

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

© 2014 Гринько Анатолий Евгеньевич

Московский университет Министерства внутренних дел России

117437, Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

E-mail: a.e.grinko@mail.ru

Рассмотрен процессный подход к организации систем внутреннего контроля в целом и к контролю активов и обязательств предприятия в частности. Даны предложения по формированию карт бизнес-процессов в разрезе контролируемых объектов и закреплению за бизнес-процессами процедур контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, процессный подход, описание бизнес-процесса, карта бизнес-процессов, процедура контроля.

Контроль как функция управления призван поддерживать достоверность информации учета и отчетности и выявлять нарушения в отношении контролируемых участков. Наиболее эффективная система внутреннего контроля (СВК) организации может быть основана на процессном подходе. Этот подход достаточно часто используют крупные организации, имеющие свои системы внутреннего контроля, например, холдинги, корпорации, в составе которых много дочерних и зависимых структур. Управление по бизнес-процессам позволяет выделить, с одной стороны, приоритетные области и, с другой - критические зоны управления, для которых формирование контрольной информации особенно необходимо.

Традиционно внутренний контроль, основанный на процессном подходе, опирается на систему бизнес-процессов организации, состоящую из основных, обеспечивающих бизнес-процессов, а также бизнес-процессов управления и бизнес-процессов развития. Каждый из этих бизнес-процессов имеет свое предназначение:

- *основные бизнес-процессы*, которые создают продукты, представляющие ценность для потребителей организации, и целью которых является получение доходов;

- *обеспечивающие бизнес-процессы*, цель которых обеспечивать ресурсами или поддерживать необходимую инфраструктуру для осуществления основных процессов;

- *бизнес-процессы управления*, с помощью которых осуществляется управление различными аспектами деятельности организации;

- *бизнес-процессы развития*, с помощью которых в организации изучаются и создаются новые возможности для ее развития.

Информационное обеспечение каждого бизнес-процесса включает данные систем бухгалтерского и управленческого учета, внутренней и внешней отчетности, их аналитическую интерпретацию, что, в свою очередь, составляет информационную основу для проведения внутреннего контроля.

Любую организацию можно представить в виде определенной совокупности бизнес-процессов. В зависимости от объема и масштабов деятельности организаций количество и детализация бизнес-процессов в каждой их группе может существенно различаться. На выделение бизнес-процессов влияют разные факторы, и в первую очередь: специфика деятельности организации, ее технология и отраслевая принадлежность. Заметим, что в зарубежной и российской практике организации составляют с этой целью своеобразную карту бизнес-процессов и используют ее как организационную и методическую основу для формирования систем учета и контроля.

В мировой практике для описания бизнес-процессов существуют разные способы, основанные на использовании стандартов. Наиболее известным стандартом описания бизнеса и графического представления процессов, связанных с ним, является американский стандарт IDEF (Integration definition for function modeling - Комплекс определений функционального моделирования), зарекомендовавший себя как методология функционального моделирования.

Общая методология IDEF включает три основных метода моделирования, при помощи которых можно системы представлять в графическом виде:

