

## 7.7. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ МОДЕЛИ ДЕМИНГА-ШУХАРТА «PDCA»

Харисова Ф.И., д.э.н., профессор, кафедра «Экономический анализ и аудит»;  
Хамзина И.И., магистр, кафедра «Финансовый учет»

*Казанский (Приволжский) федеральный университет (Институт управления, экономики и финансов), отделение экономики предприятия, г. Казань*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В настоящее время активно обсуждаются вопросы формирования эффективной системы внутреннего контроля. Несмотря на наличие публикаций по данной тематике, нет четкого представления механизма создания и внедрения системы, а также поддержания ее работы в надлежащем состоянии. В данной статье предлагается модель формирования системы внутреннего контроля на основе цикла Деминга-Шухарта **PDCA** с выделением конкретных этапов и их дальнейшей детализацией.

В современных быстро и постоянно меняющихся конкурентных условиях вопрос непрерывного повышения эффективности системы внутреннего контроля приобретает особую значимость. При этом внедрение и использование инструментов контроля актуально не только для развития частного бизнеса, но и для повышения качества и результативности деятельности государственных и муниципальных организаций и предприятий. В настоящее время ключевой задачей является формирование, внедрение и эффективное использование комплексной системы внутреннего контроля с учетом прогнозируемых и текущих изменений во внутренней среде, а также воздействий со стороны внешних изменений. Риск-ориентированная система внутреннего контроля должна в первую очередь обеспечивать качественное и своевременное принятие обоснованных и оперативных управленческих решений.

С этой целью мы предлагаем модель формирования системы внутреннего контроля с выделением конкретных этапов и в дальнейшем их детализацией. Одно из главных свойств данной модели – вариативность. Речь идет о модификационной изменчивости, т.е. изменчивости вследствие адаптации к среде. Ч. Дарвин ввел понятие «адаптивной модификации» по отношению к живым организмам [2]. На наш взгляд, данное понятие может быть применимо и к системе внутреннего контроля, которая представляет собой подобие живого организма и нуждается в адаптации к среде. В свете этого систему внутреннего контроля можно формировать основываясь на рисках бизнес-процессов, которые подвержены постоянным изменениям.

Основным требованием, предъявляемым к предлагаемой модели, является создание в короткие сроки интегрированной системы с минимальным объемом работ. Это означает, что последовательность, т.е. эффективная интеграция различных ком-

понентов системы, преобладает над деталями. В-первых, организация будет стремиться к созданию сбалансированной структуры ее компонентов. Затем эти элементы могут быть детализированы в соответствии с потребностями и возможностями организации. В этой связи, предложенная модель может быть использована в деятельности как крупной организации, так и малого предприятия.

Система внутреннего контроля – это своего рода проект, который всегда имеет отправную точку. Проект внедряется с целью повышения шансов на достижение целей, а также контроля над рисками.

По мнению С. Вагнера и Л. Дитмара, существует некий «управленческий разрыв» между целями, которые были установлены и целями, которые были достигнуты в реальности. А система внутреннего контроля призвана свести этот разрыв к минимуму. Во время периодического анализа этого «управленческого разрыва» должны быть тщательно рассмотрены проблемы, которые помешали достичь начальной цели. Различия, обычно, это результат инцидентов, которые произошли, так как риски не были достаточно проконтролированы [6].

В качестве основы модели предлагается использовать циклический подход Деминга-Шухарта. Цикл **PDCA** – известная модель непрерывного улучшения процессов, получившая название цикла Шухарта – Деминга или цикла **PDCA** – планирование (plan), выполнение (do), проверка (check), воздействие (управление, корректировка) (act). При ее применении в любых областях деятельности она позволяет эффективно управлять этой деятельностью на системном уровне.

На наш взгляд, несколько этапов формирования системы внутреннего контроля полностью можно объединить в четыре фазы (рис. 1).

Представленные фазы ложатся в основу этапов формирования системы внутреннего контроля (СВК) и далее подробно описываются. Таким образом, за основу берется непрерывный цикл, позволяющий системе безостановочно работать и меняться.



**Рис. 1. Интеграция системы внутреннего контроля в рамках цикла управления PDCA**

Важным обстоятельством является то, что СВК должна получить основную информацию, прежде чем цикл, представленный выше, сможет начать свою работу. Предварительная информация, на наш взгляд, должна быть исследована на стадии «проекта». То есть выделять мы будем две стадии: проекта и процесса (рис. 2).

