятий, показали то же самое. Еще больше трудностей вызывает вопрос о цели и задачах контрольной деятельности.

Почему же это происходит?

С некоторыми допущениями можно сказать, что контрольная деятельность имеет два аспекта: учетный (на основании чего?) и управленческий (для чего?).

При плановой экономике в силу ее специфики контрольные механизмы в практике управления предприятий были востребованы номинально, существовали они во многом формально и использовались, в основном, на уровне оперативного управления. Это привело к тому, что в советский период разрабатывались теоретически и применялись на практике учетные аспекты контрольной деятельности. И в мировой практике на начальном этапе управленческий контроль был ориентирован в основном на данные бухгалтерского учета.

Сегодня практически отсутствуют отечественные разработки, нацеливающие систему управления на создание риск-менеджмента, одним из основных элементов которого является система внутреннего контроля, и показывающие на примере российских предприятий преимущества такого подхода. В имеющихся источниках не раскрывается взаимосвязь процессов и понятий, формирующих систему контрольной деятельности; труды, посвященные контрольно-ревизионной работе, освещают контроль однобоко, акцентируя внимание, главным образом, на учетных аспектах.

В результате и сегодня в общественном мнении, имеющем в бизнес-среде, контроль не рассматривается как функция управления и зачастую принимается как негативное явление.

Система организации контрольной деятельности, практикуемая в западных странах и, в силу ряда причин, внедряемая на российских предприятиях, при сегодняшнем состоянии развития российского рынка корпоративного контроля во многом неприемлема в практической деятельности и требует адаптации к нашей действительности (по внешним факторам) и специфики отдельных организаций (по внутренним факторам).

Таким образом, состояние организации контрольной деятельности на российских предприятиях требует серьезного внимания как отечественных ученых, так и практиков менеджмента.

1. СИСТЕМА КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Опыт работы по организации контрольной деятельности, анализ теории и практики управления и контро-

ля показывают, что эффективная система контроля строится на «трех китах».

1. Структура контрольной деятельности, адекватная действующей структуре управления (кто контролирует?).
2. Целостная внутренняя нормативная база, регламентирующая управленческую и контрольную деятельность (как контролирует?).
3. Эффективная система принятия мер по результатам контрольной деятельности (что по результатам контроля?).

Эти три блока определяют также направления повышения эффективности контрольной деятельности.

Система организации контрольной деятельности. Необходимость системы контроля, адекватной действующей системе управления, вытекает из анализа содержания управленческого процесса (рис. 1).

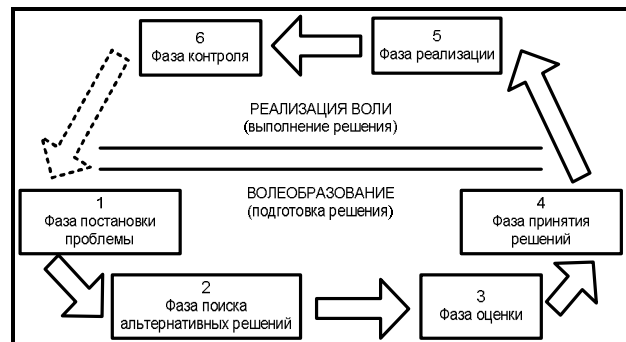


Рис. 1. Управление как процесс (управленческий цикл)

Контроль является одной из функций процесса управления: управленческий цикл начинается с постановки проблемы путем сравнения фактического и желаемого состояний объекта контроля (что и составляет суть самой контрольной деятельности) (рис. 2) и завершается собственно фазой контроля, определяющей успех реализации принятого управленческого решения. Исходя из этого, каждый уровень управления и точка принятия управленческих решений должны иметь свою систему и механизм контроля. Отсутствие системы и механизмов контроля приводит к ситуации «управлять буду, но контролировать не буду» (т.е. «воевать буду, но стрелять не буду»).

