

ПИСМАНИК МАРИНА ЮРЬЕВНА

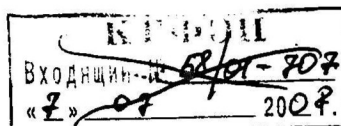
**ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ ТЕРРИТОРИАЛЬНО
РАСПРЕДЕЛЕННОЙ СЕТЕВОЙ КОМПАНИИ**

08.00.05 – Экономика и управление народным
хозяйством (экономика и управление качеством)

✓

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2008



Диссертация выполнена в Российском государственном гуманитарном университете.

Научный руководитель: Доктор экономических наук, профессор
Стерликов Федор Федорович

Официальные оппоненты: Доктор экономических наук, профессор
Бандурин Александр Владимирович
Кандидат экономических наук, доцент
Криворучко Светлана Витальевна

Ведущая организация: Московский государственный университет
экономики, статистики и информатики

Защита состоится « » июля 2008 г. в .00 на заседании диссертационного совета Д 222.020.01 по экономическим наукам при ФГУП «Российский научно-технический центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия» по адресу: 123995, г. Москва, К-1, ГСП-5, Гранатный пер., д. 4.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГУП «Российский научно-технический центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия» по адресу: 123995, г. Москва, К-1, ГСП-5, Гранатный пер., д. 4.

Коп. 2 эк. 2008. Тир. 80 экз.

КОНТРОЛЬ
СРОКОВ
КНИГА ДО
ВОЗВРАЩЕНИЯ
УКАЗАННОГО
СРОКА
Коллч. пред. выдан

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690417

Уд.
ди.
ка:

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИИ

Актуальность темы диссертации

В современных условиях хозяйствования актуальность проблемы повышения качества внутреннего контроля в территориально распределенной сетевой компании обусловлена несколькими причинами.

Во-первых, разнообразный характер входящих в сетевую компанию подразделений и отсутствие четкой иерархии в системе управления предопределяет сложности процессов контроля распределяемых материальных ресурсов. С одной стороны, большое количество однородных подразделений, выполняющих сходные функции, позволяет тиражировать комплекс контрольных мероприятий в рамках сетевой компании. С другой стороны, в ряде случаев бывает достаточно трудно определить периодичность, адекватность и источники качественной информации для осуществления эффективного и достоверного контроля.

Необходимо учитывать, что в условиях глобализации экономики и прихода на российский рынок западных сетевых компаний, например, в сфере услуг, торговле, строительстве, будут постоянно совершенствоваться стандарты принятия решений и системы оперативного управления. Уже сейчас одним из конкурентных преимуществ является переход на систему сертификации по ISO 9000. Дополнительным источником требований по ужесточению текущего и итогового контроля деятельности является желание владельцев сетевых компаний выйти на зарубежные рынки капитала, на которых предъявляются жесткие требования к прозрачности и достоверности представляемой на рынок информации.

Во-вторых, сетевые компании в последнее время достаточно бурно развиваются. Для этого им требуются дополнительные ресурсы, которые должны извлекаться не только из внешних, но и из внутренних источников. В этой связи в сетевых компаниях используются различные инструменты внутреннего контроля, одной из задач которых является поиск резервов по сокращению непроизводительных затрат. Взаимодействие сетевой компании с внешней средой строится на принципах открытости, достоверности и целевого характера использования средств. Иначе говоря, становится достаточно важным обеспечение приемлемого качества при осуществлении сбора и обработки информации о деятельности подразделений сетевой компании.

В-третьих, сетевая компания как слабо упорядоченная совокупность хозяйствующих субъектов, зачастую действующих на основании собственной локальной стратегии, представляет собой не только сложную организационную систему, но и сложную систему с точки зрения бюджетирования и управленческого учета. С учетом данных обстоятельств именно внутренний контроль может стать тем управленческим стержнем, на котором будет базироваться система управления качеством и инструментарий принятия решений.



В этой связи повышение качества внутреннего контроля должно, по нашему мнению, носить регулярный и целенаправленный характер. Одним из главных способов повышения качества внутреннего контроля является создание системы внутреннего контроля сетевой компании. Необходимо отметить, что построение системы внутреннего контроля является начальным этапом создания комплексной управления качеством всех процессов, используемой в рамках конкретной территориально распределенной сетевой компании.

В-четвертых, как любая управленческая функция внутренний контроль требует ресурсов для своего осуществления. В этой связи в рамках сетевой компании для управления качеством соответствующих процессов необходим инструментарий расчета эффективности и оценки результативности функционирования системы внутреннего контроля. Однако в условиях мягкой организационной структуры оценить потребности в ресурсах представляется затруднительным, что требует от сетевой компании использования нестандартных процедур, в том числе, в сфере управления качеством.

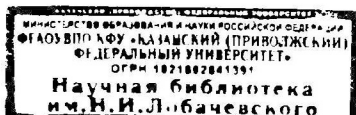
Этим определяется актуальность и практическая значимость научно-методических разработок в области повышения качества и эффективности внутреннего контроля в российских территориально распределенных сетевых компаниях.

Степень разработанности темы

Исследования проблем контроля, в том числе внутреннего, наиболее широко представлены в работах отечественных ученых: И.А. Белобжецкого, Н.Т. Белухи, Б.И. Валуева, Ю.А. Данилевского, В.Т. Калупова, А.Д. Шеремета, С.О. Шохина, Г.Н. Соловьева, Л.В. Сотниковой, Е.А. Кочерина, Л.М. Крамаровского, В.П. Суйца, Н.Г. Гаджиева, Ю.М. Иткина, С.В. Панковой, Е.М. Дусаевой и др. авторов. Однако основное внимание в этих работах уделяется именно инструментам контроля, управление качеством контрольных мероприятий не нашло достаточного отражения.

