

7.2. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛНЕНИЯ ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сосина И.Н., аспирант кафедры аудита, ведущий экономист отдела планирования и учета производственной деятельности

Производственная компания «Новочеркасский электровозостроительный завод» (ООО «ПК «НЭВЗ»)

В статье выделены основные факторы, влияющие на систему контроля, уровни, принципы и требования построения системы внутреннего контроля, а также элементы контроля, необходимые при формировании прогнозной финансовой отчетности. Изучены виды и методология проведения контроля при формировании прогнозной финансовой отчетности. Определены риски на различных стадиях подготовки форм прогнозной финансовой отчетности и предложены различные варианты сценариев развития организации. Выделены этапы организации и присущие им методы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности. Изучено значение контроллинга в управлении коммерческой организацией.

Необходимость создания и эффективного функционирования системы внутреннего контроля обусловлена его ролью в коммерческой организации, которая заключается в информационном обеспечении ориентированного на результат процесса управления. Таким образом, основной задачей системы внутреннего контроля является выявление ошибок, злоупотреблений, узких мест в системе бюджетирования, разработка рекомендаций по их устранению.

Организация контроля формирования прогнозной финансовой отчетности может осуществляться в коммерческой организации либо в форме внутреннего контроля, либо внешнего. Внешний контроль формирования прогнозной финансовой отчетности и в целом всей системы бюджетирования может производиться аудиторскими организациями.

Организация внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности в рамках системы управленческого учета, зависит от множества факторов, которые схематично представлены на рис.1.

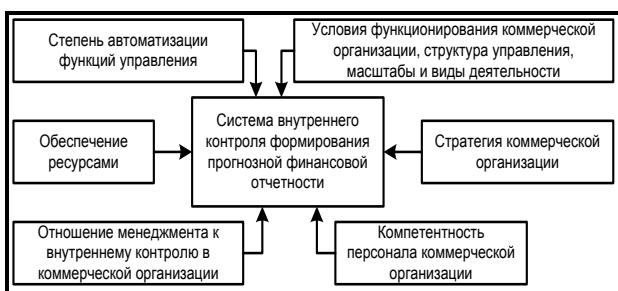


Рис. 1. Факторы, воздействующие на организацию системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности

Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля – внутренний аудит. К институтам внутреннего аудита относятся внутренние аудиторы и ревизионные комиссии (ревизоры) [3].

Наиболее прогрессивной является смешанная форма контроля, с созданием в коммерческой организации

службы внутреннего аудита и периодически привлечением внешних аудиторов для проверок. Это позволит осуществлять систематический контроль формирования прогнозной финансовой отчетности посредством внутреннего контроля, а также производить внешнюю оценку эффективности функционирования самой системы внутреннего контроля и формирования прогнозной финансовой отчетности.

Рассматривая структуру внутреннего контроля в системе управленческого учета с точки зрения участия субъектов в контроле формирования прогнозной финансовой отчетности можно выделить следующие уровни.

- Первый уровень – это собственники коммерческой организации, обладающие широкими полномочиями по оценке эффективности системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности, в том числе привлечением для этих целей внешних аудиторов.
- Второй уровень – работники, которые выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей которые за ними закреплены. Например, работник отдела реализации контролирует взаимосвязь показателей бюджета производства и бюджета реализации, чтобы не было несоответствий в части превышения установленных норм остатков готовой продукции или недопущения ситуации, когда бюджет реализации не обеспечен выпуском продукции и т.д.
- Третий уровень – это административно-управленческий персонал. Они осуществляют общие по коммерческой организации контрольные функции наряду с выполнением других обязанностей. Например, планово-экономический отдел осуществляет контроль формирования всех операционных бюджетов, при этом может влиять на показатели отдельных бюджетов путем установления лимитов.
- Четвертый уровень – в функциональные обязанности субъектов этого уровня входит только осуществление контрольных функций. Сотрудники отдела внутреннего аудита или члены ревизионной комиссии могут осуществлять контроль формирования прогнозной финансовой отчетности.

Классификация субъектов по уровням позволяет понять роль и место каждого из них в системе внутреннего контроля прогнозной финансовой отчетности, а, следовательно, наиболее эффективно организовать его в коммерческой организации. Система внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности должна строиться на тех же принципах, что и вся система внутреннего контроля, организованная в коммерческой организации, в рамках управленческого учета.

1. Поддержание культуры производства, ориентированной на качество. Четкие последовательные оперативные действия и распоряжения со стороны всех уровней руководства коммерческой организации способствуют повышению качества выполняемых работ и эффективности функционирования всей системы внутреннего контроля;
2. Мотивация персонала посредством поощрения высококачественной работы. Информация может доводиться до сведения работников службы внутреннего контроля посредством обучающих семинаров, совещаний, формальных и неформальных бесед, внутренних отчетов или информационных сообщений.
3. Профессионализм и компетентность персонала, выполняющего контрольные функции. Лицо, которое руководство коммерческой назначает ответственным за функционирование системы контроля формирования прогнозной отчетности, должно обладать достаточным надлежащим опытом и профессиональной компетентностью, а также необходимыми полномочиями для выполнения своих функций, выявления проблем в системе контроля и разработке мероприятий по их устранению.
4. Независимость внутреннего контроля заключается в его обособлении как структурной единицы в управлении коммерческой организацией, что обеспечивает выполнение контрольных функций более эффективно.