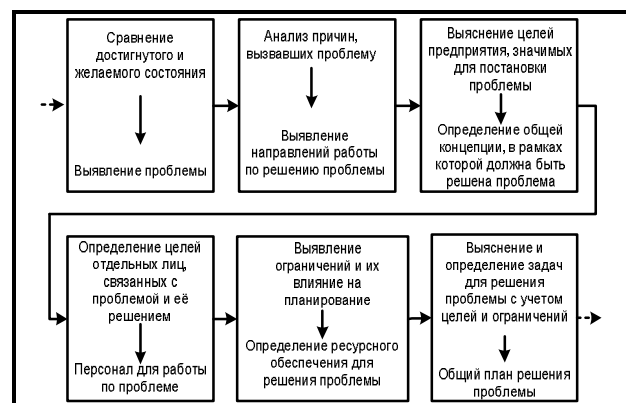


Рис. 2. Анализ содержания фазы постановки проблемы (основные процедуры)

Внутренняя нормативная база. Сутью контрольной деятельности является выявление отклонений путем

сопоставления фактического и желаемого состояний объекта контроля, т.е. для осуществления контроля необходимо знать желаемое состояние объекта. Желаемое состояние отдельно взятого объекта или процесса устанавливается исходя из целей системы управления организации.

Желаемое состояние определяется:

- действующим законодательством;
- внутренней нормативной базой организации.

Наилучшей практикой является создание политики¹ организации по основным направлениям деятельности и дальнейшая детализация принятых политик в рабочих документах (стандарты предприятия, типовые процедуры управления, положения, инструкции и др.).

Данный подход обеспечивает комплексность, целостность и непротиворечивость внутренней нормативной базы и позволяет создать системный контроль.

При отсутствии формализованного «желаемого состояния» объекта проверки фактическое состояние приходится сопоставлять с:

- существующим законодательством (а не всё законное экономически целесообразно и учитывает специфику организации и, тем более, конкретные ситуации);
- экономической целесообразностью или здравым смыслом (возникают вопросы: кто и как определил, для какого уровня это целесообразно – не все выгодное для отдельного подразделения выгодно для организации в целом и т.д.).

Сравнение фактического состояния с «экономической целесообразностью» или «здравым смыслом» уводит контрольную деятельность в сторону управленческого консалтинга, что является отдельным видом деятельности, существующим по своим правилам.

Для создания эффективной системы контроля важно наличие внутренней нормативной базы не только в контрольной среде, но и в самой контрольной деятельности. Исходя из практики, важнейшими документами при этом являются следующие.

1. Положение о подразделении внутреннего аудита, которым определяется, по сути, место и роль данного подразделения в системе управления организации. Для российской практики ключевым является вопрос о подчиненности подразделения внутреннего аудита: подразделение, подчиненное главному бухгалтеру или заместителю генерального директора не может реализовать основные принципы организации внутреннего аудита, что снижает эффективность контрольной деятельности (типовая ситуация 1, изложенная ниже).
2. Положение о внутреннем контроле финансово-хозяйственной деятельности организации. Данный документ определяет порядок организации контрольной деятельности в организации. Он обобщает решения, принятые высшим руководством, и определяет политику в области управленческого контроля, а именно:
 - цели и задачи систем внутреннего контроля;
 - основные принципы организации внутреннего контроля;
 - структуру организации контрольной деятельности.
3. Рабочие документы самого подразделения внутреннего аудита, регламентирующие деятельность персонала подразделения.

Данные документы важны также в плане создания внутренней культуры контролирующего подразделения, уровень которой во многом определяет отношение к нему со стороны других подразделений организации.

¹ В данной работе под «политикой организации» подразумевается совокупность управленческих решений, принимаемых высшим руководством. К политическим решениям относятся, прежде всего, решения, связанные с генеральными целями организации.

В мировой практике наличие соответствующим образом формализованных внутренних нормативных документов, регламентирующих контрольную деятельность, является одним из показателей уровня корпоративного управления и прозрачности бизнеса.

В плане создания методологической базы эффективной системы контрольной деятельности и ее инструментария являются важным разработку и внедрение в практику управленческой и контрольной деятельности требований (признаков) к эффективной системе контроля и принципов организации контрольной деятельности.