Разнообразен опыт организации внутреннего контроля в других странах, который описан в работах Э.А. Аренса, Дж.К. Лоббека, К. Друри, Ч.Т. Хорнгрена, К. Уорда. Однако опыт зарубежных стран можно применить лишь частично из-за различий во взглядах и практических подходах к вопросам внутреннего контроля, на основе серьезной проработки, которая обусловлена различиями во взглядах на концептуальные и практические подходы к решению отдельных вопросов внутреннего контроля.

В то же время накопленного научного потенциала недостаточно для решения проблем повышения качества системы внутреннего контроля в территориально распределенных сетевых компаниях. Таким образом, существует необходимость в углубленном исследовании вопросов теории, методики и организации повышения качества внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах с мягкой организационной структурой, к которым относятся сетевые компании.



Цель и задачи исследования

Целью диссертационной работы является разработка и обоснование основных направлений повышения качества внутреннего контроля территориально распределенной сетевой компании с использованием организационно-экономического инструментария. Для достижения данной цели в диссертации решены следующие основные задачи:

1. Описать сущность и основные особенности построения сетевой компании как объекта внутреннего контроля.
2. Выявить основные признаки и провести типологизацию систем внутреннего контроля как объектов управления качеством с учетом особенностей деятельности сетевых компаний.
3. Провести комплексный анализ и выявить тенденции управления качеством внутреннего контроля в сетевых компаниях.
4. Разработать принципы и направления повышения качества внутреннего контроля территориально распределенной сетевой компании.
5. Разработать систему оценочных показателей для проведения комплексного качественного контроля всех аспектов деятельности сетевой компании.
6. Разработать систему оценки эффективности системы внутреннего контроля сетевой компании для обеспечения запланированного уровня качества внутреннего контроля.

Объект и предмет исследования

Объектом исследования является совокупность взаимоотношений, возникающих в территориально распределенной сетевой компании в процессе повышения качества внутреннего контроля.

Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты повышения качества внутреннего контроля территориально распределенной сетевой компании, имеющей гибкую организационную и производственную структуру.

Теоретическая и методологическая база исследования.

Теоретическую и информационную базу исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов. Работа опирается на действующие законодательные и нормативные акты, регламентирующие деятельность субъектов хозяйствования, международные стандарты управленческой отчетности и аудита, статистические данные. Методологическую базу диссертации составили работы по теории управления качеством, содержащие научно-практический инструментарий управления качеством различных объектов, в том числе, в рамках процессов управления в мягких организационных структурах.

В основу диссертации были положены работы по теории управления качеством, проблемам внутреннего контроля, а также данные об экономической

деятельности российских территориально распределенных сетевых компаний. В ходе исследования использовались данные о положении хозяйствующих субъектов, действующих в различных отраслях национальной экономики, публикации по проблематике исследования в периодической печати, а также материалы, распространяемые через Интернет. В ходе исследования применялись общенаучные методы познаний (диалектика, анализ и синтез, индукция и дедукция, абстракция и аналогия и др.), специальные приемы и процедуры анализа (сравнение, группировка, моделирование и др.), системный подход.

Научная новизна и положения, выносимые на защиту

Научная новизна диссертации заключается в решении научной задачи по разработке основных направлений повышения качества внутреннего контроля как совокупности контрольных мероприятий и управленческих принципов в слабо упорядоченных хозяйствующих субъектах, имеющих территориально распределенный и стратегически независимый характер деятельности на основе создания единой контрольной системы с заданным уровнем качества и эффективности. В результате работы над диссертацией получены следующие научные результаты:

1. Определены наиболее важные признаки классификации систем внутреннего контроля для повышения его качества в сетевых компаниях. Наиболее важными являются: масштаб системы внутреннего контроля; используемые источники информации; уровень ответственности за принимаемые решения; широта используемого инструментария; место, занимаемое системой внутреннего контроля в системе корпоративного управления; степени периодичности контрольных мероприятий. На основании указанных признаков система может иметь достаточно индивидуальную структуру, настраиваемую под условия деятельности конкретной сетевой компании с целью обеспечения приемлемого для руководства компании уровня качества контрольных мероприятий.

2. Выявлена тенденция повышения значимости внутреннего контроля для повышения его качества в условиях распределенного объекта контроля, а также обоснована специализированная программа ресурсного обеспечения для повышения качества мероприятий внутреннего контроля в зависимости от контролируемого уровня. В работе предложено балансовое уравнение для предварительного расчета объемов и источников ресурсного обеспечения контрольных мероприятий. На основании данного уравнения сетевая компания получает возможность прогнозирования величины ресурсного фонда при заданном качестве контрольных мероприятий и конкретизации источников пополнения данного фонда.

3. Разработаны принципы качества внутреннего контроля сетевой компании в целях создания и трансформации системы корпоративного контроля. Вся совокупность принципов разбита на следующие группы: управленческие, организационные, финансовые, административные. В рамках

финансовых принципов обеспечивается ресурсная независимость и качество контрольных мероприятий в рамках сетевой компании. К ним относятся: цельность, финансовая независимость, бюджетная обоснованность, безубыточность и значимость. Использование принципов качества на каждой стадии жизненного цикла системы внутреннего контроля позволяет создать действенный механизм реализации ревизионных процедур. Стратегия качества обеспечивает целенаправленное повышение качества контрольных мероприятий.

4. Разработана система контрольных показателей для проведения качественного контроля всех аспектов деятельности сетевой компании, базирующаяся на двунаправленном подходе к осуществлению контроля в системе финансового менеджмента. Основной проблемой обеспечения качества внутреннего контроля в сетевой компании является трудность определения источника контрольных данных. Для обеспечения требуемого уровня качества разработанная система представляет собой двухуровневую совокупность показателей, первый уровень которых предназначен для контроля менеджмента, а второй – для контроля даваемых менеджментом поручений.

5. Построена система оценки качества и эффективности системы внутреннего контроля сетевой компании. Предложено разделять основные показатели оценки эффективности системы внутреннего контроля по степени охвата на частные показатели качества и показатели сетевой эффективности с целью повышения качества детализации отчета об оценке эффективности для всех уровней системы корпоративного контроля.