5. Регламентация и стандартизация выполнения функций контроля. Это достигается посредством применения соответствующих руководств и стандартизированных форм документов, а также отраслевых и проблемно-ориентированных методических рекомендаций.
6. Мониторинг системы контроля формирования прогнозной финансовой отчетности, обеспечивающую разумную уверенность в том, что применяемые процедуры контроля являются уместными, адекватными, эффективными и соблюдаются на практике.
7. Документирование, обеспечивающее уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом.

С учетом положений Правила (стандарта) №8, система внутреннего контроля формирования прогнозной отчетности представляет собой процесс, организованный и осуществляемый структурными подразделениями или должностными лицами коммерческой организации с целью обеспечения достаточной уверенности в достижении целей с точки зрения соблюдения принципов составления прогнозной финансовой отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности коммерческой организации нормативным правовым актам.

Организация в рамках управленческого учета эффективной системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности, возможно только при соблюдении требований, предъявляемых к ней. Рассмотрим более подробно основные требования.

1. Многоступенчатость системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности. Деятельность каждого субъекта внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности должна быть закреплена в его должностных инструкциях, и проверяться вышестоящим субъектом контроля, без дублирования в выполнении функций.
2. Объективность системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности предполагает недопущение сосредоточения всех контрольных функций у одного должностного лица, что создает предпосылки к злоупотреблениям.
3. Саморегулируемость, означает, что в системе внутреннего контроля формирования и исполнения прогнозной финансовой отчетности должны создаваться условия, при которых отдельные работники или подразделения находятся в невыгодном положении, в результате такие ситуации заставляют их предпринимать действия для ликвидации «узких мест». Например, контроль исполнения показателей прогнозной финансовой отчетности и представления ответственных объяснений о причинах несоответствий, позволит выявить неточности в расчетах и устранить их. Методологическое обеспечение системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности и ее регламентация. Процесс контроля должен максимально просто излагаться в соответствующих регламентирующих документах и методических материалах, чтобы субъекты контроля понимали, что требуется, в какие сроки и объеме и каким образом это выполняется.
4. Ранжирование контрольных функций. Необходимо разграничение операций коммерческой организации на требующие абсолютного контроля и те, которые должны подвергаться выборочной проверке. Например, операции, связанные с реализацией нового инвестиционного проекта, определяющего всю стратегию развития коммерческой организации в будущем, требуют сплошной проверки, в то время как типовые, связанные с операционной деятельностью могут проверяться выборочно.
5. Закрепление ответственности за выполнением контрольных процедур только за одним центром ответственности. Ответственность, возложенная на два центра ответственности, приводит только к безответственности,

усложняет процесс контроля. При этом, временное выбытие субъекта контроля не должно прерывать контрольные процедуры.

6. Отсутствие несанкционированного доступа к активам и файлам, обеспечение их безопасности. В коммерческой организации должен быть определен перечень документов, составляющих коммерческую тайну, определен круг лиц, имеющих к ним доступ, установлена ответственность. В частности при формировании прогнозной финансовой отчетности коммерческой тайной может являться объем прибыли, расчетные показатели, характеризующие финансовое и имущественное положение коммерческой организации и др. Условия хранения информации должны обеспечивать ее безопасность.
7. Использование новых информационных технологий и автоматизация системы контроля формирования прогнозной финансовой отчетности. Программные технологии, реализованные на базе единого информационного пространства, позволит существенно сократить «узкие места» в процессе контроля формирования прогнозной финансовой отчетности.
8. Документальное подтверждение выполненных контрольных мероприятий, это необходимо для того, чтобы другой субъект контроля мог проверить качество выполнения контрольных процедур, что позволит координировать и контролировать работу звеньев системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности.
9. Понимание взаимосвязи объектов контроля, при выявлении отклонений, превышающих допустимые, необходимо подвергнуть проверке другие объекты, находящиеся во взаимосвязи с проверяемым.
10. Использование информации, полученной в предыдущих проверках, позволяет быстро определить уже имеющие место проблемные участки в системе контроля формирования прогнозной финансовой отчетности.

Рассмотренные требования являются основными, предъявляемыми к системе внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности, и могут быть дополнены и расширены. Состав требований зависит от степени влияния рассмотренных выше факторов воздействия, чем сильнее влияет фактор на систему внутреннего контроля, тем жестче будут требования и наоборот. В целом, учитывая при организации системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности эти требования, создаются условия эффективного ее построения. Это означает оптимальное соотношение простоты самой системы и качества, оперативности обработки, хранения информации и получения результатов для принятия объективных управленческих решений.

Многие российские и зарубежные авторы, рассматривая организацию внутреннего контроля в рамках системы бюджетирования, акцентируют внимание на процедурах оценки исполнения бюджета коммерческой организации. Внутренний контроль формирования прогнозной финансовой отчетности является специфическим направлением во всей системе внутреннего контроля, так как связан с неопределенностью будущего и прогнозным характером проверяемой информации. В связи с этим важным требованием, предъявляемым к системе формирования прогнозной финансовой отчетности, является предупреждение возникновения отклонений, т.е. предварительный контроль. Усиление превентивного начала в контроле позволяет исключить возможные потери и затраты, выработать перспективные мероприятия развития хозяйственной деятельности коммерческой организации. По нашему мнению, уже при составлении прогнозных форм отчетности необходимо осуществлять контроль их формирования. Основные виды контроля представлены в табл. 1.