Совокупность требований к эффективной системе контроля можно использовать как показатели для оценки уровня контрольной деятельности при проведении внутреннего аудита систем и процедур управления и контроля.

Для организации эффективной системы контроля необходимо в практику контрольной деятельности внедрить также принцип контроллинга, который гласит, что отклонения, полученные по результатам реализации принятых управленческих решений, являются также основанием для анализа изменений во внешней и внутренней среде компании и адекватной корректировки управленческих решений и/или целей ее управленческой системы.

В соответствии с принятыми принципами организации контрольной деятельности процессы и объекты проверяются как на соответствие принятой в организации политике (по форме), так и по результатам – т.е. насколько в результате реализации принятых управленческих решений достигнуты цели, поставленные системой управления (по содержанию). Определяющим критерием при этом является уровень достижения целей управленческой системы. Такой подход позволяет постоянно совершенствовать внутреннюю нормативную базу организации: отрицательные результаты (недостижение целей управленческой системы), полученные при соблюдении принятой политики, заставляют провести дополнительный анализ состояния (изменений) внутренней и внешней среды организации и скорректировать внутренние нормативные документы, определяющие данную политику. При существенных изменениях могут быть пересмотрены и сами цели организации.

Система принятия мер по результатам контрольной деятельности. В российской практике менеджмента данное направление повышения эффективности контрольной деятельности является «наиболее слабым звеном»: отсутствует формализация работы во внутренних нормативных документах организаций, а существующая практика управления и уровень прозрачности бизнеса в совокупности с состоянием законодательной базы, судебной (арбитражной) практикой и состоянием системы исполнения решений делают в большинстве случаев практически невозможным применение положений действующего законодательства.

Для мотивации эффективной контрольной деятельности необходимо создание системы принятия мер по отклонениям, адекватным последствиям выявленных отклонений (что случилось, к чему привело, оценка деятельности персонала) и причинам возникновения отклонений (почему это стало возможным и что делать, чтобы впредь не повторялось). Критерием адекватности является неповторение подобных отклонений в будущем.

Непринятие адекватных мер по выявленным отклонениям:

- дестимулирует персонал, осуществляющий контрольную деятельность (работа «в корзину» не вдохновляет);
- создает в подразделениях организации мнение о контроле как о ненужных процедурах, отвлекающих ресурсы, и соответствующее отношение к проверкам («собака лает, караван идет»);
- приводит к неэффективному использованию ресурсов в организации («нет ничего хуже хорошо сделанной, но никому не нужной работы»).

Системный контроль, осуществляемый в постоянном режиме, приводит персонал организации к пониманию неотвратимости оценки отклонений в их деятельности. Это позволяет перевести акценты в контрольной деятельности с работы по устранению отклонений к работе по устранению причин возникновения отклонений.

При этом подразумевается, что отклонения должны быть устранены в ходе самой проверки, а в последующем должна вестись работа по выявлению последствий и причин возникновения отклонений и по их устранению. Данное предположение основано на том, что по результатам анализа, проведенного в группе организаций ОАО «КАМАЗ», в 2002 году не менее 75% выявленных отклонений возникают в результате неправильных действий или бездействия персонала и для устранения не требуют дополнительных ресурсов. Данные отклонения должны быть устранены действующим менеджментом организационными мероприятиями в пределах выполнения им своих функциональных обязанностей в рамках своей компетенции. До 25% отклонений обусловлены или имеющимися ресурсными ограничениями при принятии управленческих решений, или квалификацией управленческого персонала. Таким образом, недостижение целей управленческой системы (неэффективность управленческого цикла) в 75% случаев происходит на стадии исполнения, до 25% случаев – на стадии принятия решения.

Переход к работе с причинами возникновения отклонений является необходимым условием ухода от «реактивной формы управления». При реактивной форме управления управленческие решения принимаются как ответ на возникшие значительные отклонения. Система мониторинга основных процессов, механизмы прогноза возможных неблагоприятных ситуаций отсутствуют. Количество отклонений постоянно растет и наступает момент, когда не менеджмент управляет ситуацией, а ситуация управляет менеджментом.