По своему содержанию работа соответствует п. 9.4 «Теоретические и методологические основы формирования и мониторинга систем качества предприятия (организации)»; п. 9.12 «Анализ состояния и организационно-экономические аспекты механизма обеспечения единства измерений параметров качества продукции (услуг)» и п. 9.14. «Организационно-экономические основы обеспечения самооценки предприятий в управлении качеством продукции (услуг)» паспорта специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством по специализации экономика и управление качеством.

Теоретическая и практическая значимость диссертации

Теоретическая и практическая значимость заключается в возможности использования результатов исследования сетевыми компаниями при разработке и повышении качества системы внутреннего контроля. Предлагаемая в работе концепция позволит корректно распределять ресурсы в рамках системы внутреннего контроля: мероприятия, направленные на контроль деятельности менеджмента сетевой компании и руководителей входящих в нее подразделений, обеспечиваются на основе специального бюджета ресурсов, утверждаемого Советом директоров либо Наблюдательным советом территориально распределенной сетевой компании.

Мероприятия, связанные с контролем качества выполнения поставленных задач, обеспечиваются исполнительными органами управления путем формирования консолидированного ресурсного фонда обеспечения контрольных мероприятий, создаваемого путем объединения контрольных бюджетов всех подразделений сетевой компании. Использование принципов качества на каждой стадии жизненного цикла системы внутреннего контроля позволяет создать действенный механизм реализации ревизионных процедур. Стратегия ресурсного обеспечения качества поддерживает реализацию указанных принципов через соответствующие управленческие инструменты.

Апробация результатов диссертации

Полученные в диссертации положения и методические рекомендации прошли следующую практическую апробацию:

✧ основные принципы качества при разработке системы внутреннего контроля использовались для составления программы повышения эффективности ООО «ДАВ-Авто»;

✧ предложенные направления повышения качества внутреннего контроля использовались в ходе реализации проекта по разработке ключевых показателей эффективности филиалов и представительств ООО «Урал-Авто-Форум».

Структура диссертации и публикации

Диссертация содержит 180 страниц печатного текста, состоит из введения, трех глав и заключения, в ней представлены 15 рисунков и 11 таблиц, список литературы включает 142 наименования. Основные положения диссертационной работы отражены в 7-ми публикациях общим объемом 2,7 печатных листа, в том числе в одной публикации в журнале, входящем в перечень ведущих научных рецензируемых изданий и журналов, определенных ВАК РФ.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В рамках **первого научного результата** в диссертации выделены наиболее важные признаки, на основе которых осуществляется классификация систем внутреннего контроля (СВК) в сетевых компаниях. Проблемы повышения качества внутреннего контроля в сетевой компании обусловлены особенностями деятельности самой сетевой компании. В частности, территориальная удаленность подразделений друг от друга, преимущественно горизонтальная интеграция, расплывчатые отношения собственности оказывают преимущественно негативное влияние на качество процессов внутреннего контроля.

В связи с этим, для повышения качества внутреннего контроля в диссертации обоснована целесообразность классификации СВК, с помощью

которой задача разработки направлений повышения качества контроля формализуется. На основе обобщения различных теоретических подходов к трактовке функций, задач и сущности системы внутреннего контроля автором сделан вывод о том, что для сетевых компаний система внутреннего контроля – это созданная для выполнения контрольно-ревизионных функций совокупность подразделений, наделенных соответствующими полномочиями, взаимодействующих между собой, участвующих в принятии управленческих решений.

Сетевая компания – это совокупность хозяйствующих субъектов, связанных между собой организационными, логистическими, управленческими, владельческими, технологическими и финансовыми связями. Главной особенностью сетевой компании является отсутствие четкой иерархии по вышеназванным параметрам. В работе указано, что сетевая компания – это контролируемая из единого виртуального центра совокупность горизонтально связанных между собой узлов сети. Этим объясняются основные организационные и управленческие особенности сетевой компании по сравнению с другими формами организации бизнеса (см. табл. 1).

В настоящее время существуют различные подходы к классификации внутреннего контроля. Как показано в диссертации, для целей управления качеством наиболее приемлемым является разделение внутреннего контроля на оперативный и стратегический. Оперативный контроль – это часть системы внутреннего контроля, объектом которого являются количественные и качественные параметры управляемой системы, отраженные оперативной информацией на основе наблюдения не за всеми событиями, а за отдельными фактами.

Контрольная информация, содержащаяся в управленческой, статистической и оперативной отчетности, а также обобщенные итоговые показатели, характеризующие состояние сетевой компании, являются важнейшим условием реализации внутреннего контроля. В современных экономических условиях необходимы действенные меры по введению в практику управления сетевой компании рационально организованной, качественной и эффективно работающей системы внутреннего контроля, способной адекватно воспринимать потребности рыночной экономики и удовлетворять эти потребности. В этой связи меняется вся система контроля, построенная на принципах самоуправления, самоконтроля, саморегулирования, возникает проблема ее качества, действенности и эффективности. Качественно организованная система контроля позволяет своевременно выявить проблемы и скорректировать деятельность сетевой компании, обеспечивая конкурентоспособность в настоящем и будущем.

Действие СВК осуществляется всеми структурными подразделениями сетевой компании, включая контроль внешних параметров и отдельное, независимое от учетно-финансовой службы, специализированное подразделение внутреннего финансового контроля.