Таблица 1

ВИДЫ КОНТРОЛЯ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ПРОГНОЗНЫХ ФОРМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Вид контроля	Форма прогнозной отчетности	Описание	Методология контроля
Учетный	Прогнозный баланс	Контроль формирования и отнесения сальдо по счетам в статьи бухгалтерского баланса	Анализ действующих законодательных и нормативных актов, методических рекомендаций в области бухгалтерского учета, учетной политики коммерческой организации
	Прогнозный отчет о прибылях и убытках	Контроль отражения на счетах бухгалтерского учета доходов и расходов	
	Прогнозный отчет о движении денежных средств	Контроль отражения на счетах бухгалтерского учета движения денежных средств	
Налоговый	Прогнозный баланс	Контроль исчисления и отражения в балансе расчетов (остатков по счетам) налогов и платежей	Анализ законодательных актов, методических рекомендаций по исчислению и порядку уплаты налогов и платежей, учетной политики для целей налогообложения коммерческой организации
	Прогнозный отчет о прибылях и убытках	Контроль структуры доходов и расходов, исчисления размера налогооблагаемой прибыли	
Балансовый	Прогнозный баланс	Контроль соблюдения балансового равенства	Обеспечение балансового равенства путем приведения валюты баланса к единому значению
Казначейский	Прогнозный отчет о движении денежных средств	Контроль планируемых в соответствии с договорами поступлений и расходований денежных средств, обеспечения превышения доходной части бюджета над расходной	Анализ договорных обязательств, как имеющихся, так и прогнозируемых, анализ действующих и прогнозируемых условий кредитования

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ РИСКИ В РАЗРЕЗЕ РАЗРАБОТКИ БЮДЖЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Наименование риска	Описание
Составление	
Политические	Их влияние значительно, в том случае, если основными заказчиком коммерческой организации является государство (характерно для крупных промышленных предприятий авиастроения, судостроения, электровозостроения и др.)
Экологические	Данный вид связан с загрязнением окружающей среды в результате производственной деятельности коммерческой организации. Этот риск присутствует в организациях с вредными условиями труда
Производственные	Существует риск нанесения ущерба коммерческой организации и третьим лицам вследствие нарушения нормального хода производственного процесса. Особенно характерен этот риск для коммерческих организаций, выпускающих продукцию с длительным и сложным технологическим циклом
Инвестиционные	Имеют место, если коммерческая организация планирует или реализует инвестиционные проекты, которые могут сопровождаться недополучением или потерей прибыли
Кредитные	Опасность неуплаты заемщиком основного долга и процентов, причитающихся кредитору. К кредитному риску относится также риск такого события, при котором эмитент, выпустивший долговые ценные бумаги, окажется не в состоянии выплачивать проценты по ним или основную сумму долга. Он характерен для большинства коммерческих организаций, так как их деятельность базируется не только на собственных средствах, но и на заемных
Предпринимательские	Внешние риски связаны с нанесением убытков из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или из-за других обстоятельств
Стратегические	Формирование бюджетов и прогнозной отчетности без увязки или неполного соответствия стратегическим планам коммерческой организации
Финансовые	Возникают в связи с движением финансовых потоков в условиях неопределенности, характеризуются большим многообразием
Информационные	Неточности в обработке данных, обработка неточных данных либо то и другое одновременно. Возможность несанкционированного доступа к исходным данным, что может привести к уничтожению данных или их ненадлежащим модификациям. Получение персоналом, отвечающим за функционирование информационных систем, более расширенного доступа сверх того, который необходим ему для выполнения возложенных на него обязанностей. Внесение несанкционированных модификаций или невозможность внесения при необходимости в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы. Потенциальная возможность потери информации и др.
Согласование. На стадии согласования бюджетов существует опасность невыявления рисков существующих на стадии их составления главными специалистами и руководством коммерческой организации	
Обработка или консолидация	
Информационные	Внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем, обеспечивающих формирование форм прогнозной финансовой отчетности, изменяет степень риска ошибок при обработке и консолидации информации. Также присутствуют информационные риски, имеющие место на стадии составления бюджетов
Технологические	Внедрение новых технологий в информационные системы может изменить риск, связанный с формированием прогнозной отчетности
Квалификационные	Внутренние конфликты между подразделениями, дефицит персонала или отток квалифицированной рабочей силы и др. увеличивают риск ошибок при формировании прогнозной отчетности

Наименование риска	Описание
Изменение нормативной базы (политический)	Новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой прогнозной финансовой отчетности)
Утверждение	
Предпринимательские	Внутренние зависят от способности руководства коммерческой организации организовать производство и сбыт продукции

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №8 от 19 ноября 2008 г. №863 система внутреннего контроля включает в себя следующие элементы:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой прогнозной финансовой отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля [1].

Профессор М.В. Мельник рассматривая систему внутреннего хозяйственного контроля коммерческой организации выделяет три ее основных элемента:

- среду контроля;
- учетную систему и процедуры контроля [12, с. 47].

Предлагается во внутренний контроль формирования показателей прогнозной отчетности в рамках системы бюджетирования коммерческой организации включать пять основных элементов, выделенных в вышеуказанном стандарте. Рассмотрим сущность и значение каждого из перечисленных элементов более подробно.