Целенаправленная работа по выявлению и устранению причин возникновения отклонений позволяет избежать таких ситуаций; позволяет в планировании деятельности менеджмента акценты перевести с оперативных вопросов к тактическим и стратегическим. Это, в свою очередь, дает возможность создать структуру по уровням управления и закрепить за ними основные управленческие и контрольные функции.

Перевод акцентов на работу по устранению причин возникновения отклонений соответствует требованиям риск-менеджмента и требованиям международного института внутренних аудиторов к организации внутреннего аудита.

Уровень контрольной деятельности в организации определяется контрольной средой – контроль существует в той мере, в которой он востребован системой управления и лично первым руководителем. С другой стороны, система управления будет потреблять только ту продукцию контрольной деятельности, которая действительно востребована в процессе управления. Таким об-

разом, система контроля, созданная системой управления, должна постоянно выявлять потребности процесса управления и стремиться их удовлетворять. Это позволяет системе контроля постоянно развиваться в соответствии с изменениями внутренней и внешней среды.

2. КОНТРОЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В ГРУППЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ОАО «КАМАЗ»

Контроль как одна из функций управленческой деятельности осуществляется во всех сферах деятельности ОАО «КАМАЗ» и организаций, созданных с участием ОАО «КАМАЗ». Контрольная деятельность в группе организаций ОАО «КАМАЗ» осуществляется на принципах системности, непрерывности и комплексности контрольных процессов.

Базовыми элементами системы контроля являются:

- структура контрольной деятельности, адекватная действующей структуре и иерархии управления.
- целостная внутренняя нормативная база, регламентирующая управленческую и контрольную деятельность.
- система принятия корректирующих воздействий по результатам выявленных отклонений, адекватная последствиям выявленных отклонений и причинам их возникновения.

Основными элементами системы контроля в группе организаций ОАО «КАМАЗ» являются:

- закрепление корпоративных процессов управления и контроля за функциональными подразделениями и организациями ОАО «КАМАЗ» и мониторинг закрепленных корпоративных процессов;
- мониторинг финансово-хозяйственной деятельности организаций ревизионными комиссиями, состоящими из специалистов функциональных подразделений ОАО «КАМАЗ» и Комитета корпоративного контроля;
- деятельность других временных и постоянных контролирующих органов ОАО «КАМАЗ» (координационный совет по борьбе с кражами и недостачами, центральная инвентаризационная комиссия, другие органы);
- взаимодействие контролирующих подразделений ОАО «КАМАЗ»:
 - с внешними контролирующими органами;
 - с функциональными подразделениями организаций ОАО «КАМАЗ».

Утверждение Положения о внутреннем контроле и создание комитета совета директоров по аудиту являются очередными шагами по обеспечению выполнения требований кодекса корпоративного поведения и обеспечению прозрачности деятельности общества перед акционерами и другими участниками корпоративных отношений, в т.ч. поставщиками и потребителями, органами власти и общественными структурами.

Контроль реализации политики ОАО «КАМАЗ» в организациях, созданных с участием ОАО «КАМАЗ», осуществляется через:

- деятельность представителей ОАО «КАМАЗ» в органах корпоративного управления и корпоративного контроля – в советах директоров и в ревизионных комиссиях организаций;
- инструменты финансовой политики путем участия в разработке и контроле исполнения бизнес-планов, бюджетов, смет, планов и планов-графиков и применения корректирующих мер по отклонениям;
- методологическое руководство функциональными подразделениями ОАО «КАМАЗ» деятельностью функциональных подразделений организаций;
- организацию контроля функциональными подразделениями ОАО «КАМАЗ» за закрепленными процессами по основным направлениям деятельности в группе организаций ОАО «КАМАЗ».

Все элементы системы контроля успешно применяются в практике управления ОАО «КАМАЗ», его организаций и подразделений, обеспечивают политику ОАО «КАМАЗ» в его организациях, повышают уровень корпоративной системы управления.

