

0-793625

На правах рукописи

Гречишниковна Ирина Борисовна

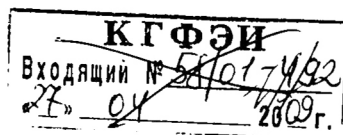
**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ
НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность: 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Москва – 2009



Работа выполнена на кафедре «Аудит» Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Макоев Олег Солтанович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Полковский Леонид Михайлович

кандидат экономических наук, профессор
Нитецкий Виктор Валерьевич

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Российский государственный университет нефти и газа имени И.М.Губкина»**

Защита состоится «14» мая 2009 г. в 14 часов в ауд. А200 на заседании диссертационного совета Д 212.040.01 ГОУ ВПО – Всероссийский заочный финансово-экономический институт по адресу: 123995, Москва, ул. Олеко Дундича, 23.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийского заочного финансово-экономического института.

Автореферат разослан «14» апреля 200

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент



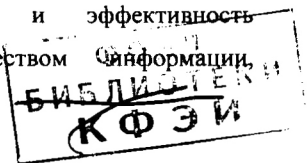
Ситникова В.А.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. При переходе российской экономики на рыночные отношения приоритетными становятся интересы собственников, инвесторов, пайщиков, акционеров. Влияние контроля на все стороны производственной и финансовой деятельности организации значительно возрастает. К организации контроля предъявляются качественно новые требования, при этом сегодня особое внимание должно быть уделено внутреннему контролю как важнейшей функции системы управления, как одному из условий эффективного функционирования хозяйствующих субъектов в целом.. Развитие рыночной экономики выдвигает перед отечественной наукой задачу разработки таких систем контроля, которые давали бы возможность организации располагать информацией, необходимой для управления, прогнозировать динамику меняющейся рыночной конъюнктуры, анализировать, оценивать и предупреждать кризисные ситуации финансово-хозяйственной деятельности, предлагая управленческому аппарату альтернативные решения выхода из них.

Сложность организационной структуры и технологического процесса производства в нефтеперерабатывающих организациях, делают весьма актуальной проблему внутреннего контроля на предприятиях этой отрасли. Развитие рыночной экономики выдвигает перед отечественной наукой задачу разработки таких систем контроля, которые давали бы возможность в организациях нефтепереработки располагать информацией, необходимой для управления, прогнозировать динамику меняющейся рыночной конъюнктуры, особенно в период падения цен на нефть, анализировать, оценивать и предупреждать возникновение неэффективных расходов.

В рыночных условиях хозяйствования существенным образом изменяется не только содержание, но и назначение данных управленческого учета при проведении контроля. Целевая направленность и эффективность управленческого воздействия определяется качеством информации,



предоставленной лицу, принимающему решения.

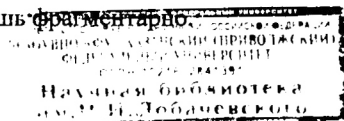
Расходы организации один из самых значимых факторов влияния на финансовые результаты организаций, а также текущее финансовое состояние и долгосрочные планы развития в новых экономических условиях. Информация о них должна находиться под постоянным контролем через системное отражение в организации в рамках специально разработанных счетов управленческого учета, плановых процедур и методов анализа. Порядок учета расходов для использования во внутреннем контроле требует основательной проработки.

Особенностью внутреннего контроля в нефтепереработке является контроль объема затрат по каждому процессу (в том числе незавершенному) и каждому подразделению, участвующему в процессе производства, но подробные методики организации этого контроля невозможно найти ни в современной научной литературе, ни в практических материалах организаций.

Актуальность, экономическая значимость вопросов теории, методологии, организации внутреннего контроля расходов нефтеперерабатывающих организаций и недостаточная разработанность этих вопросов в современных условиях хозяйствования обусловили основные направления исследования.

Степень разработанности темы исследования. Исследованию проблем контроля в экономике вообще, и внутреннего контроля в частности посвящены труды отечественных научных и практических специалистов. Значительный вклад в решение этих вопросов внесли И.А. Белобжецкий, А.С. Бакаев, В.В. Бурцев, Ю.А. Бабаев, Б.И. Валуев, М.А. Вахрушина, Э.А. Вознесенский, Н.Г. Гаджиев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, Л.М. Краморовский, О.С. Макоев, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, П.В. Черноморд, А.Д. Шеремет, С.О. Шохин, Л.З. Шнейдман и др.

Весьма интересен и разнообразен опыт организации внутреннего контроля в других странах, описанный в работах Р. Адамса, Ф. Дефлиза, К. Друри, Дж. Робертсона, Э.С. Хендриксена, Р. Энтони и др. Однако опыт организации систем внутреннего контроля в зарубежных странах в сегодняшних российских условиях применим лишь фрагментарно.