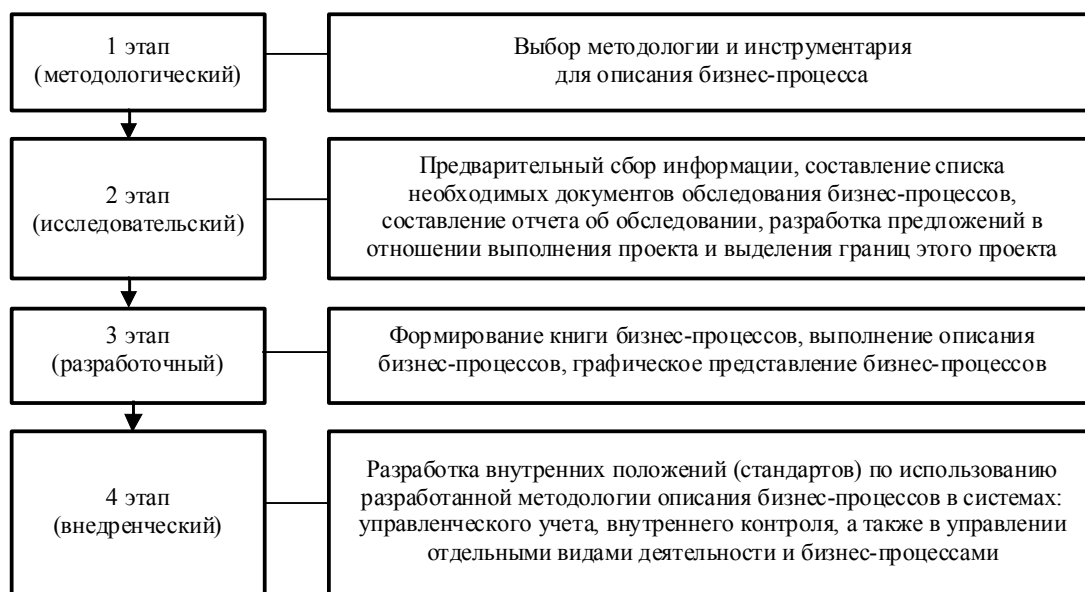


Рис. Алгоритм построения и описания бизнес-процессов предприятия

- первый метод (IDEFO) позволяет создать функциональную модель, отражающую структуру и функции системы, потоки информации и материальные объекты, связывающие эти функции;

- второй метод (IDEF1) используется для построения информационной модели, отражающей структуру и содержание информационных потоков, поддерживающих все функции системы;

- третий метод (IDEF2) используется для построения динамической модели, меняющихся во времени функций, их поведения, информации и ресурсов системы¹.

Охарактеризованная выше методология признана научным продолжением подхода Т. Дугласа, который в 70-х гг. XX столетия разработал метод структурного анализа и проектирования, получивший название SADT (Structured Analysis & Design Technique - Метод структурного анализа и проектирования). Общее для его научного направления и методологии IDEF - это возможность использования графического языка для описания систем (моделирование). Совершенствование самого графического языка создает новые методы и технологии описания бизнес-процессов. Такая возможность заложена в самом термине "графический язык", означающий "полное и выразительное средство, способное наглядно представить широкий спектр деловых, производственных и других процессов и операций предприятия на любом уровне детализации"².

На основе такого подхода в России в 2000 г. был разработан документ "Методология функ-

ционального моделирования РД IDEF0-2000", описание которому можно найти в разных источниках экономической литературы.

Наиболее распространенные подходы к описанию бизнес-процессов основаны на последовательном осуществлении комплекса работ, который, по сути, является алгоритмом построения и описания бизнес-процессов (см. рисунок).

Для выбора методологии описания бизнес-процессов предприятия необходимо ориентироваться на существующий стандарт РД IDEF0-2000 и возможность его адаптации к различного рода программным продуктам и универсальным графическим языкам. В специальной литературе можно встретить предложения по использованию в качестве таких инструментов программы: OnTarget Modeler, Microsoft Visio, Microsoft PowerPoint, Microsoft Word, Microsoft Excel и др.

Не затрагивая данные вопросы, которые мы относим к техническим, дадим характеристику содержанию выше представленных этапов с точки зрения формирования необходимой информации для систем внутреннего контроля. Работы первого этапа определяют конструкцию и структуру всех документов, которые будут разрабатываться специалистами предприятия для описания бизнес-процессов на последующих этапах. Для этого требуется предварительный сбор информации, на основе которой могут быть сформированы (второй этап): отчет об обследовании, видение выполнения проекта, границы проекта, отвечающие критериям выбранной автоматизи-

рованной системы. При предварительном сборе информации, кроме технических вопросов, необходимо сформировать информацию о предприятии, позиционирующую профиль его деятельности как можно точнее для тех сегментов рынка, которые являются для этого предприятия наиболее значимыми. В отчете об обследовании могут быть представлены физическая и организационная диаграммы. Физическая диаграмма используется для отражения взаимодействия предприятия с внешними контрагентами (инвесторами, поставщиками, акционерами и т.д.). Организационная диаграмма необходима для представления организационно-деятельностной структуры предприятия, его подразделений и выделения зон (центров) ответственности.

При наличии программного обеспечения предприятия легко формируют на основе описаний всех бизнес-процессов единую книгу - книгу бизнес-процессов. Книга может состоять из нескольких частей и включать отдельно: список бизнес-процессов (включающий номера и наименования всех бизнес-процессов), диаграммы бизнес-процессов, описания бизнес-процессов.