Элемент контрольной среды включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства коммерческой организации относительно системы внутреннего контроля процесса бюджетирования, а также понимание значения такой системы для финансово-хозяйственной деятельности. Контрольная среда является основой для эффективной системы внутреннего контроля, формирования прогнозной отчетности в рамках бюджетирования обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка, способствует регламентации и унификации выполняемых процедур структурными подразделениями и должностными лицами коммерческой организации.

Э. Аренс и Дж. Лоббек также под средой контроля понимают действия, мероприятия и процедуры, которые отражают общее отношение высших кругов администрации, директоров и владельцев организации к контролю и важность контроля для этой организации [2, с. 265].

Другим элементом системы внутреннего контроля формирования прогнозной отчетности в рамках системы бюджетирования коммерческой организации является процесс оценки рисков. Оценка рисков коммерческой организации представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. При формировании прогнозной отчетности в рамках системы бюджетирования важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков коммерческой организацией руководство выявляет риски, имеющие отношение к ее формированию, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Риски, имеющие отношение к формированию прогнозной финансовой отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность коммерче-

ской организации спрогнозировать и отражать в учете, обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам подготовки прогнозной финансовой отчетности.

В табл. 2 проведена классификация основных рисков формирования прогнозной финансовой отчетности в зависимости от этапов бюджетирования.

На каждом этапе бюджетного процесса присутствуют различные виды рисков. При выявлении возможных рисков руководству коммерческой организации необходимо рассмотреть степень их важности, вероятность их возникновения и способы управления ими. Оценка вероятности возникновения риска осуществляется с применением расчетно-аналитических, аналоговых, экспертных, экономико-статистических и других методов. Руководство коммерческой организации может составлять планы, программы, осуществлять соответствующие действия для устранения этих рисков или принять решение игнорировать риски из-за дороговизны возможных средств контроля в отношении этих рисков либо по другим причинам.

На практике с целью оценки влияния рисков на деятельность коммерческой организации используется метод разработки сценариев. При прогнозировании перспектив коммерческой организации часто используются следующие принципы описания сценариев возможного развития ситуации:

- базовый / пессимистический / оптимистический;
- **GAP**-анализ.

Базовый сценарий развития ситуации используется в случаях, когда стратегия коммерческой организации и основные запланированные к реализации мероприятия, определены, но результаты, которые могут быть достигнуты на рынке, предсказать трудно.

Базовый сценарий демонстрирует наиболее вероятный прогноз, а пессимистический и оптимистический сценарии отражают возможные неудачи или дополнительные выгоды.

При любом способе построения сценария формулируют все допущения, положенные в основу каждого сценария, а также представляют прогноз объемов реализации, связанных с тем или иным сценарием. Рассмотрим условия применения различных видов сценариев, описание которых приведено в табл. 3.

Таблица 3

СЦЕНАРИИ РАЗВИТИЯ БИЗНЕСА

Название сценария	Описание
Базовый	Объемы продаж будут расти одинаково с рынком
Пессимистический	В силу воздействия определенных факторов внешней среды коммерческая организация будет терять долю рынка
Оптимистический	Сохранятся тенденции роста продаж несколько быстрее рынка (увеличение рыночной доли)

Второй подход основан на том, что строится базовый, сценарий, подразумевающий работу по инерции, без серьезных перемен в деятельности, а также не-

сколько сценариев более агрессивного рыночного поведения. При этом каждый следующий сценарий подразумевает дополнительные маркетинговые усилия и доходы по сравнению с предыдущим. Например:

- базовый сценарий – все остается как есть, клиентская база не расширяется, доходы растут только вместе с рынком.
- рост бизнеса – предприятие выходит в новые регионы, вводит новые услуги и увеличивает объем продаж (сумма инвестиций и их состав, также, естественно, меняются).

Изложение сценариев проводится в два этапа:

- формулируют допущения, лежащие в основе спрогнозированной ситуации;
- подготавливают подробности прогноза, с разбивкой по видам услуг и т.п.

Другим важным элементом системы внутреннего контроля процесса бюджетирования является информационная система, в том числе связанная с подготовкой прогнозной финансовой отчетности. Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой прогнозной финансовой отчетности, обеспечивается в коммерческой организации:

- техническими средствами;
- программным обеспечением;
- персоналом;
- соответствующими процедурами;
- базами данных.

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии. Информационные системы, связанные с подготовкой прогнозной финансовой отчетности, состоят из процедур:

- планирование и прогнозирование хозяйственных операций, с возможностью проведения сценарного анализа, определения влияния на финансовые показатели изменений внешних и внутренних факторов;
- регистрация в учете прогнозируемых хозяйственных операций. Регистрация включает выявление и сбор необходимой информации о прогнозируемых операциях или событиях;
- обработки данных, которая включает функции проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования;
- формирования прогнозной отчетности о планируемых операциях и событиях коммерческой организации. Отчетные функции подразумевают подготовку на бумажных носителях или в электронном виде прогнозной финансовой отчетности. Максимальный учет факторов внешней и внутренней среды, рисков отражается на качестве информации и влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль деятельности коммерческой организации. Также это оказывает значительное влияние на возмож-

ность подготовки адекватной прогнозной финансовой отчетности с учетом вышеперечисленных факторов.