3. НЕКОТОРЫЕ ОШИБКИ И ЗАБЛУЖДЕНИЯ

В практике организации контрольной деятельности. Ознакомление с системами управления и контроля в ряде организаций и обобщение причин возникновения отрицательных результатов позволяют выделить некоторые типичные ситуации.

1. Отсутствует система и механизмы контроля на вышестоящих уровнях управления. В результате решения на вышестоящих уровнях управления принимаются на основании результатов контрольной деятельности (информации) нижестоящих уровней управления. При этом предоставляемая нижестоящим уровнем управления информация привержена, как минимум, следующим недостаткам:

- соблюдению групповых интересов преимущественно по функциональному признаку;
- она попадает в точку принятия управленческих решений через всю цепочку звеньев управления и может существенно исказиться.

Это приводит к тому, что управленческие решения принимаются на некачественной информационной базе и не обеспечивают достижения целей и задач системы управления организации. В результате дискредитируется сама управленческая деятельность.

Отсутствие структуры (иерархии) контрольной деятельности, адекватной действующей структуре управления, приводит к тому, что исполнители контролируют сами себя. Это не может способствовать эффективному управлению, за исключением маленьких семейных предприятий и предприятий с очень высоким уровнем корпоративной культуры.

2. Система и механизмы контроля на нижестоящих уровнях управления работают неэффективно. Это приводит к тому, что менеджмент вышестоящего уровня управления вынужденно создает у себя дублирующую систему контроля. Контроль при этом осуществляется через многочисленные совещания (решается задача – оперативный сбор, обобщение, анализ и личная оценка руководителем информации по проблеме), через институты советников, помощников, референтов. Решается та же самая задача повышения оперативности работы и качества предоставляемой информации; кроме того, данные должности занимают лица, лично преданные руководителю и, как правило, имеющие достаточную квалификацию и опыт работы, что снижает для руководителя уровень неопределенности и делает управленческую деятельность более психологически комфортной.

В результате отсутствия целостной сбалансированной по уровням управления системы контроля создается два информационных контура, нацеленных на обеспечение управленческой деятельности и замкнутые на одном и том же уровне управления. При этом эффективное ранжирование механизмов контроля и поступающей контрольной информации требует дополнительных ресурсов и не всегда удается.

Данная ситуация приводит к усложнению системы управления за счет:

- увеличения информационных потоков и усложнения системы информационного обеспечения управленческой деятельности;
- необходимости постоянной координации контрольной информации, поступающей по различным информационным контурам.

Кроме того, увеличивается численность управленческого персонала, размывается ответственность за некоторые направления работы.

В обоих случаях не соблюдается требование (признак) к эффективной системе контроля – структура контрольной деятельности отклоняется от структуры (иерархии) управления.

В теории организации контрольной деятельности. Системное рассмотрение проблем по организации контрольной деятельности не входит в задачу данной статьи, тем не менее, отразим некоторые принципиальные, на наш взгляд, ошибки.

1. В работах по организации контроля не раскрывается содержание и отсутствует определение основных понятий как «контроль», «система внутреннего контроля», «внутренний аудит» и некоторых других. При этом достаточно подробно описываются отдельно взятые элементы, методы, механизмы и принципы организации контроля. Отсутствие понятия аппарата и системности изложения затрудняет понимание и практическое применение работы для создания системы контрольной деятельности на предприятиях. Наверное, эта ситуация также способствует образованию проблемы, изложенной в преамбуле данной статьи.
2. В некоторых источниках дается определение системы внутреннего контроля (далее – СВК) как средства обеспечения сохранности активов или, менее конкретно, как средство эффективного ведения деятельности. Иногда дается определение цели СВК: сохранение и эффективное использование ресурсов и потенциалов коммерческой организации, обеспечение ее эффективного функционирования, а также устойчивости и максимального развития в условиях конкуренции.