Таблица 1

Основные отличительные признаки сетевой компании¹

Признак	Сетевая компания	Корпорация	Предприятие
Организационный	Возможно перекрестное участие в органах управления	Упорядоченная система корпоративного управления	Штатное расписание
Логистический	Возможно наличие нескольких узлов, распределяющих ресурсы по запросу	Логистическая система совпадает с технологическим процессом	Прямые отношения с контрагентами
Управленческий	Распределенная система управления	Система корпоративного управления	Единоличный исполнительный орган
Владельческий	Возможно перекрестное владение	Система владения упорядочена	Акционеры
Технологический	Технологические взаимосвязи не упорядочены	Горизонтальная или вертикальная интеграция	Единый бизнес-процесс
Финансовый	Возможно перекрестное финансирование	Единый инвестиционный фонд	Система бюджетирования

В этой связи, как показано в диссертации, наиболее важными классификационными признаками являются: масштаб системы внутреннего контроля; используемые источники информации; уровень ответственности за принимаемые решения; широта используемого инструментария; место, занимаемое системой внутреннего контроля в системе корпоративного управления; степени периодичности контрольных мероприятий. На основании указанных признаков система может иметь достаточно индивидуальную структуру, настраиваемую под условия деятельности конкретной сетевой компании. В настоящее время могут быть выделены разнообразные варианты элементов классификации (см. табл. 2). Одно из направлений повышения качества внутреннего контроля состоит в минимизации разного рода рисков в деятельности сетевой компании для обеспечения эффективного функционирования и обеспечения конкурентоспособности.

Поэтому руководство сетевой компании обязано обеспечить организацию и поддержание должного качества внутреннего контроля. В диссертации систематизированы цели системы внутреннего контроля, ее задачи, объекты и субъекты по этапам жизненного цикла сетевой компании.

¹ Построено автором на основе сопоставительного анализа.

Таблица 2

Классификационные признаки систем внутреннего финансового контроля сетевых компаний²

Признак	Элементы
По масштабу	Сеть целиком
	Отдельные хозяйствующие субъекты
	Отдельные подразделения
	Отдельные процессы
	Отдельные функции
По источнику информации	Отдельные должности
	Внутренняя
	Внешняя из открытых источников
	Внешняя с привлечением экспертов
	Смешанная
По уровню ответственности	Расчетная
	Полная ответственность
	Влияние на принятие решений
	Участие в принятии решений
	Консультант
По используемому инструментарию	Эксперт
	Мониторинг
	Мониторинг + контроль
	Мониторинг + контроль + анализ
По месту в системе корпоративного управления	Мониторинг + контроль + анализ + принятие решений
	Ревизионная комиссия подчиняется общему собранию акционеров
	Комитет при совете директоров головной компании
	Комитет при совете директоров дочерней компании
	Контрольный орган при единоличном исполнительном органе
	Подразделение в штатном расписании
	Отдельный работник
По степени периодичности	Без выделения функции
	Сплошной
	Периодический
	Событийный
	Разовый

Современная сетевая компания – сложная многоуровневая система, поэтому для повышения качества система внутреннего контроля может быть многоступенчатой, т.е. предусматривать выполнение контрольной функции на всех уровнях – от менеджеров верхнего звена до отдельных работников.

² Представлен авторский вариант классификации.

Каждый уровень управляющей системы обладает новыми свойствами, которых нет у других составляющих системы. Поэтому объектами системы внутреннего контроля на каждом уровне будут разные показатели.

Раскрытие внутренней структуры объекта является исходным важным этапом повышения качества системы внутреннего контроля. Также целесообразно разрабатывать систему целей функционирования объекта и всех его подсистем. Разработка обоснованных целей, раскрывающих направление использования ресурсов и получения материально-вещественных результатов, позволяет установить обоснованные и реально отражающие деятельность исполнителей и подразделений показатели.

Только после этих действий разрабатывается СВК, которая позволяет реализовать такие принципы качества контроля, как принцип системной упорядоченности, приближения к объекту, иерархичности целей в соответствии с этапами жизненного цикла сетевой компании и делегирования полномочий, соблюдение принципа материальной ответственности. Системно неупорядоченная организация системы внутреннего контроля, без единого информационного пространства для решения задач системы внутреннего контроля, не согласующаяся с естественной структурой экономических объектов, а значит не ориентированная на реальные и действенные показатели их развития, не может быть качественной.

В рамках второго научного результата на основе комплексного анализа тенденций развития внутреннего контроля в сетевых компаниях доказано повышение значимости системы внутреннего контроля для повышения его качества в условиях распределенного объекта контроля, а также предложена система ресурсного обеспечения мероприятий внутреннего контроля в зависимости от контролируемого уровня. В работе показано, что удельный вес систем внутреннего контроля в территориально распределенных сетевых компаниях повысился за последние несколько лет на 25% (см. рис. 1). Для повышения качества все более важную роль играют именно системы внутреннего контроля, которые приходят на смену отдельным работникам и случайным подразделениям.

В целях повышения качества результатов все больше контрольных функций сосредотачивается на уровне собственников, а количество компаний, действующих без внутреннего контроля, сокращается. Качество рассматривается как один из главных критериев эффективности контроля. Дополнительным подтверждением выявленной тенденции может выступать динамика объемов ресурсного обеспечения функционирования систем внутреннего контроля в сетевых компаниях.

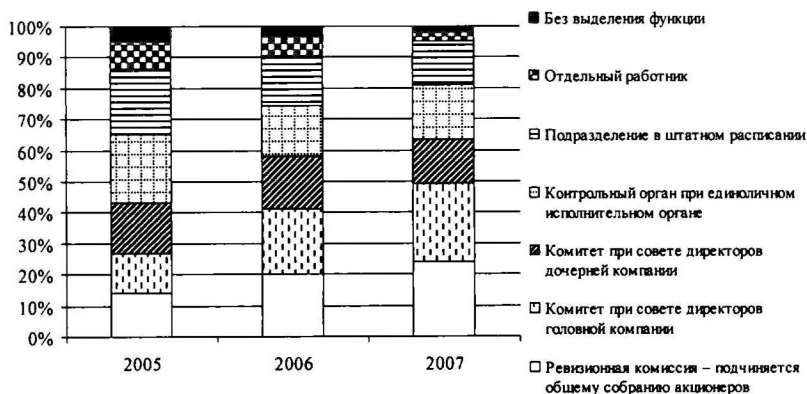


Рисунок 1 – Динамика удельного веса сетевых компаний по уровню подчиненности системы внутреннего контроля³

За период с 2005 по 2007 годы удельный вес затрат на систему внутреннего контроля вырос в два раза, а общие затраты на систему внутреннего контроля возросли на 50% (см. рис. 2). Как показано в диссертации, увеличение объемов ресурсного обеспечения обусловлено повышением качества и результативности контрольной деятельности и выявлением дополнительных возможностей по снижению непроизводительных затрат, сокращению избыточных бизнес-процессов, а также повышению качества продукции.