Проблема информационного обеспечения внутреннего контроля расходов в системе управленческого учета, раскрывается в работах С.А. Рассказовой-Николаевой, С.К. Егоровой.

Вместе с тем, по нашему мнению, накопленного научного потенциала недостаточно для решения проблем организации комплексной системы внутреннего контроля расходов в нефтеперерабатывающей отрасли промышленности, поскольку остается множество неисследованных вопросов относительно информационного обеспечения внутреннего контроля расходов по обычным видам деятельности в разрезе процессов переработки сырой нефти, а также структурных подразделений.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в разработке методических положений и практических рекомендаций по развитию системы внутреннего контроля расходов в организациях нефтеперерабатывающей отрасли.

Для достижения основной цели в работе поставлены следующие научные и практические задачи, которые определили логику и структуру научного исследования:

- определить сущность и задачи внутреннего контроля расходов в контуре управления организацией;
- сформулировать основные принципы организации внутреннего контроля расходов, ориентированных на повышение эффективности деятельности;
- выделить субъекты и объекты внутреннего контроля расходов организации;
- исследовать вопросы информационного обеспечения внутреннего контроля, сформулировать качественные характеристики контрольной информации;
- обосновать возможность формирования контрольных показателей в системе управленческого учета;
- выявить отраслевые особенности на основании анализа состояния системы внутреннего контроля в одной из крупнейших организаций

- нефтеперерабатывающей отрасли;
- рассмотреть принципы организации управленческого учета для формирования информационной базы контроля расходов по обычным видам деятельности в разрезе процессов переработки сырой нефти, а также структурных подразделений;
 - обосновать и предложить структуру системы внутренней отчетности, содержание отчетных форм, позволяющих контролировать производственный процесс, возникающие при этом расходы и принимать оптимальные управленческие решения на основе результатов внутреннего контроля.

Предмет исследования. Предметом настоящего исследования является организация и методика проведения внутреннего контроля расходов, основанного на данных управленческого учета..

Объект исследования. Объектом исследования выступают нефтеперерабатывающие предприятия, в процессе хозяйственной деятельности которых возникают расходы по обычным видам деятельности.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы являются труды специалистов по проблемам внутреннего контроля и финансового менеджмента, финансового и управленческого учета расходов на производство и продажу продукции, а также фундаментальные и прикладные работы и научные статьи отечественных и зарубежных ученых.

Информационную базу исследования составили федеральные законы и нормативные акты, материалы обследования нефтеперерабатывающих организаций, опрос руководителей и специалистов этой отрасли промышленности, осуществляющих функции учета и контроля.

Исследование проводилось на принципах комплексного и системного подходов с использованием логического, графического и экономического анализа, методов наблюдения, сравнения, группировки, эксперимента и других методов научного познания.

В ходе исследования также использовались первичные документы и

бухгалтерские регистры дочерних предприятий ОАО «Тюменская нефтяная компания» в различных регионах страны, сведения из экономических научных периодических изданий, результаты социологических исследований, информационные ресурсы Internet, а также арбитражная практика.

Научная новизна исследования состоит в разработке эффективной системы внутреннего контроля и обеспечения его релевантной учетно-аналитической информацией. В диссертации сформулированы и обоснованы следующие новые научные положения, выносимые на защиту:

- выявлены современные тенденции становления и развития системы внутреннего контроля как одной из функций управления. Основная цель внутреннего контроля расходов состоит в выявлении отклонений фактического состояния управляемого объекта от тех нормативных, плановых и многих других характеристик, в соответствии с которыми он должен функционировать и отражения состояния расходов в разного рода отчетах в соответствии с методикой управленческого учета, которая наилучшим образом отражает реальную ситуацию с расходами организации и на основании которых могут быть приняты оптимальные управленческие решения;

- в качестве специфического принципа организации внутреннего контроля выделен принцип «внутреннего контроля для повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности». Внутренний контроль должен ориентироваться на соотношение целей управления и контроля, тем самым, обеспечивая повышение эффективности деятельности;

- рассмотрена возможность применения системы управленческого учета в качестве информационной базы в осуществлении контроля над расходами по обычным видам деятельности в разрезе процессов переработки сырой нефти, а также структурных подразделений нефтеперерабатывающих организаций;

- разработаны форматы управленческих отчетов по ЦФО для предприятий нефтепереработки, структура и содержание которых обеспечивает контрольной информацией различные категории пользователей, позволяет

сопоставить специфичные для отрасли плановые и фактические показатели расходов за период посредством использования детализированных данных..