В свою очередь стадия проекта включает в себя изучение существующих процессов на предприятии и включает три этапа:

- этап 1: контроль над процессами;

- этап 2: контроль над рисками;
- этап 3: мониторинг.

Итак, этап проектирования предназначен для выявления, дополнения и построения всех пяти элементов системы внутреннего контроля, причем основной упор нужно сделать на изучение рисков. На рис. 2 можно наглядно увидеть, как они взаимодействуют между собой. На первый взгляд, может показаться, что мы пренебрегли элементом «контрольная среда», однако «контрольная среда» устанавливается определенной политикой управления, философией и стилем, и ее трудно изобразить графически. Участие сотрудников на всех этапах формирования СВК есть доказательство того, что контрольная среда существует и эффективно функционирует.



Рис. 2. Графическое представление стадии проектирования СВК

Когда система имеет сбалансированную структуру, внутренний контроль является процессом, который работает на частоте с циклами управления. С каждым циклом система расширяется и становится еще более детальной. Тем не менее, основное правило, – это преобладание целостности, а не списка компонентов. Целью является формирование комплексной системы, а не исчерпывающего перечня действий.

Перейдем непосредственно к стадии процесса, которая представляет собой разработку четырех фаз: планирование, выполнение, проверка, корректировка. Каждая фаза делится на три этапа, в ко-

нечном итоге процесс формирования СВК будет представлять 12 последовательных этапов.

Планирование (plan) дает возможность предприятию с нового ракурса взглянуть на отношения между целями, задачами, процессом производства и различными показателями. Как правило, отправной точкой может послужить план управления.



Рис. 3. Графическое представление фазы «планирование»

Каждый вид деятельности организации должен быть связан хотя бы с одной из целей. Если процесс не связан с определенной целью, то стоит спросить: действительно ли важна цель? С другой стороны, если действие не может быть непосредственно связано по крайней мере с одной из целей, то стоит подвергнуть сомнению, необходимо ли продолжать выполнять определенное действие. Для того чтобы гарантировать качество производимой продукции, предоставленных услуг и надлежащий контроль действий, все цели должны быть сформулированы согласно SMART-методу.

SMART – это аббревиатура, используемая в менеджменте и проектном управлении для определения целей и постановки задач. Главная идея состоит в том, что сформулированные цели и задачи должны удовлетворять следующим критериям: конкретные – specific, измеримые – measurable, достижимые – achievable, актуальные – relevant, ограниченные во времени – time-bound [5].

После установки целей организации необходимо подробно описать методы и действия с помощью которых достигаются цели. Тем самым устанавливается прямая связь с составленными целями организации и задачами СВК. Во время формирования СВК корректируется и план управления, в связи с чем, рекомендуется изучить и пересмотреть управление бизнес-процессами, в частности, с использованием риск-ориентированного подхода.

Это не означает, что процесс должен быть переписан и составлена новая блок-схема. Как правило, достаточно увидеть, каким образом внедрить контроль в данный процесс и изменить его в случае необходимости. Это напрямую зависит от выявленных рисков на стадии проектирования (см. рис. 2). Здесь наступает второй этап – проектирование схемы. С учетом составленной блок-схемы действий по каждому бизнес-процессу, а также оценки рисков, проектируется схема внедрения СВК, т.е. определяется, где какое контрольное действие будет выполняться.

Третий этап является собой «пилотный» прогон проектируемой схемы, своего рода структурированный метод анализа на основе мозговой атаки. Этот метод представляет собой набор соответствующих вопросов типа «Что бы мы сделали, если...?». Привлекается как можно больше сотрудников для оценки представленной схемы, выслушиваются предложения и критика. Новые предложения, контрольные действия и меры

могут быть протестированы и улучшены, прежде чем стать частью интегрированной системы. Это позволит сэкономить время и ресурсы.

Фаза «Выполнение» (do) – это три этапа непосредственного внедрения внутреннего контроля в бизнес-процессы и установления информативной обратной связи.