Рисунок 2 – Удельный вес затрат сетевой компании на систему внутреннего контроля⁴

³ Построено автором на основе данных Росстата и опросов руководителей сетевых компаний.

⁴ Построено автором на основании опросов руководителей сетевых компаний.

Осознавая предоставляемые системой внутреннего контроля возможности, все больше сетевых компаний внедряют у себя соответствующие подразделения, осуществляющие в той или иной степени контроль выполнения поставленных задач. За прошедшие три года количество сетевых компаний, в той или иной степени внедривших систему внутреннего контроля, возросло в два раза. Проведенный в диссертации анализ позволил выявить наиболее часто применяемую модель организации внутреннего контроля, состоящую из двух взаимосвязанных блоков: блока внутреннего контроля и блока внешнего контроля. Указанная структура вызывает проблему ресурсного обеспечения деятельности обоих блоков. Как показано в работе, для обеспечения финансовой независимости системы внутреннего контроля от менеджмента в рамках сетевой компании должно использоваться ресурсное обеспечение из двух источников.

Во-первых, мероприятия, направленные на контроль деятельности менеджмента сетевой компании и руководителей входящих в нее подразделений, обеспечиваются на основании специального бюджета ресурсов, утверждаемого Советом директоров либо Наблюдательным советом сетевой компании. Во-вторых, мероприятия, связанные с контролем выполнения поставленных задач, обеспечиваются исполнительными органами управления путем формирования консолидированного ресурсного фонда контрольных мероприятий, создаваемого путем объединения контрольных бюджетов всех подразделений сетевой компании.

Источником формирования консолидированного ресурсного фонда контрольных мероприятий являются ресурсы, предоставляемые подразделениями сетевой компании. Все подразделения сетевой компании делают отчисления в единый фонд, распределение которого осуществляется в соответствии с предложенным выше порядком. Как выявлено в диссертации, удельный вес ресурсов, распределяемых Советом директоров (Наблюдательным советом) должен быть прямо пропорционален удельному весу решений, принимаемых на этом уровне.

В работе предложено балансовое уравнение для предварительного расчета объемов и источников ресурсного обеспечения контрольных мероприятий. На основании данного уравнения сетевая компания получает возможность прогнозирования размеров фонда контрольных мероприятий и конкретизации источников пополнения данного фонда для обеспечения приемлемого уровня качества контроля. Авторская интерпретация балансового уравнения имеет следующий вид:

$$P_{\text{контр}}^{\text{ЧП}} + P_{\text{контр}}^{\text{СС}} = BP - 3_{\text{произ}} - 3_{\text{накл}} - \text{ЧП}',$$

где

$P_{\text{контр}}^{\text{СС}}$ – ресурсы на проведение контрольных мероприятий деятельности руководящих органов всей сетевой компании и ее подразделений (включается в себестоимость);

$P_{\text{контр}}^{\text{ЧП}}$ – ресурсы на проведение контрольных мероприятий деятельности Совета директоров (финансируется из чистой прибыли);

BP – планируемая консолидированная выручка сетевой компании;

$Z_{\text{произ}}$ – планируемые консолидированные производственные затраты сетевой компании;

$Z_{\text{накл}}$ – планируемые консолидированные накладные затраты сетевой компании;

$\text{ЧП}'$ – планируемая консолидированная чистая прибыль сетевой компании за исключением затрат на проведение контрольных мероприятий, относящихся к деятельности Совета директоров.

На основе указанных расчетов определяется общий объем ресурсов ($P_{\text{контр}}$), а также может быть рассчитана структура распределения ресурсного фонда контрольных мероприятий по уровням управления для обеспечения соответствующего качества внутреннего контроля. Распределение осуществляется на основе весов:

$$P_{\text{контр}} = P_{\text{контр}}^{\text{ЧП}} + P_{\text{контр}}^{\text{СС}} = a_1 * P_{\text{контр}} + a_2 * P_{\text{контр}} + a_3 * P_{\text{контр}};$$

$$a_i = \frac{\Pi_i}{\Pi_1 + \Pi_2 + \Pi_3}, i = 1, 2, 3,$$

где

Π_1 – стоимость решений, принятых Советом директоров сетевой компании;

Π_2 – стоимость решений, принятых руководством сетевой компании;

Π_3 – стоимость решений, принятых руководством подразделений сетевой компании.

В рамках **третьего научного результата** разработаны принципы качества внутреннего контроля сетевой компании. В частности, в диссертации показано, что в своей деятельности система внутреннего контроля должна руководствоваться рядом принципов. Это необходимо для того, чтобы избежать возможных рисков и ошибок в текущей контрольной деятельности. Всю совокупность принципов предложено разбить на следующие группы: управленческие, организационные, ресурсные, административные.

К управленческой группе относятся принципы, описывающие порядок планирования, организации, стимулирования и контроля эффективности ревизионных процедур. Организационные принципы позволяют упорядочить иерархию, систему взаимоотношений между контролирующими органами в рамках системы внутреннего контроля, а также сформировать единый подход к проведению контрольных мероприятий и ревизионных процедур. Административные принципы предполагают адекватность системы управления и системы внутреннего контроля, а также устанавливают критерии для проверки качества регламентной поддержки и документационного обеспечения функционирования СВК сетевой компании.