Данные формулировки охватывают цели и задачи управленческой деятельности, и их решение под силу только такому интегрированному виду деятельности, как управленческая. Контроль является одной из функций процесса управления и целью контроля является повышение эффективности управленческой деятельности путем предоставления качественной (достоверной, своевременной и полной) и релевантной (востребованной для решения проблемы) информации в период подготовки управленческих решений и оценки эффективности реализации принятых управленческих решений в конце управленческого цикла. Кроме того, СВК не имеет распорядительных функций, и их задача – выработка обоснованных вариантов корректирующих воздействий для принятия управленческих решений менеджментом. Быстрота и характер реакции менеджмента на результаты контрольной деятельности зависят от качества предложений по корректирующим воздействиям, их адекватности последствиям выявленных отклонений и причинам их возникновения. Таким образом, задачей СВК является предоставление информации по отклонениям и предложений по устранению отклонений и причин их возникновения, которые могут быть реализованы только в пределах управленческой деятельности.

Определение цели СВК в вышеприведенной формулировке нарушает один из главных принципов управленческой деятельности – принцип контролируемости, который гласит, что персонал не должен отвечать за результаты процессов, на достижение которых он не может оказать влияния в пределах своей компетенции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Культивируемый в 90-х годах «креативный стиль управления», который предполагал, что главным в управленческом процессе являются идеи, новые теории управления, а их реализация подразумевалась как бы сама собой в силу лояльности персонала, обернулась кризисом управления. Анализ неудачных проектов показывает, что зачастую причиной неудач является неспособность менеджмента компании обеспечить исполнение задуманного. Появилась концепция угасания управленческого импульса по мере прохождения его по управленческой цепи. В связи с этим наличие эффективной системы контроля, обеспечивающей системную обратную связь между исполнителем и менеджментом, становится гарантией реализации принятых решений.

На современном этапе одним из резервов повышения эффективности отечественной практики менеджмента является структурированный подход к процессам управления и контроля, который позволяет сделать каждую фазу (этап) процессов предметом улучшений, обеспечить эффективную взаимосвязь всех этапов управленческого цикла и максимально использовать их для достижения целей, поставленных управленческой системой организации.

Литература

1. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horváth & Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
2. Корпоративное управление / М.Р. Сафиуллин, Е.Н. Кулик, Э.А. Гурьянова, А.Н. Булатов. – Казань: Казанский государственный университет им. В.И. Ульянова-Ленина, 2003. – 276 с.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под. ред. и с предисл. А.А. Турчака, 1997. – 800 с.

Муллахметов Ханиф Шарифзянович

РЕЦЕНЗИЯ

Автором на основании обобщения и анализа теории вопроса, большого фактического материала по ряду предприятий поднимаются проблемы организации контрольной деятельности на отечественных предприятиях, а также на основании концепции контроллинга, процессного подхода к управленческой и контрольной деятельности и большого личного опыта по разработке и внедрению системного контроля в промышленной корпорации предлагаются свои оригинальные подходы к организации управленческого контроля. Предложенные автором положения, изложенные во втором разделе, проходят апробирование в промышленной корпорации. Хотя и отсутствует системное изложение ошибок в теории и практике организации контрольной деятельности, материал, приведенный в третьей главе, безусловно представляет практический и научный интерес.

Рекомендую статью Муллахметова Х.Ш. опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Сафиуллин М.Р., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой общего менеджмента Казанского государственного финансово-экономического института, государственный советник при Президенте Республики Татарстан по социально-экономическим вопросам

7. INTERNAL AUDIT

7.1. ORGANIZATION OF THE ADMINISTRATIVE SURVEILLANCE ON INDUSTRIAL ENTERPRISE

H.S. Mullahmetov, the Committee Chairman of the Corporate Surveillance of Open Society «KAMAZ»

Dynamically developing integration of domestic companies in world business processes and as a corollary, their activity in conditions of a global concurrence stimulate the Russian management to master new production engineering and control mechanisms, programmings and the surveillance. The companies, wishing to survive in new conditions as independent business-unit, are forced to undertake cardinal fluctuations both in flow processes, and in a control system. In the article theses by results of operation of the author on creation of the monitoring system in the large industrial corporation, was possibly are resulted, they will be interesting to domestic scientists and managers.