Необходимо отметить, что подготовка прогнозной отчетности в системе бюджетирования имеет свои особенности, обусловленные в частности необходимостью проведения анализа и контроля хода исполнения бюджетов, поэтому при выполнении всех перечисленных процедур требуется увязка фактических и плановых показателей с действующей системой бухгалтерского учета и отчетности.

Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками коммерческой организации обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении бюджетного процесса и формирования прогнозной финансовой отчетности.

Система информирования обеспечивает понимание персоналом роли своего участия в процессе подготовки бюджетов и формирования прогнозной финансовой отчетности, того, каким образом его действия в информационной системе связаны с работой других сотрудников, а также понимание способов доведения до руководителей соответствующего уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях.

Система информирования персонала в бюджетировании деятельности коммерческих организаций включает в себя регламентирующие, распорядительные и методические документы. Большинство коммерческих организаций разрабатывают внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению бюджетов и прогнозной финансовой отчетности, инструкции и указания. Регламентация и методическое обеспечение бюджетного процесса снижает риск принятия неверного управленческого решения на базе сформированной прогнозной финансовой отчетности.

Контрольные действия, являясь также элементом системы внутреннего контроля формирования прогнозной отчетности, включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. В табл. 4 произведена группировка осуществления контрольных действий по времени подготовки форм прогнозной финансовой отчетности.

Таблица 4

ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ КОНТРОЛЬНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПО ВРЕМЕНИ ПОДГОТОВКИ ФОРМ ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Время осуществления контрольных действий	Процедуры контрольных действий	Содержание
Предварительный	Обработка информации	Общие средства контроля: средства контроля за изменением программного обеспечения; средства контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных; средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения; средства контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес. Прикладные (программы по постановке бюджетирования) средства контроля: проверка арифметической точности при формировании бюджетов; проверка и взаимосвязь бюджетных форм, составление консолидированных форм; тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии

Время осуществления контрольных действий	Процедуры контрольных действий	Содержание
Текущий	Проверка выполнения	Проверка взаимосвязи бюджетов со стратегическими целями организации. Проверка соблюдения бюджетного регламента. Проверка соответствия показателей форм прогнозной отчетности действующей учетной политике. Проверки и анализ фактических показателей в сравнении с прогнозными показателями. Проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды. Соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия
Постоянный	Проверка наличия и состояния объектов	Санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными.
Последующий	Разделение обязанностей	Проверка выполнения участниками процесса бюджетирования регламента взаимодействия. Проверка и применение финансовой ответственности за формирование и исполнение бюджетов. Проверка разделения обязанностей по подготовке бюджетов, их просмотру, согласованию и утверждению

Необходимо отметить, что некоторые процедуры контроля используются в нескольких временных интервалах. Например, проверка выполнения регламента может осуществляться на стадии текущего контроля, когда проверяются сроки подготовки отчетности и на стадии последующего, когда изучается качественная сторона подготовленной информации, ее достаточность для использования в других бюджетах коммерческой организации. Это связано с тем, что на стадии текущего контроля бюджетный процесс и формирование прогнозной финансовой отчетности ограничено временными рамками, в то время как последующий контроль позволяет более тщательно проанализировать полученную информацию, в том числе в сравнении с фактическими показателями.

Последним, но не менее значимым элементом системы внутреннего контроля процесса бюджетирования проведение мониторинга средств контроля, который представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени.

Под средствами контроля Ю.Ю. Кочинев понимает конкретные контрольные мероприятия, установленные руководством и осуществляемые сотрудниками в ходе хозяйственной деятельности [11, с. 162]. Я.В. Соколов, С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова полагают, что средства контроля, т.е. конкретные действия и мероприятия, вытекают из разработанной руководством учетной политики организации и служат для ее реального воплощения [4, с. 176].

К наиболее распространенным средствам контроля Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов и Е.В. Старовойтова относят:

- распорядительные подписи на документах руководителя и (или) главного бухгалтера либо других уполномоченных лиц;
- внутренние и внешние сверки расчетов;
- встречные взаимопроверки бухгалтерских записей;
- проверку правильности осуществления документооборота;
- плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств экономического субъекта в соответствии с установленным порядком;
- осуществление мер, направленных на ограничение несанкционированного доступа к активам экономического субъекта [7, с. 293].

Эффективное функционирование системы внутреннего контроля в рамках управленческого учета возможно в режиме непрерывной работы. Важную роль при

этом играет мониторинг средств контроля системы бюджетирования и формирования прогнозной отчетности, включающий в себя наблюдение за ее функционированием и корректировкой. Целью мониторинга средств контроля является обеспечение обеспечения непрерывной эффективной их работы.

Мониторинг средств контроля системы бюджетирования и формирования прогнозной финансовой отчетности в системе управленческого учета осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого. Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности коммерческой организации и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством. Управление процессом бюджетирования и подготовки прогнозной финансовой отчетности целесообразно вести с обратной и опережающей связью. Основная цель такого типа управления и внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности установление контроля до того момента, когда возникнут отклонения от запланированного результата. К. Друри считает, что процесс составления смет можно отнести к категории управления на основе опережающей связи. В той степени, в которой получаемые результаты отличаются от запланированных, происходит рассмотрение альтернативных вариантов, и, в конце концов составляется такая смета, которая, как ожидается, будет реализована с заданными целевыми показателями [8, с. 563].