В диссертации основное внимание уделено ресурсным принципам качества внутреннего контроля. Как показано в диссертации, в рамках ресурсных принципов качества обеспечивается независимость и качество контрольных мероприятий в рамках сетевой компании. В работе эти принципы рассмотрены подробно.

Цельность означает, что функционирование системы внутреннего контроля целиком обеспечивается из специализированного фонда. За счет реализации данного принципа достигается независимость в суждениях экспертов, обеспечивается невозможность оказания воздействия на достоверность результатов контроля, а также обеспечивается эффективность контрольной деятельности в рамках сетевой компании.

Ресурсная независимость предполагает, что ресурсный фонд формируется и распределяется до начала контрольных мероприятий. Это позволяет разорвать связь между результатами контроля и объемом ресурсного обеспечения и лишает подконтрольные лица и подразделения возможности оказания давления на контрольные органы.

Бюджетная обоснованность означает, что затраты на систему внутреннего контроля должны включаться в бюджет всех подразделений с таким учетом, чтобы деятельность сетевой компании в целом была экономически эффективной. Данная ситуация означает, что, даже несмотря на возможную убыточность отдельных подразделений, ресурсное обеспечение системы внутреннего контроля должно осуществляться в рамках всей сетевой компании, поддерживая принцип цельности.

Безубыточность предполагает, что объем ресурсного обеспечения внутреннего контроля должен устанавливаться с таким расчетом, чтобы консолидированные затраты сетевой компании не превышали консолидированную выручку. Наиболее приемлемым является ситуация, которая позволяет включить затраты на проведение контрольных мероприятий в план по прибыли, составленный на основе балансового управления.

Принцип значимости предполагает наличие пропорциональности ресурсного обеспечения внутреннего контроля в зависимости от объемов принимаемых решений на том или ином уровне управления. При наличии более чем двух уровней управления весь ресурсный фонд разбивается пропорционально объемам принимаемых решений на каждом из уровней управления.

В зависимости от стадии жизненного цикла системы внутреннего контроля на основании указанных принципов разрабатывается блок мероприятий обеспечения эффективной и качественной деятельности рассматриваемой системы. В существующих условиях развития национальной экономики наиболее распространенными являются следующие стадии жизненного цикла системы внутреннего контроля: образование (зарождение); расширение (рост); усиление регламентной поддержки, упорядочение функций и выравнивание бюджета (стабилизация).

Как показал проведенный анализ, системы внутреннего контроля, находящиеся на стадии спада по различным причинам, в российской экономике

практически отсутствуют. При этом необходимо отметить, что текущая стадия жизненного цикла системы внутреннего контроля может существенно отличаться от стадии жизненного цикла сетевой компании. На основании сравнительного анализа в диссертации выявлен следующий характер интерференции стадий жизненного цикла сетевой компании и ее системы внутреннего контроля (см. рис. 3).



Рисунок 3 – Сопоставление стадий жизненного цикла сетевой компании и системы внутреннего контроля

Как правило, зарождение СВК происходит, когда сетевая компания замедляет свое развитие и начинает искать новые способы повышения эффективности. Одним из этих способов является повышение качества результатов и снижение непроизводительных затрат. Именно тот момент, когда руководство осознает, что настало время для внедрения дополнительных процедур контроля, и является начальной точкой создания системы внутреннего контроля: рост системы и ее стабилизация совпадают с этапом стабилизации деятельности всей сетевой компании. Когда в сетевой компании наступает спад – он распространяется и на систему внутреннего контроля.

С учетом рассмотренных стадий жизненного цикла системы внутреннего контроля может быть разработана ресурсная стратегия сетевой компании при разработке программы повышения качества внутреннего контроля. Данная ресурсная стратегия является частью общей стратегии качества сетевой компании, однако имеет специализированные цели и задачи, которые отличают ее от других стратегий. Основными элементами ресурсной стратегии являются следующие: инвестиционная стратегия, стратегия финансирования, стратегия ресурсного обеспечения. Их взаимная структурная взаимосвязь представлена на рисунке 4.

Таким образом, использование принципов качества на каждой стадии жизненного цикла системы внутреннего контроля позволяет создать действенный механизм реализации контрольных процедур. Ресурсная стратегия

обеспечивает реализацию указанных принципов через соответствующие финансовые инструменты.



Рисунок 4 – Цели и задачи основных элементов ресурсной стратегии при создании системы внутреннего контроля сетевой компании

В рамках четвертого научного результата разработана система контрольных показателей для проведения качественного контроля всех аспектов деятельности территориально распределенной сетевой компании. По мнению автора, система контрольных показателей должна базироваться на двунаправленном подходе к осуществлению процедур контроля. В соответствии с данным подходом контроль разделяется на два направления: внутренний и внешний.

Основной проблемой обеспечения качества внутреннего контроля в сетевой компании является трудность определения источника контрольных данных. Для каждого показателя возможно существование нескольких центров ответственности. Показатели могут быть расположены как на одном, так и на разных уровнях организационной структуры. Поэтому разграничение ответственности между уровнями и исполнителями за те или иные показатели деятельности, которая осуществляется в одних подразделениях, но формируется под воздействием иных центров ответственности, имеет существенное значение для повышения качества внутреннего контроля и осуществимо с внедрением управленческого учета в сетевой компании.

Система управленческого учета не должна быть замкнута внутри финансовой структуры, она должна охватывать все ее подразделения.

Анализ действующей практики показал, что несмотря на простоту определения контролируемых и неконтролируемых затрат разделить их по данному признаку сложно. Это связано с тем, что при таком делении учитываются только два фактора: время и уровень управления. Такие факторы, как влияние особенностей технологического процесса, организационная структура управления, чаще всего в расчет не принимаются. В основе деления затрат на контролируемые и неконтролируемые должны быть как объективные, так и субъективные условия хозяйствования конкретной компании. Поэтому схема распределения будет неодинаковой в разных компаниях и центрах ответственности.