На крупных российских предприятиях для работы с бизнес-процессами широко применяют ERP- и MRP-системы. ERP-система (Enterprise Resource Planning - планирование ресурсов предприятия) предусматривает формирование 8 моделей: 1 - управление запасами; 2 - управление снабжением; 3 - управление сбытом; 4 - управление производством; 5 - планирование; 6 - управление сервисным обслуживанием; 7 - управление цепочками поставок; 8 - управление финансами. Формирование информации в системе согласуется с ключевыми направлениями стратегического планирования и ключевыми показателями развития бизнеса на 3-5 лет вперед. Каждая из перечисленных восьми моделей, включенных в ERP-систему, состоит из отдельных блоков, наполнение информации в которых осуществляется благодаря реализуемым в управлении предприятием функциям. Кроме того, что важно для систем внутреннего контроля, ERP-система предполагает унификацию методик учета в структурных подразделениях предприятия и позволяет сделать перенос информации из других программных средств в данную систему. Единый учетно-аналитический блок информации в составе ERP-системы формируется из данных систем планирования, учета и контроля процессов управ-

ления, взаимодействия с клиентами (покупателями) и поставщиками, материальными и складскими ресурсами. С помощью такой системы можно также решать задачи автоматизации документооборота и внедрения систем сбалансированных показателей, составлять бухгалтерскую и управленческую отчетность и хранить ее в разных учетных подсистемах. Применение ERP-системы в структурных подразделениях предприятия позволяет проводить глубокую детализацию аналитической информации, например, о затратах, с использованием счетов бухгалтерского и управленческого учетов. Все это свидетельствует о том, что информационное учетно-аналитическое обеспечение, сопровождающее описание бизнес-процессов, создает информационную основу для системы внутреннего контроля предприятия.

Аналогичные возможности заложены в основу функционирования и MRP-систем, используемых в зарубежной практике для оптимального управления производством, заказами на готовую продукцию, материально-производственными запасами. В алгоритме работы системы MRP можно выделить основные элементы: 1 - определение программы производства на планируемый период; 2 - анализ производственной программы и построение оптимального графика производства и загрузки производственных мощностей; 3 - включение в план закупок сырья, материалов и комплектующих, не вошедших в производственную программу, но присутствующих в текущих и планируемых заказах; 4 - расчет объема заказов на основе утвержденной программы производства и построение графика поступления сырья, материалов и комплектующих по пунктам номенклатуры на основании формулы: *Полная потребность в запасах (минус) Запасы на начало периода (в структурных подразделениях и цехах) (минус) Страховой запас (минус) Резервы, ставки и невыполненные заказы по закупке прошлого периода (равно) Чистые закупки текущего периода.*

Технология MRP используется начиная с 70-х гг. прошлого столетия. В настоящее время наиболее распространенной считается система MRP-II, состоящая из 16 модулей: 1 - планирование продаж и производства; 2 - управление спросом; 3 - составление плана производства; 4 - планирование материальных потребностей; 5 - спецификация продуктов; 6 - управление запасами; 7 - управление плановыми поставками; 8 - управ-

ление на уровне производственного цеха; 9 - планирование производственных мощностей; 10 - контроль качества входа/выхода продукции; 11 - материально-техническое снабжение - закупки; 12 - планирование ресурсов для распределения; 13 - инструменты планирования и контроля производственных операций; 14 - управление финансами; 15 - моделирование для производственной программы; 16 - оценка результатов деятельности.

Используя термин “бизнес-процесс” применительно к внутреннему контролю, следует предусматривать адаптацию функций бизнес-процесса контроля к особенностям формирования учетно-аналитической информации для всех бизнес-процессов предприятия, включенных в книгу бизнес-процессов. Безусловно, что система внутреннего контроля может ориентироваться при выборе конкретных направлений контроля на еди-

Применение карты бизнес-процессов и процедур контроля в части использования активов и исполнения обязательств предприятия