Предлагаемые методические решения можно использовать для разработки внутренних документов, регулирующих формирование контрольной информации в системе управленческой отчетности.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическая значимость результатов исследования состоит в обобщении, уточнении содержания, места внутреннего контроля расходов в системе управления хозяйствующим субъектом, принципов его построения, организации внутреннего контроля расходов путем интеграции различных механизмов контроля (системное формирование контрольных показателей, калькулирование себестоимости продукции отдельных процессов, совместимых с центрами финансовой ответственности, развитие системы внутренней отчетности, отвечающей целям контроля за расходами)..

Практическая ценность предложений диссертации заключается в том, что они позволяют получить информацию необходимую для контроля расходов одновременно с информацией, формируемой для целей управленческого и финансового учета; получить данные о расходах, связанных с выпуском продукции, рассчитать расходы каждого центра ответственности на счетах управленческого учета и проконтролировать исполнение бюджета каждым из них, а также проанализировать эффективность инвестиционной деятельности организации.

На основе данных, полученных в системе управленческого учета, предложена методика формирования отчетности, позволяющая расширить контрольную информацию, необходимую для принятия управленческих решений, способную обеспечить надежную информационную базу проведения анализа.

Внутренний контроль расходов по данным управленческого учета может служить важным элементом общей структуры обеспечения заинтересованных пользователей достоверной информацией функционирования организации..

Результаты работы могут быть использованы для организации внутреннего контроля расходов основанного на данных управленческого учета не только в крупных организациях, но и в организациях малого и среднего бизнеса.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях Всероссийского заочного финансово-экономического института в 2005-2008 г.г.

Система организации внутреннего контроля расходов, описанная в работе апробирована на различных предприятиях: ЗАО Рязанская нефтеперерабатывающая компания (подтверждено справкой о внедрении), ОАО Орскнефтеоргсинтез, ОАО ТНК-ВР Бизнессервис и ряд других. Основные положения работы нашли применение в виде практических разработок, реализованных при оказании консалтинговых услуг фирмой ЗАО БДО Юникон Консалтинг и ООО «Аудиторская компания «КРОНА» (подтверждено справкой о внедрении).

Публикации. По теме диссертации опубликовано 6 работ общим объемом 1,91 п.л., из них 1 работа опубликована в издании, рекомендованном ВАК.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Диссертация содержит 114 страниц текста и имеет 8 рисунков, 4 таблицы, 7 приложений. Список литературы включает 129 наименований.

Во введении обоснованы актуальность темы, цель, задачи, предмет и объект исследования, научная новизна, являющиеся предметом защиты.

В первой главе «Сущность внутреннего контроля расходов в контуре управления организацией» проведён анализ сущности внутреннего контроля с точки зрения управления организацией. Сформулированы принципы построения внутреннего контроля, ориентированного на повышение эффективности деятельности организации. Выделены субъекты и объекты внутреннего контроля.

Вторая глава «Внутренний контроль расходов организации, основанный на данных управленческого учета» посвящена исследованию качественных

характеристик информационного обеспечения внутреннего контроля. Обоснована необходимость формирования в управленческом учете показателей для внутреннего контроля расходов организации. Проведён анализ существующей постановки системы внутреннего контроля одной из крупнейших нефтеперерабатывающих организаций РФ, сформулированы основные недостатки системы внутреннего контроля, предложены методы их решения.

В третьей главе «Формирование контрольных показателей во внутренней отчетности ЦФО» описаны методики формирования контрольной информации в системе управленческого учета нефтеперерабатывающей организации, позволяющие осуществлять:

- калькулирование себестоимости для формирования информации о расходах по статьям затрат, центрам финансовой ответственности, расчета себестоимости готовой продукции (работ, услуг) и полуфабрикатов, сравнения полученной информации с нормативными и плановыми величинами;
- формирование системы внутренней отчетности, структуры и содержания форм. Представленная система сокращает цикл составления отчетности для контроля, обеспечивает улучшение качества и согласованности собираемой информации, устранение риска ошибок (арифметических и т.д.), единый формат собираемых данных, сбор информации для обеспечения процесса принятия управленческих решений. Отчет о расходах содержит контрольную информацию, включающую данные о расходах по видам и ЦФО, возможном перераспределении расходов. Своевременное принятие управленческих решений на основе отчета обеспечивает ежеквартальное оперативное регулирование незавершенного производства, обеспечение контроля за наличием и движением сырья и материалов, полуфабрикатов в производстве, себестоимости готовой продукции и услуг, потребленных внутри ЦФО. Все показатели отчета связаны с планом. Отчетная форма предполагает отражение

расходов для оценки деятельности каждого центра ответственности;

В заключении сформулированы основные рекомендации и выводы, полученные в результате проведенного исследования.