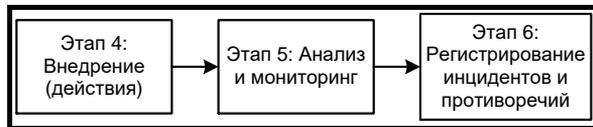


Рис. 4. Графическое представление фазы «выполнение»

Этап внедрения включает обычные рабочие действия или хронологическое выполнение процессов с учетом контрольных процедур. Проектируемая схема постепенно включается во все бизнес-процессы. Для того чтобы получить хороший результат, во время выполнения действий должны строго выполняться процедуры и требования. На данном этапе необходимы четкие рекомендации и поддержка менеджеров и другого управленческого штата.

На пятом этапе задаются следующие вопросы: были ли действия выполнены в соответствии с требованиями? Были ли выявлены проблемы? Смогла ли система преодолеть их? Данный этап дает нам возможность собрать информацию для дальнейшего анализа.

Регистрирование инцидентов не является обязательным, но это может внести существенный вклад в выявление и оценку рисков, а также других показателей. Сама организация определяет необходимость регистрирования инцидентов, а также их преодоление. В конечном счете регистрирование является лишь средством управления информацией, а не самоцелью. Кроме того, осуществляя систематическую регистрацию инцидентов, мы можем обратиться к истории проблемы. Эта информация является бесценной для накопления знаний о функционировании организации и ее процессов.

Если инциденты будут повторяться, то это будет следствием структурных проблем, следовательно, это можно рассматривать как наличие рисков в системе внутреннего контроля. Эти данные могут быть релевантными не только в контексте рисков, также могут внести существенный вклад в определение дополнительных контрольных мероприятий. Кроме того, эта ценная информация может быть использована для определения показателей эффективности системы.

Фаза «Проверка» (check) необходима для того, чтобы мы смогли ответить на следующие вопросы.

- Какие результаты достигнуты после внедрения системы?
- В полной ли мере были достигнуты поставленные цели?
- Каково отношение между достигнутыми результатами и предыдущим положением дел?



Рис. 5. Графическое представление фазы «проверка»

После того как собран основной материал о функционировании системы, он будет служить в качестве основы для проведения анализа эффективности функционирования СВК и связанных с ней рисков. Важным моментом данной фазы является разработка системы сбалансированных показателей (BSC), которые помогут понять, в какой мере достигаются стратегические цели. Происходит своего рода декомпозиция и преобразование огромного объема данных, получаемых из множества информационных систем предприятия, в информацию, доступную для понимания.

Следующие два этапа посвящены повторному анализу рисков. Дело в том, что новые риски могут возникнуть вследствие изменения обстоятельств. Факторы или причины, приводящие к появлению риска, могут также измениться. Следовательно, важно периодически рассматривать цикл возникновения и управления риском. В этой связи, на наш взгляд, важно проанализировать процесс управления рисками не только на стадии проектирования, но и на стадии процесса (этапы 8 и 9). При возникновении новых угроз, информация будет передана дальше в фазу «корректировка» (act) и произойдет конвертация рисков в новые контрольные процедуры.

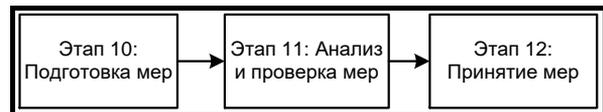


Рис. 6. Графическое представление фазы «корректировка»

На этой фазе появляется возможность подготовить и принять меры по корректировке СВК, что делает нашу модель вариативной. После определения уровня воздействия риска, а также его масштабов, целесообразно разработать ряд мер (более или менее мощный) по воздействию на риск и его причины. Действия против риска устанавливаются в зависимости от характера риска, а также от возможностей и приоритетов управления. Таким образом, проектируем новые контрольные меры или анализируем и модифицируем старые.

Анализ и проверка мер – один из важных этапов формирования системы. Он включает в себя несколько аспектов. Во-первых, нужно обеспечить, чтобы мера была адекватной нормально функционировала. Затем потенциальное воздействие контрольной меры на остальные виды деятельности организации должны быть проанализированы. Мера действительно может привести к хорошим результатам в отношении конкретной проблемы, но в то же время негативно влиять на другие области, создавая тем самым новые риски или усиливать существующие.

При принятии мер важно позаботиться об обратной связи. Нужно убедиться, чтобы каждый участник процесса придерживался новой процедуры. Повторная модификация СВК может вызвать недовольство со стороны сотрудников. Важно подробно объяснить необходимость новых мер, как они работают и к чему в конечном итоге приведут.