Во многих коммерческих организациях внутренние аудиторы или персонал, выполняющий контрольные функции, вносят свой вклад в мониторинг средств контроля путем проведения самостоятельных оценок их надежности. Менеджеры коммерческой организации регулярно предоставляют информацию о функционировании системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности, сосредоточивая основное внимание на оценке ее организации и применения, доводит до руководства информацию о ее достоинствах и недостатках, а также рекомендации по ее улучшению.

Сочетание всех пяти элементов системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности обеспечивают коммерческой организации снижение рисков, связанных с формированием прогнозной финансовой отчетности. Эффективное взаи-

модействие всех элементов подразумевает наличие правил, методик, положений и документации, регламентирующий бюджетный процесс и процесс формирования форм прогнозной финансовой отчетности. Предлагается организация системы контроля формирования прогнозной финансовой информации в виде этапов, представленных на рис. 2.



Рис. 2. Этапы организации системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности в рамках системы бюджетирования

На основании выделенных этапов организации системы внутреннего контроля формирования прогнозной финансовой отчетности в рамках управленческого учета можно согласиться с мнением профессора Е.В. Зубаревой, которая считает, что система бюджетирования вместе с системами оперативного учета и контроля исполнения бюджета позволяет не только повысить общую эффективность работы организации, но и сделать ее деятельность более прогнозируемой и контролируемой руководством [9].

Многие коммерческие организации осуществляют бюджетирование своей деятельности с применением табличного процессора MS Excel. Такой подход обусловлен необходимостью адаптации готовых программных продуктов к специфике деятельности организации, а также высокой стоимостью этих продуктов. Для этих организаций, предлагается формировать формы прогнозной финансовой отчетности автоматизировано в два этапа.

1. Создать папку со всеми форматами бюджетов организации. Предоставить доступ к файлам только лицам, ответственным за их формирование;
2. Ввести соответствующие формулы расчета сделать ссылки на те бюджеты, на основании которых производится расчет показателя в прогнозной форме финансовой

отчетности. Защитить ячейки в соответствующих книгах, чтобы предотвратить несанкционированный доступ.

Организация внутреннего контроля бюджетирования и формирования прогнозной финансовой отчетности в коммерческой организации базируется на применении методов контроля. Учитывая тот факт, что на стадии формирования форм прогнозной финансовой отчетности отсутствуют фактические данные об исполнении бюджетных показателей, то наиболее распространенным является документальный контроль, основанный на нескольких методах.

Технико-экономические расчеты, как метод документального контроля в системе бюджетирования, заключается в определении обоснованности действующих норм расхода ресурсов, оказывающих влияние на формирование показателей себестоимости, распределения косвенных расходов. Искажение данных может оказывать существенное влияние на показатели итоговых форм прогнозной отчетности.

Метод арифметической проверки заключается в выяснении правильности расчетов, произведенных в натурально-стоимостных бюджетах и как следствие их влияние на итоговые формы прогнозной финансовой отчетности.

В системе внутреннего контроля бюджетирования и формирования прогнозной финансовой отчетности широко используется метод встречной проверки. Он заключается в сличении значений бюджетов, находящихся в подразделениях, ответственных за его подготовку и в подразделениях, осуществляющим формирование итоговых форм прогнозной отчетности

Логическая проверка позволяет определить реальность взаимосвязей между отдельными прогнозируемыми хозяйственными операциями.

Метод взаимного контроля при формировании прогнозной финансовой отчетности необходим для сопоставления различных бюджетных форм, отражающих взаимосвязанные хозяйственные операции. Например, остаток денежных средств в бюджете движения денежных средств должен соответствовать одноименной строке в прогнозном балансе коммерческой организации.

Проверка правильности корреспонденции счетов, используется для установки фактов искажения данных взаимосвязи синтетических счетов бухгалтерского учета при отражении прогнозируемых операций.

Кроме того, при внутреннем контроле системы бюджетирования и формирования прогнозной финансовой отчетности могут использоваться такие методы фактического контроля как метод экспертных оценок и проверка исполнения принятых решений. Метод экспертных оценок заключается в изучении планируемых операций компетентными специалистами подразделения коммерческой организации, при этом достоверность его выводов и заключений зависит от предоставленных материалов. Метод проверки исполнения принятых решений используется с целью изучения и анализа соблюдения исполнительской дисциплины, по проведенным ранее контрольным проверкам системы бюджетирования и формирования прогнозной финансовой отчетности.

Все перечисленные методы контроля базируется на поступлении, обработке и анализе управленческой информации. Для принятия решения необходимо установить объем и структуру информации, которые бы отвечали поставленным целям. Информация

должна поступать из источников не заменяющих, а дополняющих отчетность коммерческой организации. Управление должно переориентироваться на использование косвенной контролирующей системы. Такая контролирующая система, получила название контроллинга. Именно система контроллинга, должна представлять на каждый управленческий уровень соответствующую плановую и контрольную информацию. Анализ более 20 литературных источников показал, что не существует единого мнения о дефиниции «контроллинг».

Идея контроллинга дискутируется в литературе не в общем, а с разных граней, причем отдельные подходы чаще всего лишь воспроизводят различную манеру трактовки новой терминологии. Так как не существует единого понимания контроллинга, то различные частные, но не согласованные подходы способствуют появлению большого числа концепций.