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

2.1. Понятие внутреннего контроля расходов организации, как одной из функций управления

Современная отечественная наука испытывает недостаток в комплексных научно-практических разработках, которые учитывали бы многочисленные аспекты внутреннего контроля расходов в управлении организацией.

Чтобы определить место внутреннего контроля и в частности внутреннего контроля расходов в управлении организацией были изучены труды ведущих российских экономистов и выявлено, что имеются разногласия по этому вопросу: контроль то объединяется с экономическим анализом и учетом, и исключается из состава функций управления, то рассматривается как самостоятельная функция управления.

Мы придерживаемся той точки зрения, что контроль сам по себе не может решить стоящие перед ним задачи. Для этого требуется взаимопроникновение контроля в другие функции управления. Поэтому, теоретически рассматривая каждую стадию как отдельный элемент процесса управления, можно допустить, что элемент контроля присутствует на каждой стадии.

Составной частью контроля является внутренний контроль, анализу которого в отечественной и зарубежной литературе уделяется сравнительно мало внимания: он не рассматривается совсем, либо не выделяется в самостоятельный вид контроля и тем более существует недостаток исследований роли внутреннего контроля в управлении организацией.

Однако понятие внутреннего контроля можно трактовать как один из

этапов процесса управления.

Задачей внутреннего контроля является содействие управлению организацией в виде контроля обеспечения инвестиционной привлекательности организации; достижения прозрачности финансово-экономического состояния организаций для их участников (учредителей), инвесторов, кредиторов; создания эффективного механизма управления организацией и т.д.

Функция контроля расходов, как и другие функции контроля, глубоко интегрирована с другими функциями управления. Сложно найти хотя бы один элемент управленческого цикла, который был бы обособлен от процесса управления расходами.

Основная цель внутреннего контроля расходов состоит в выявлении отклонений фактического состояния управляемого объекта от тех нормативных, плановых и многих других характеристик, в соответствии с которыми он должен функционировать и отражения состояния расходов в разного рода отчетах в соответствии с методикой управленческого учета, которая наилучшим образом отражает реальную ситуацию с расходами организации и на основании которых могут быть приняты оптимальные управленческие решения. Такая постановка цели дает возможность, с одной стороны, избежать возложения на внутренний контроль расходов различного рода несвойственных ему задач, а с другой – более конкретно показать общую направленность этой специфической функции управления.

2.2. Принципы организации внутреннего контроля расходов

Практика формирования в России полноценных систем внутреннего контроля, ориентированных на повышение эффективности деятельности, только начинает складываться.

Цель внутреннего контроля, если воспринимать ее широко, совпадает с целью всей хозяйственной деятельности, с целью производства и управления. Отсюда вытекает основной принцип организации внутреннего контроля в полном соотношении целей управления и целей контроля.

Для достижения целей управления необходимо решение отдельных задач, которые, на наш взгляд, заключаются в следующих основных показателях эффективности управления организации:

- определение фактического состояния объекта или его части в данный момент времени;
- прогнозирование состояния и поведения объекта или его части в данный момент времени;
- содействие достижению целей хозяйственной организации;
- обнаружение неиспользованных резервов, предупреждение незаконных действий и потерь;
- выявление результатов управленческих воздействий.

Проанализировав основные цели внутреннего контроля, приведенные в научных работах, сделан вывод о том, что для их реализации необходимо решить задачи, связанные с контролем эффективности управления организацией.

Следовательно, принцип организации внутреннего контроля расходов, ориентированного на контроль соответствия деятельности организации принятому курсу действий (целевым установкам и ориентирам) является специфическим принципом организации контроля в современной российской экономике.. Согласно этому принципу внутренний контроль должен обеспечить единство решения и исполнения, успешное осуществление задач, предупреждать возможные ошибки и недоработки, обеспечивать соответствие целей управления и целей контроля.

2.3. Субъекты и объекты внутреннего контроля расходов организации

В разработках по проблемам контроля, и в частности по внутреннему контролю, к сожалению, вопросы выбора и классификации его объектов рассматриваются недостаточно. По вопросу определения объектов контроля и контрольной деятельности в научной литературе существуют самые различные мнения. Согласно концепции одних авторов, объектом контроля является

проверяемая организация, в отношении которой осуществляется контрольная деятельность уполномоченных органов. Согласно другой позиции, в качестве «конечного» объекта контроля необходимо рассматривать действия людей, ответственных за определенные участки своей работы. Третьи утверждают, что основным объектом, например «финансового контроля являются процесс формирования денежных фондов и их использование, выражающие распределение стоимости общественного продукта или его распределение в натурально-вещественной форме и по стоимости», а также денежные отношения.