После принятия новых контрольных мер формирование системы не заканчивается, цикл продолжает действовать (рис. 1). Внедрение СВК параллельно с действующими процессами управления дает гарантию того, что по мере развития управления, система будет способна к модификации, снова и снова проходя через фазы **PDCA**.

Моделирование этапов формирования СВК экономического субъекта позволяет сделать ряд выводов.

Во-первых, внедрение надлежащей СВК приводит к реформированию всех процессов на предприятии. Руководство получает возможность системно взглянуть на своего рода организм со множеством взаимосвязанных элементов. При построении модели становится видно, где можно преобразовать процесс, дополнить его и каким образом внедрить контрольные процедуры.

Во-вторых, представленный цикл является замкнутым, поэтому можно с уверенностью сказать, что информация из СВК будет использоваться для улучшения процессов управления. Это приводит к постоянному совершенствованию мониторинга результатов и, следовательно, к систематической поддержке управления. Следовательно, предложенная модель способна к постоянной модификации и представляет из себя вариативную систему, подвергающуюся изменениям, исходя из состояния внешней и внутренней среды.

В-третьих, модель формирования системы может быть использована как на крупных предприятиях, так и малыми субъектами. Дело в том, что с рисками сталкиваются абсолютно все предприятия, поэтому риск-ориентированная модель актуальна и малому бизнесу, выявляя слабые стороны и проявляя путь дальнейшего развития.

Наконец, предлагается исследовать риски как на стадии проектирования, так и на стадии процесса. Первая стадия дает нам право говорить, что модель построена на выявленных и оцененных рисках. Вторая – что система будет подвержена изменениям исходя из модификации рисков. В этой связи всем существенным рискам бизнес-процессов будет уделено внимание, и они не dorастут до состояния угроз.

### Литература

1. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru/>
2. Darwin C. The origin of species by means of natural selection, or the preservation of favoured races in the struggle for life [Text] / C. Darwin. – London : John Murray, 1859.

3. Kharisova F.I. Applying the category of «Assertions (or preconditions)» In audit of financial statement [Text] / F.I. Kharisova, N.N. Kozlova // Mediterranean journal of social sciences. – 2014.
4. Naumova N.A. Effective internal audit service organisation in health clinics [Text] / N.A. Naumova, F.I. Kharisova // Mediterranean journal of social sciences. – 2014.
5. Project smart: management review [Text]. – Vol. 70 ; iss. 11 (AMA FORUM). – Pp. 35-36.
6. Wagner S. The unexpected benefits of sarbanes-oxley [Electronic resource] / Stephen Wagner, Lee Dittmar // Harvard business review, financial management. – 2006. URL: <https://hbr.org/2006/04/the-unexpected-benefits-of-sarbanes-oxley>.

### Ключевые слова

Система внутреннего контроля; контроль; цикл Деминга-Шухарта; контрольная среда; внутренний аудит; средства контроля; мониторинг; контрольные процедуры; оценка рисков; информация и коммуникация.

*Харисова Фирдаус Ильясовна*

*Хамзина Илюза Ильдаровна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность данной проблемы обусловлена необходимостью формирования современных научных подходов к теории и методологии проведения внутреннего контроля, выработки его стратегии, направленной на повышение качества получаемых результатов. Создание эффективной системы внутреннего контроля может обеспечить результативное функционирование и достаточную конкурентоспособность экономического субъекта. Поэтому модель формирования системы внутреннего контроля с выделением этапов и в дальнейшем их детализацией особенно актуальна.

Научная новизна и практическая значимость. В рамках научной статьи установлена связь цикла Деминга-Шухарта **PDCA** и системы внутреннего контроля, предлагается механизм внедрения конкретных этапов формирования системы и оценки их эффективности. Представляется интересным применение понятия «адаптивной модификации» к системе внутреннего контроля, а также выделение стадии «проекта» и «процесса». Практическая значимость представленной модели имеет место в связи с возможностью ее применения как основы при формировании внутреннего контроля экономического субъекта.

Замечания. Формирование системы внутреннего контроля для малых предприятий на основе представленной модели вызывает сомнение, так как предполагает обширный объем работ и разветвленную структуру. Выводы нуждаются в более четких формулировках.

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

*Нестеров В.Н., д.э.н., профессор кафедры экономического анализа и аудита, ИУ,Э и Ф К(П)ФУ, (Институт Управления, Экономики и Финансов Казанский (Приволжский) Федеральный Университет) г. Казань.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