Наиболее глубокое развитие система контроллинга получила в Германии, где только за 1985-1990 гг. изданы двадцать три самостоятельные книги, посвященные этой проблеме, и большое количество статей. Следует отметить, что впервые описана и применена система контроллинга в США, отсюда английское семантическое происхождение самого термина и производных с ним понятий.

В настоящее время в экономической литературе выделяются две основные концепции: американскую и немецкую.

По немецкой концепции центральные задачи контроллинга включают в себя решение проблем внутреннего учета во всех формах:

- документальной;
- плановой;
- контрольной.

В отличие от немецкой, американская концепция включает в себя еще и задачи внешнего учета, анализа и оценки. Таким образом, основное отличие американской концепции от немецкой заключается рассмотрением в первой проблем внешнего учета, анализа внешней среды. В тоже время следует заметить, что в немецкой концепции более детально разработаны методики внутреннего учета, планирования, контроля.

Существует принципиальное отличие терминов «внутренний контроль» и «контроллинг». Если система внутреннего контроля обеспечивает руководство коммерческой организации информацией о реализации поставленных целей и принятых решений, то система контроллинга это и есть процесс управления коммерческой организацией с ориентацией на запланированный результат. Таким образом, система контроллинга включает в себя гораздо больше управленческих функций для достижения запланированных целей.

В целом можно сделать вывод, что контроль бюджетирования и формирования прогнозной финансовой отчетности и в рамках системы внутреннего контроля или системы контроллинга является важным элементом в управлении хозяйственной деятельностью коммерческой организации. Однако само планирование не является целью, важным элементом процесса управления бюджетированием является оценка и контроль исполнения запланированных показателей. Эта задача может быть реализована в системе внутреннего контроля формирования и исполнения прогнозной финансовой информации.

Для управления процессом реализации принятых стратегических решений необходимо осуществление контроля, а при наличии существенных отклонений корректировка принятых ранее планов. Практика стратегического планирования западных компаний показывает, что чаще всего стратегия не поддерживается системой бюджетирования. Именно разрыв между оперативным и стратегическим управлением, как правило, является основной причиной плохой реализации стратегических планов.

Своевременная корректировка ранее принятых планов и решений осуществляется путем контроля выполнения стратегических решений в коммерческой организации. Контроль выполнения стратегических решений необходим в связи с неопределенностью будущего, между прогнозируемым и реальным развитием ситуации всегда образуются отклонения, существенность которых зависит от множества факторов деловой среды коммерческой организации.

Практика стратегического планирования западных компаний показывает, что чаще всего стратегия не поддерживается системой бюджетирования. Такой подход к бюджетированию, как инструменту лишь оперативного планирования, является односторонним, т.к. краткосрочные бюджеты могут не отражать запланированные на долгосрочную перспективу цели. Именно разрыв между оперативным и стратегическим управлением, как правило, является основной причиной плохой реализации стратегических планов. Бюджетирование должно начинаться с разработки стратегических бюджетов (бюджетов развития) и переходить на тактический уровень с разработкой детализированных бюджетов коммерческой организации.

После определения стратегии развития коммерческой организации наступает стадия ее реализации. Без этапа реализации стратегических решений невозможно говорить о наличии в коммерческой организации эффективной системы управления.

Для управления процессом реализации принятых стратегических решений необходимо осуществление контроля, а при наличии существенных отклонений корректировка принятых ранее планов. Своевременная корректировка ранее принятых планов и решений осуществляется путем контроля выполнения стратегических решений в коммерческой организации, который необходим в связи с неопределенностью будущего. Между прогнозируемым и реальным развитием ситуации всегда образуются отклонения, существенность которых зависит от множества факторов деловой среды коммерческой организации.

Прогнозная информация в системе внутреннего контроля коммерческой организации играет важную роль.

- Во-первых, она является тем стандартом, которые должна выполнить коммерческая организация, в достижении поставленных целей и реализации стратегии.
- Во-вторых, на основе анализа фактических результатов с прогнозными показателями оценивается выполнение бюджета управленческими службами и подготавливаются рекомендации высшему руководству по корректировке деятельности в разрезе различных центров ответственности.

Функции контроля исполнения вспомогательных бюджетов в коммерческих организациях осуществляют подразделения центры ответственности. Контроль исполнения основных бюджетов, как правило, осуществляется экономической службой, прогнозный отчет о прибылях и убытках, прогнозный баланс – экономическим отделом, а прогнозный отчет о движении денежных средств – финансовым отделом. Таким образом осуществляется контроль исполнения бюджетов внутри коммерческой организации, но также возможно для выполнения этих функций внешних аудиторов.

Анализ литературных источников показал, что авторы выделяют различные этапы и подходы к проведению контроля исполнения бюджетных показателей как основных результатов деятельности коммерческой организации. Так, М.А. Вахрушина выделяет четыре этапа при проведении контроля и анализа, где на нулевом уровне проводится сравнение фактических результатов с данными статическо-

го бюджета. На первом – использование данных гибкого бюджета, учитывающего изменение затрат в зависимости от изменения уровня продаж, для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями. На втором этапе производится расчет отклонений по цене ресурсов. Третий этап заключается в оценке влияния на прибыль фактического расхода ресурса от нормативного [5, с. 352-361].