Проведенный анализ отечественной литературы и практики внедрения систем внутреннего контроля в РФ позволил сделать вывод о том, что управленческие решения руководства и специалистов могут быть ошибочными и в определенных условиях неправомерными, следовательно, они подлежат тщательной проверке со стороны внутреннего контроля с точки зрения законности и хозяйственной целесообразности. Прогнозирование и предупреждение различного рода отклонений на стадиях разработки, планирования и зарождения финансово-хозяйственных процессов, также является основной задачей внутреннего контроля. Кроме того, внутренний контроль призван снижать вероятность возникновения кризисных ситуаций и возникающих отклонений непосредственно в ходе функционирования и управления хозяйствующим субъектом, а также выявлять и анализировать допущенные отклонения во всех сферах деятельности и управления.

Учитывая вышесказанное можно сделать вывод о том, что объектами контрольной деятельности в части контроля расходов организации в управленческом учете выступают ресурсы и действия лиц, ответственных за достоверность информации и эффективность принимаемых решений.

Субъект контроля – активно действующий, обладающий соответствующими возможностями и правами совершения контроля работник или участник (владелец), использующий для его проведения как технические, так и другие средства. Роль сотрудников как субъектов внутреннего контроля

определяется их личным отношением к своим обязанностям, их уровнем и вкладом в процесс контроля.

2.4. Информационное обеспечение внутреннего контроля расходов организации

Информационному обеспечению принадлежит исключительно важная роль в успешной реализации функций внутреннего контроля. Именно развитие информационного обеспечения является сегодня, с одной стороны, объективно необходимой предпосылкой, с другой, условием для становления и совершенствования внутреннего контроля.

От того, как организован сбор, обработка, распределение информации в целях обеспечения процесса принятия решений, в значительной мере зависит результативность внутреннего контроля, а также эффективность управления в целом.

В работе, прежде чем перейти к рассмотрению методики внутреннего контроля в управленческом учете, важно было определить основные требования, предъявляемые к информации, необходимой для внутреннего контроля. Был сделан вывод о том, что неотъемлемым качеством информации, используемой для внутреннего контроля, является легкость ее понимания пользователями. Кроме этого, чтобы быть полезной для внутреннего контроля, информация должна быть уместной, т.е. отвечать нуждам пользователей, возникающим при принятии решений. Прогнозная и подтверждающая функции информации должны быть взаимосвязаны. Пользователи должны иметь возможность производить контроль путем сравнения финансового положения, результатов деятельности и изменения в финансовом положении организации с течением времени. Важно, чтобы информация, используемая в контроле, соответствовала аналогичной информации за предшествующие периоды. В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность для контроля.

Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее

получение. Однако, соотношение между полезностью и затратами - это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика.

Информационная база внутреннего контроля может считаться полной только в том случае, если она обеспечивает качественное решение всех стоящих перед контролем задач. То есть, основой для определения состава информации необходимой для контроля расходов выступает, прежде всего, конкретная задача, связанная с осуществлением такого контроля.

Результаты исследований информационного обеспечения внутреннего контроля расходов позволили сделать вывод о том, что задачи контроля не могут быть решены при недостаточном их информационном обеспечении. Информационное обеспечение управленческого контроля расходов предполагает: интеграцию бухгалтерского и управленческого учета; разработку оптимальной методики учета расходов; идентификацию расходов и результатов с деятельностью конкретного структурного подразделения, классификацию расходов для выполнения определенных функций управления; систему бюджетирования и отчетности.

2.5. Использование данных управленческого учета для внутреннего контроля

Одной из важнейших задач руководителя является эффективное использование имеющихся ресурсов, но решение этой задачи выходит далеко за рамки финансового учета.

В общем случае контрольная информация формируется двумя подсистемами учета – финансовой и управленческой. Однако эффективный контроль расходов, управление себестоимостью и результатами производственно-хозяйственной деятельности – прерогатива управленческой подсистемы.

Проблема организации управленческого учета широко обсуждается в отечественной экономической литературе. На наш взгляд, правильное всего

строить управленческий учет на основе плана счетов. Такая система называется однокруговой.