Объекты и бизнес-процессы контроля	Бизнес-процессы, соответствующие объектам контроля		Применяемые процедуры контроля
	Бизнес-процессы формирования и использования активов	Бизнес-процессы исполнения обязательств	
<i>Объекты контроля - активы</i>		<i>Объекты контроля - обязательства</i>	
Бизнес-процессы контроля активов (БПКа): - БПКа - приобретение объектов основных средств (в разрезе направлений приобретения)	БПКа.01 - процесс заключения договора. БПКа.02 - процесс приобретения объекта. БПКа.0...	БПКо.0010 - процесс формирования стоимости приобретенного объекта ОС и возникновение обязательства. БПКо.001...	Проверка по существу
		БПКо0020 - процесс расчетов с контрагентами по договорам (в разрезе отдельных объектов ОС). БПКо002...	Аналитические процедуры
- БПКа - внутреннее перемещение объектов основных средств	БПКа.0010 - процесс передачи объекта ОС. БПКа.001...		Проверка по существу
- БПКа - выбытие объектов основных средств (в разрезе направлений выбытия)	БПКа.30 - процесс заключения договора. БПКа.31 - процесс реализации объекта ОС. БПКа.32 - процесс выбытия в связи со списанием ОС. БПКа.3 ...	БПКо.0010 - процесс формирования стоимости выбывшего объекта ОС, возникновения обязательства. БПКо.001...	Проверка по существу
		БПКо0020 - процесс расчетов с контрагентами по договорам (в разрезе отдельных объектов ОС). БПКо002...	Аналитические процедуры
- БПКа - приобретение материальных ценностей от поставщиков (в разрезе видов (групп) материалов и в разрезе поставщиков)	БПКа.50 - процесс заключения договора. БПКа.51 - процесс приобретения объекта ТМЦ (партии)	БПКо.0070 - процесс формирования стоимости приобретенного объекта ТМЦ, возникновения обязательства БПКо.007... БПКо.0080 - процесс погашения обязательства по расчетам за объект. БПКо.008...	Проверка по существу. Контроль соблюдения норм, ТЗ
- БПКа - использование товарно-материальных ценностей в производстве (при выполнении работ, оказании услуг)	БПКа.0050 - процесс передачи ТМЦ в производство. БПКа.005...		Контроль соблюдения норм, ТЗ.
- БПКа - выбытие (продажи) товарно-материальных ценностей на сторону	БПКа.70 - процесс передачи объекта ТМЦ на сторону для реализации. БПКа.70...	БПКо.0090 - процесс расчета ТЗР и фактической стоимости использованного в производстве объекта ТМЦ	Контроль соблюдения норм, ТЗ аналитические процедуры

ничные бизнес-процессы или отобранную для этих целей группу бизнес-процессов.

Поскольку для внутреннего контроля мы определили задачу контроля активов и обязательств предприятия, уместно говорить о тех бизнес-процессах, которые включают схемы сделок по формированию основных активов, приобретению и использованию в производстве оборотных активов (сырья, материалов, комплектующих изделий и т.д.), а также бизнес-процессов заключения договоров и расчетов по выполнению этих договоров, на основании которых формируется информация об обязательствах (перед поставщиками, кредиторами, инвесторами, бюджетом, работниками предприятия и др.). В отчетности предприятия, в частности, в бухгалтерском балансе отражается система показателей, характеризующих активы и обязательства на конкретную отчетную дату. Изменение этих показателей от одной отчетной даты к другой может служить информацией для анализа на стратегическую перспективу.

В системе внутреннего контроля (в теории и практике) уже выделяют подходы к реализации методов и процедур контроля в отношении информации по сделкам, операциям, процессам прошлых периодов и в отношении прогнозной информации. В отечественной науке на этом фоне сложились определенные подходы к формированию стратегической (прогнозной) отчетности, стратегическому анализу и контролю стратегических показателей³.

Такой подход позволяет выделять отдельные группы (набор) бизнес-процессов, на основании которых могут быть определены мероприятия контроля в отношении текущей и стратегической информации об активах и обязательствах предприятия. Приведем пример определения задач и инструментов контроля в отношении данных объектов (см. таблицу).

В таблице выборочно представлены бизнес-процессы по формированию и использованию активов в части основных средств и товарно-материальных ценностей, а также в части исполнения обязательств. У каждого предприятия перечень используемых активов (всех видов, включая, кроме названных, нематериальные активы, финансовые вложения и т.д.) может отличаться глубиной детализации и широтой охвата классификационных видов активов. В условиях компьютеризированных систем обработки данных емкость классификаторов не влияет на качество формируемой информации и ее детализации. От этого зависит количество и содержание описываемых бизнес-процессов по приобретению, передаче, выбытию активов и исполнению обязательств по договорам с различными контрагентами. Такой подход, по нашему мнению, может быть достаточно четко формализован с тем, чтобы информация о реально осуществляемых на предприятии бизнес-процессов была точной и достоверной для проведения контроля. Чем меньше по числу операций бизнес-процесс, тем больше возможности для стандартизированного компьютерного контроля этих операций. От бухгалтерии требуется лишь грамотное пользование созданной информационной базой (на базе ERP, MRP либо других систем) для целей проведения контрольных мероприятий и обобщения результатов по ним.

¹ Аверчев И.В. *Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение.* М., 2008. С. 128.

² Там же. С. 129.

³ См.: Мальсагов И.А. *Интегрированная система стратегического управленческого учета, анализа и контроля холдинга: методология и организация: монография.* Йошкар-Ола, 2013; Глинская О.С. *Аудит прогнозной финансовой информации: теория и методология: монография.* Йошкар-Ола, 2010.

Поступила в редакцию 03.04.2014 г.