Н.П. Кондраков выделяет предварительный контроль исполнения бюджетов, целью является определение эффективности использования ресурсов при выборе варианта производства и реализации продукции, осуществляется на стадии планирования бюджетов. Текущий контроль заключается в сопоставлении плановых показателей с фактическими учетными данными. Последующий контроль проводится на основе форм управленческой отчетности по завершению бюджетного периода и позволяет более точно рассчитывать последующие бюджеты [10, с. 264-268].

О.Н. Волкова рассматривая бюджетный контроль акцентирует внимание на таких видах контроля как контроль с прямой связью, который подразумевает сравнение желаемых результатов (т.е. целей) с фактическими и с обратной связью когда сравниваются бюджетные и фактические результаты [6, с. 316-321].

Учитывая, что бюджет коммерческой организации, представляет собой финансовый план действий по достижению уровня прибыльности, поэтому основой системы контроля должен являться контроль затрат, который предлагается проводить по схеме, представленной на рис. 3.

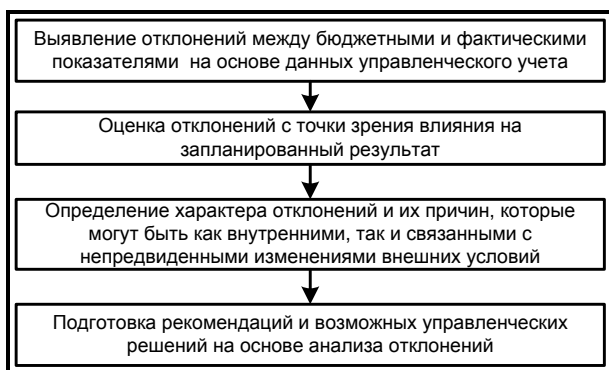


Рис. 3. Проведение контроля исполнения показателей форм прогнозной отчетности в коммерческой организации

Проведение анализа причин отклонений фактических показателей прогнозной финансовой отчетности от прогнозируемых является процедурой управленческого аудита системы бюджетирования и ставит перед собой две основные цели – плановую и контрольно-стимулирующую [13].

Своевременный контроль отклонений в краткосрочной перспективе позволяет принять управленческое решение и откорректировать показатели более длительного периода. Таким образом, контроль исполнения бюджета коммерческой организации необходим для выявления узких мест в его деятельности, а также в самой системе бюджетирования, разработки мероприятий и рекомендаций по их устранению.

Литература

1. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863 (ред. от 27 янв. 2011 г. №30). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Аренс Э.А. Аудит [Текст] / Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

3. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты [Электронный ресурс] / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2002. – №8. URL: <http://www.fin-buh.ru/text/73454-1.html>
4. Бычкова С.М. и др. Основы аудита [Текст] : учеб. / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Бухгалтерский учет, 2000.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для студентов вузов / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
6. Волкова О.Н. Управленческий учет [Текст]: учеб. / О.Н. Волкова – М. : Велби; Проспект, 2005. – 472 с.
7. Данилевский Ю.А. и др. Аудит [Текст] : учеб. пособие / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2002.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учебный комплекс для студентов вузов / Колин Друри ; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 6-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
9. Зубарева Е.В. Оперативный учет и контроль как составляющие процесса бюджетирования строительных организаций [Электронный ресурс] / Е.В. Зубарева // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.П. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 368 с.
11. Кочинев Ю.Ю. Аудит [Текст] / Ю.Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2002.
12. Мельник М.В. и др. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под ред. проф. М.В. Мельник. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
13. Сосина И.Н. Анализ исполнения сводного бюджета коммерческой организации как процедура управленческого аудита системы бюджетирования [Текст] / И.Н. Сосина // Учет и статистика. – 2008. – №1. – С. 186-191.

Ключевые слова

Система внутреннего контроля; подсистемы контроля; средства контроля; принципы системы внутреннего контроля; виды контроля; внешний аудит; внутренний аудит; бюджетирование; прогнозная финансовая отчетность; риски; контроллинг; сценарии развития бизнеса.

Сосина Ирина Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что традиционные формы бухгалтерской отчетности не всегда отвечают требованиям менеджмента по управлению коммерческой организацией. Динамичное развитие бухгалтерского учета и подходов к формированию управленческой отчетности, в том числе и прогнозной финансовой отчетности, требует преобразования существующих и разработки новых принципов, требований и методов к ее подготовке и исполнению. Для этих целей необходимо понимание факторов, влияющих на постановку системы внутреннего контроля, рисков присущих формированию прогнозных форм финансовой отчетности.

Научная новизна и практическая значимость. В статье рассмотрены организационно-технические и методические аспекты внедрения внутреннего контроля, детализированные для целей формирования прогнозной финансовой отчетности в рамках системы бюджетирования, являющейся подсистемой управленческого учета. Автором проведена классификация видов контроля, рассмотрены основные риски при формировании прогнозной финансовой отчетности, предложен алгоритм организации системы внутреннего контроля в рамках бюджетирования и выделены этапы контроля исполнения показателей форм прогнозной финансовой отчетности.

Практическая значимость выполненных работ имеет место в связи с возможностью применения их применения в практической деятельности коммерческих организаций.

Заключение: Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Богатая И.Н., д.э.н., профессор, преподаватель кафедры «Аудит» ФБГОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»