Метод интеграции управленческого и финансового учета существенно сокращает расходы на получение информации для контроля деятельности, а также существенно повышается достоверность данных, так как они контролируются через финансовый учет. Такой учет при рациональной его организации оперативен, т.к. позволяет вести его в единой интегрированной системе, которая используется в организации. Исследования в этой области показали, что даже самые «несовершенные» учетные системы позволяют организовать такой учет, а схема документооборота, которая существует в организации, позволит легко организовать исполнителей для своевременного отражения необходимых данных в учете.

Решение проблем ведения управленческого учета и составление внутренней отчетности отдано на откуп организациям и не регламентируется государством. При интегрированной системе организации управленческого и финансового учета записи, формирующие данные о расходах, «встраиваются» в систему финансового учета.

Международные стандарты бухгалтерского учета и практика их применения предусматривают различные варианты классификации расходов в зависимости от целевой установки и направлений учета. Под направлением учета расходов понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный контроль.

В условиях перехода к рыночной экономике значение управленческого учета расходов производства по центрам финансовой ответственности (ЦФО) существенно повышается. Обороты потребленных ресурсов в пределах каждого центра финансовой ответственности создают стоимость либо всей продукции организации, либо полуфабрикатов. Поэтому управленческий учет издержек производства должен быть одновременно ориентирован, во-первых, на калькулирование себестоимости отдельных видов продукции или полуфабрикатов в пределах центров финансовой ответственности, во-вторых,

на осуществление комплексного контроля за расходами по отдельным ЦФО.

Основной особенностью системы управленческой отчетности для целей внутреннего контроля является то, что она строится на данных финансовой отчетности составленной на известных уравнениях баланса, правилах двойной или одинарной записи, и, в общем-то, стандартных форматах финансовых отчетов. Но управленческая отчетность разрабатывается самими менеджерами и определяется конкретной ситуацией и требованиями внутреннего контроля.

2.6. Анализ систем внутреннего контроля расходов нефтеперерабатывающих организаций

Анализ существующих систем внутреннего контроля расходов ряда нефтеперерабатывающих организаций позволил выявить ряд недостатков в их организации и разработать рекомендации по их устранению. Так, например, в исследуемых организациях были созданы подразделения внутреннего контроля. Однако отчеты о проведении внутреннего аудита содержали зачастую только замечания о затруднениях в проведении проверки, отсутствии регламентированного документооборота или четкого разграничения обязанностей и ответственности должностных лиц. Причиной произошедшего является то, что собственник неверно определяет функции подразделения внутреннего контроля: в данном случае ему необходима не констатация факта непрозрачности деятельности организации, и не перечень ошибок в учете, а предложения о необходимых механизмах по повышению прозрачности.

На предприятиях холдингового типа управленческий учет во всех организациях ведется в соответствии с методиками, разработанными самостоятельно каждым предприятием, отсутствует единый подход к учету расходов, что затрудняет контроль. Для повышения эффективности внутреннего контроля были разработаны методики повышающие качество информационного обеспечения внутреннего контроля: юридическая структура организаций приведена в соответствие со структурой центров финансовой ответственности, разработана система сводной отчетности, внедрен

модифицированный план счетов (с использованием счета 32 «Расходы») и разработана методика калькулирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг), построен процесс планирования по центрам финансовой ответственности с закреплением ответственности за показатели за конкретными подразделениями.

2.7. Использование изменений раздела III «Затраты на производство»

Плана счетов бухгалтерского учета для целей формирования контрольных данных

Интеграция управленческого и финансового учета, а также аккумулирование контрольных показателей производится с использованием единого плана счетов, структура и степень детализации которого позволяет получать контрольные показатели в системе управленческого учета.

В разделе III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета содержатся только семь счетов с определенным содержанием, остальные 13 счетов не обозначены и организация может по согласованию с Министерством финансов РФ использовать свободные номера счетов.

Счета управленческого учета, на которых отражается аналитическая информация о текущих расходах производства, данная для их контроля по центрам ответственности и главное для калькулирования себестоимости в рыночных условиях составляют коммерческую тайну, строго оберегаемую от конкурентов и любых других заинтересованных лиц.

Предлагаемая в работе методика использования счета 32 «Расходы» позволяет использовать аккумулированную на нем информацию о расходах для контроля по центрам финансовой ответственности и статьям и элементам.

Методика распределения расходов со счета 32 «Расходы» предполагает дальнейшее закрытие расходов на счета капитальных вложений, прочих расходов и пр., поэтому применять к этому счету название «Затраты» некорректно, но в тоже время, в момент, когда расходы аккумулируются на счете 32 «Расходы» они не могут быть разделены по категориям и по сути

являются затратами текущего периода, т.е. учитывать их в разделе «Затраты» вполне правомерно.