Объединение всех контролирующих органов в единую систему позволяет обеспечить квалифицированное и оперативное рассмотрение результатов контрольной деятельности на высшем уровне управления сетевой компании, системное изучение отчетности подразделений по этапам ее формирования и дать более качественное заключение по итоговой отчетности. Выбор методов и механизмов и формирование СВК, обеспечивающей эффективный контроль над менеджментом, зависит от того, каким образом распределены управленческие функции в сетевой компании. Основные методы и механизмы организации внутреннего контроля приведены на рисунке 5.



Рисунок 5 – Методы и механизмы организации системы внутреннего контроля сетевой компании

На основании предложенных методов и механизмов организации системы внутреннего контроля в диссертации разработана система показателей для оценки промежуточных и глобальных итогов деятельности подразделений сетевой компании. Разработанная система представляет собой двухуровневую совокупность показателей, первый уровень которых предназначен для контроля

менеджмента, а второй – для контроля даваемых менеджментом поручений. Система показателей имеет следующий вид (см. табл. 3).

Таблица 3

**Система контрольных показателей для проведения качественного контроля
всех аспектов деятельности сетевой компании**

Наименование и формула показателя	Экономический смысл показателя
Показатели верхнего уровня	
1. Общая финансовая эффективность сетевой компании ($\frac{ЧП}{A_{\text{ват}}}$)	Позволяет оценить результативность усилий менеджмента по выполнению плана по прибыли
2. Удельный вес затрат на менеджмент в консолидированных затратах сетевой компании ($\frac{З_{\text{упр}}}{З_{\text{конс}}}$)	Оценивает собственные затраты на содержание управленческого аппарата
3. Доля выполнения инвестиционной программы ($\frac{ИП_{\text{факт}}}{ИП_{\text{план}}}$)	Позволяет оценить качество и полноту принимаемых решений в ходе реализации программы развития сетевой компании
4. Темпы снижения общих затрат сетевой компании ($\frac{З_t}{З_{t-1}}$)	Показывает насколько эффективно менеджмент сокращает непроизводительные затраты
5. Соотношение выручки от внешних потребителей и выручки внутри сетевой компании ($\frac{ВР_{\text{внеш}}}{ВР_{\text{внутр}}}$)	Оценивает эффективность внешней рыночной деятельности подразделений сетевой компании
Показатели нижнего уровня	
1. Фактическое выполнение бюджета подразделения ($\frac{БП_{\text{факт}}}{БП_{\text{план}}}$)	Оценивает эффективность финансового менеджмента подразделения сетевой компании
2. Соответствие затрат плану ($\frac{ЗП_{\text{факт}}}{ЗП_{\text{план}}}$)	Позволяет оценить квалификацию менеджеров и их умение сокращать расходы подразделения
3. Динамика объема взаимно оказываемых услуг ($\frac{ВУ_t}{ВУ_{t-1}}$)	Результативность маркетинговых усилий
4. Выполнение плана по взносам в централизованные фонды ($\frac{ПВ_{\text{факт}}}{ПВ_{\text{план}}}$)	Оценивает корректность и полноту финансового планирования
5. Объем выполненных поручений ($\frac{П_{\text{вып}}}{П_{\text{общ}}}$)	Оценивает уровень исполнительской дисциплины
6. Количество кассовых разрывов ($\frac{P_t}{P}$)	Показывает, качество финансового планирования и эффективность финансовой деятельности

На основании использования предлагаемых показателей могут быть выявлены наиболее узкие места в системе управления и предприняты усилия по

недопущению негативных явлений, как на уровне отдельных подразделений, так и на уровне сетевой компании в целом. В частности, низкое значение показателя «Объем выполненных поручений» свидетельствует о низкой исполнительской дисциплине в компании, большие отклонения по показателю «Фактическое выполнение бюджета подразделения» – о низкой финансовой дисциплине, низкое значение показателя «Выполнение плана по взносам в централизованные фонды» – о низкой корпоративной дисциплине.

В результате выявления подобных фактов принимаются план корректирующих мероприятий с определенными приоритетами. Таким образом, система внутреннего контроля выполняет свою функцию на всех уровнях управления сетевой компании.

В рамках пятого научного результата выявлены особенности внутреннего контроля в сетевой компании и разработана система показателей для оценки эффективности деятельности системы внутреннего контроля сетевой компании. Эффективная система контроля должна постоянно совершенствоваться. Одним из направлений совершенствования системы контроля является создание системы оценки эффективности контрольной деятельности.

Особенностью сетевых компаний является наличие территориально распределенных субъектов, находящихся на разных уровнях корпоративной иерархии. Для разрешения возможных внутрисетевых конфликтов необходимы объективные аргументы, получаемые из осведомленного независимого источника. В работе показано, что наиболее адекватными в настоящее время являются результаты количественного анализа, предоставляемые системой внутреннего контроля. Однако для избежания избыточных усилий при проведении контрольных процедур собственники сетевой компании должны иметь четкий механизм оценки эффективности контрольной деятельности.

Проблема оценки управленческой и контрольной деятельности является малоизученной. В научных и научно-популярных изданиях данная тема отдельно не рассматривается. На основании опыта работы в контрольно-ревизионной службе ООО «Урал-Авто-Форум» и изучения проблемы организации контрольной деятельности в рамках данной работы предложены качественные и количественные методы оценки эффективности контрольной деятельности. Качественные методы оценки контрольной деятельности основаны на оценке механизмов контрольной деятельности или отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности, которые должны были быть предотвращены в результате контрольной деятельности.

При разработке количественных методов оценки эффективности контрольной деятельности основную трудность составляет корректная взаимоувязка субъективно определенных критериев контрольной деятельности с методами дальнейшей математической обработки показателей по определенным критериям. Является важной процедура определения показателей контролируемого процесса: при некорректном определении,

показатели не будут отражать суть контролируемого процесса, и, контролируя их, мы вместо процесса будем контролировать отвлеченные показатели.