Все расходы периода первоначально отражаются на счете 32 «Расходы», к которому открываются аналитические счета различных уровней (рис. 1).

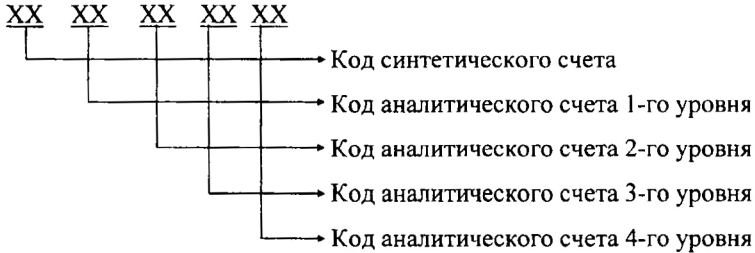


Рис. 1. Структура кодирования счета 32 «Расходы»

Для формирования контрольной информации вводятся аналитические счета 1-го уровня – определяют вид счета (первичный 00 – для первоначального учета расходов; вторичный 88 – для перераспределения расходов между ЦФО, калькуляционными статьями и видами готовой продукции (услуг); закрывающий 99 – для переноса расходов на счета финансового учета); аналитические счета 2-го уровня – разграничивают расходы по калькуляционным статьям; аналитические счета 3-го уровня – разграничивают расходы по элементам; аналитические счета 4-го уровня – разграничивают расходы по видам готовой продукции (работ, услуг).

Обязательными для заполнения являются коды центров финансовой ответственности или коды инвестиционных объектов (для расходов, осуществление которых связано с выполнением инвестиционных проектов).

Распределение расходов производится на основании проставления соответствующих кодов в первичных документах. Код ЦФО обязательно должны содержать все документы. При кодировании каждый центр финансовой ответственности имеет право ставить только свой код ЦФО. Это требование вызвано необходимостью обеспечить владельцам бюджетов полный контроль над своими расходами.

Отражение расходов на счете 32 «Расходы» осуществляется по

аналитическим показателям необходимым для контроля расходов по элементам, калькуляционным статьям и центрам финансовой ответственности и представляет, по сути, контроль бюджетов. Для контроля расходов в разрезе видов реализуемой продукции (работ, услуг) применяется процедура калькулирования себестоимости.

2.8. Контроль бюджетов и себестоимости готовой продукции на основе учетных данных

Себестоимость продукции (работ, услуг) является важной характеристикой деятельности организации и отражает расходы на производство данной продукции. Цель внутреннего контроля себестоимости готовой продукции – определение отклонений расходов по калькуляционным статьям от заданного планового или нормативного показателя, контроль внутреннего потребления услуг подразделениями организации.

Для определения величины расходов на тот или иной продукт в разрезе статей затрат применяется процедура калькулирования себестоимости. Суть предлагаемой методики калькулирования состоит в последовательном перераспределении расходов между центрами финансовой ответственности и агрегировании расходов по калькуляционным статьям. Процедура калькулирования себестоимости состоит из нескольких шагов, которые должны быть осуществлены последовательно.

На первом шаге информация о расходах формируется на счете 3200XXXX00 в разрезе аналитических счетов и с обязательным указанием кода ЦФО или инвестиционного проекта. Такая группировка обеспечивает контроль бюджетов руководителями ЦФО, т.к. детализация расходов полностью совпадает с бюджетом. Бухгалтерская запись имеет следующий вид: дебет счета 3200XXXX00 (ЦФО), кредит счетов 10, 70, 02 и др.

На втором шаге производится перераспределение расходов с использованием счета 32 аналитического счета 88 с аналитикой только по

статьям калькулирования и элементам расходов. В результате на аналитических счетах (аналитический счет 88) по дебету расходы группируются в разрезе ЦФО потребителей услуг и калькуляционных статей, по кредиту – все расходы ЦФО, оказавшего услугу (так же по статьям калькуляции). Перераспределение производится пропорционально базам распределения, количественным показателям, учтенным на забалансовых счетах (количество пара, воды, сырья и пр.). Такое перераспределение дает возможность контроля внутренних услуг, потребленных различными ЦФО и кроме этого обеспечивает возможность контроля нормативных расходов по статьям калькуляции. Это находит отражение в бухгалтерской записи: дебет счета 3288XX0000 (ЦФО_{потребитель услуг}), кредит счета Кт 3288XX0000 (ЦФО_{оказавший услугу}).