Следующим моментом, требующим особого внимания, является установление нормативов по контролируемым показателям. Назначение норматива – служить мерой оценки уровня достижения показателей и оценки успешности контролируемого процесса. Не имея нормативов (т.е. при отсутствии целей – «желаемого состояния») нельзя успешно управлять процессом и эффективно контролировать его. Тем не менее, разработка количественных методов очень важна и позволяет развивать структурированный подход в управлении. Считается, что зрелость любой науки определяется степенью проникновения в нее точных количественных методов. В этой связи именно количественные методы являются основой получения объективных результатов при проведении контрольных мероприятий.

В диссертации показано, что эффективность системы внутреннего контроля целесообразно оценивать с помощью четырех основных групп показателей: оценки результативности, оценки достижения целей, оценки уровня затрат на систему внутреннего контроля, оценки уровня обоснованности управленческих решений.

Также автором предложено разделять основные показатели оценки эффективности системы внутреннего контроля на локальные и сетевые для повышения качества всей процедуры оценки. То есть, оценка должна осуществляться не только на уровне сетевой компании, но и на уровне отдельных ее подразделений. Такая ситуация обусловлена тем, что сетевые показатели эффективности системы внутреннего контроля могут дать информацию только о консолидированном состоянии сетевой компании, при этом эффективность локальных подсистем внутреннего контроля выйдет за рамки оценки.

В этой связи, даже сходные по экономическому и финансовому смыслу показатели должны использоваться обособленно с учетом уровня ответственности и широты охвата деятельности сетевой компании. В диссертации отмечено, что сетевые показатели могут использоваться не только для оценки эффективности СВК на уровне всей сетевой компании, но и для оценки эффективности подсистем, охватывающих виртуальные подсетевые кластеры, в которые могут входить различные подразделения сетевой компании, разделенные, например, по организационному, логистическому, управленческому, владельческому, технологическому или финансовому признакам (табл. 4).

На основе разработанных показателей в сетевой компании утверждаются счетные карты для текущего оценивания деятельности системы внутреннего контроля. В диссертации показано, что алгоритм оценивания аналогичен по своей сущности получившему в последнее время широкое распространение алгоритму оценки ключевых показателей эффективности (КПЭ). Таким образом, используя разработанные показатели в процессе реализации алгоритма оценки КПЭ, сетевая компания получает методику количественной оценки эффективности системы внутреннего контроля.

Таблица 4

Показатели оценки эффективности системы внутреннего контроля сетевой компании

Группа показателей	Локальные показатели	Сетевые показатели
Для оценки результативности	1. Устраненные / обнаруженные нарушения в управленческом учете 2. Выявленные отклонения по выполнению бюджетов 3. Выполненные заявки в срок	1. План/факт консолидированных затрат 2. Доля подразделений с нарушением финансовой дисциплины 3. Доля решений Совета директоров, принятых по основаниям СВК
Для оценки достижения целей	1. План / факт по контрольным мероприятиям 2. Количество хищений 3. Доля выполнения поставленных задач	1. Выполнение плана по затратам 2. Количество рекламаций по платежам
Для оценки уровня затрат на систему внутреннего контроля	1. Доля платежа в фонд контрольных мероприятий в общих затратах подразделения 2. Доля затрат на систему внутреннего контроля на один рубль выручки подразделения 3. Доля затрат на СВК в фонде заработной платы подразделения	1. План / факт ресурсов системы внутреннего контроля 2. Человеческая емкость контрольных мероприятий
Для оценки уровня обоснованности управленческих решений	1. Доля штрафных санкций в совокупных затратах подразделения 2. Доля затрат не негарантийные ремонты и непроизводительные простои в затратах подразделения	1. Общая сумма выявленных нарушений 2. Количество нарушений, выявленных СВК / Количество нарушений, выявленных внешними органами

Оценивая применимость разработанных показателей в рамках методики, автором было проведено исследование, направленное на оценку эффективности функционирования сетевых компаний в результате внедрения системы внутреннего контроля в Пермской области. В частности, по результатам проведенного анализа деятельности 30-ти сетевых компаний показатель пересмотра решений снизился с 45% до 22%, а соотношение выручки от внешних потребителей и выручки внутри сетевой компании повысилось с 1,4 до 1,87.

ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в источниках, рекомендованных ВАК РФ:

1. Писманик М.Ю. Анализ внутрифирменных стандартов аудита // Экономические науки, 2007. – №4. – 0,5 п.л.

Публикации в других источниках:

2. Писманик М.Ю. Классификация внутренних стандартов аудиторских организаций // В прил. к журн. «Экономические науки», 2005. – №4. – 0,25 п.л.
3. Писманик М.Ю. и др. Разработка внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности // В прил. к журн. «Экономические науки», 2005. – №6. – 0,6 п.л. (лично – 0,45 п.л.).
4. Писманик М.Ю. Аудиторские риски // В сб. науч. тр. «Экономико-правовое обеспечение функционирования хозяйствующих субъектов в России» – С-Пб.: Межрегиональный институт экономики и права, 2006. – 0,4 п.л.
5. Писманик М.Ю. Система качества в аудиторской организации // В сб. науч. ст. «Российское предпринимательство: проблемы экономического и правового регулирования» – С-Пб.: Межрегиональный институт экономики и права, 2006. – 0,5 п.л.
6. Писманик М.Ю. и др. Совершенствование системы бухгалтерского учета // В сб. науч. ст. «Актуальные экономические и правовые проблемы России» – М.: ИНИОН РАН, 2006. – 0,5 п.л. (лично – 0,3 п.л.).
7. Писманик М.Ю. и др. Оценка качества аудита с использованием внутрифирменных стандартов качества // В сб. науч. ст. «Экономика России: тенденции, перспективы, возможности» – М.: ИНИОН РАН, 2006. – 0,5 п.л. (лично – 0,3 п.л.).