На третьем шаге формируются бухгалтерские записи для списания расходов на счета затрат бухгалтерского учета (20-29), расходов на капитальные вложения (08), расходов на демонтаж (91). При таком методе калькулирования соблюдается необходимая детализация расходов на счетах 20-29 и обеспечивается конфиденциальность данных управленческого учета. Бухгалтерская запись имеет следующий вид: дебет счетов 08, 20-29, 43, 90, кредит счета 3299XX00XX (ЦФО_{оказавший услугу}).

В такой проводке по кредиту указывается ЦФО, являющийся выпускающим для конкретного вида продукции (работ, услуг); для услуг, оказанных на сторону – ЦФО, оказавший эти услуги.

Списание расходов в дебет того или иного счета производится в зависимости от сущности ЦФО и видов готовой продукции (работ, услуг).

Порядок использования данных аналитических счетов, открытых к счету 32 «Расходы» для внутреннего контроля расходов, представлен на рис. 2.

В результате сумма расходов по закрываемому ЦФО на всех первичных и вторичных счетах не обнуляется. Все расходы, учтенные первоначально на первичных счетах, не списываются, а остаются в качестве справочной информации в разрезе ЦФО, на которых они возникли. Перенос данных на счета 20-29 осуществляется с помощью аналитического счета 3299XX00XX,

что позволяет сохранить данные в разрезе как элементов (на первичных счетах), так и статей расходов (на вторичных счетах).

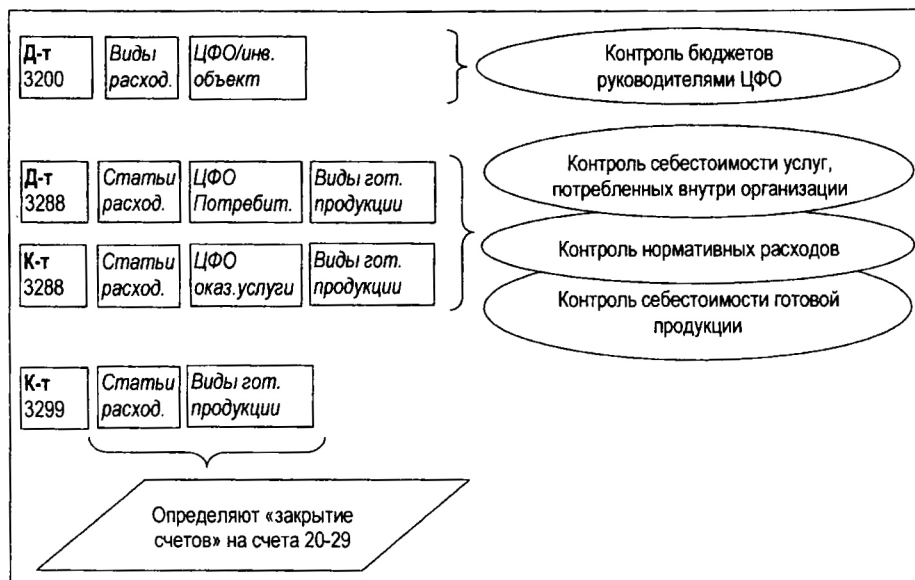


Рис. 2. Порядок использования данных аналитических счетов, открытых к счету 32 «Расходы» для внутреннего контроля расходов

2.9. Формирование системы отчетности для целей контроля расходов организации

Основной особенностью внутреннего контроля расходов для целей управления является то, что он строится на данных управленческой отчетности составленной на известных уравнениях баланса, правилах двойной или одинарной записи, и, в общем-то, стандартных форматах финансовых отчетов.

В диссертации разработана система отчетности, предназначенная для обобщения управленческой информации в организациях и в их структурных подразделениях всех уровней. Система отчетности представляет собой однопользовательское приложение, разработанное в среде Excel, и содержит функции автоматизированного управленческого анализа, проводящие взаимосвязку заполненных отчетных форм и учетных регистров, для контроля

целостности и корректности данных.

Система отчетности представляет широкие возможности для исследования и анализа расходов организации, формирования контрольных данных в виде различных ведомостей и форм.

Систематизированная в регистрах бухгалтерского учета (главная книга, ведомости, журналы-ордера) учетная информация является основой для заполнения других отчетных форм. Формы заполняются, начиная с расшифровок (Нематериальные активы (НМА), Основные средства (ОС), Капитальные вложения, Расшифровка выручки и себестоимости, Расходы в разбивке по элементам, Дебиторская задолженность), данные расшифровок аккумулируются в стандартные отчетные формы (Баланс, Отчет о прибылях и убытках). Формы-расшифровки обеспечивают детализацию данных, необходимую для внутреннего контроля. Увязка всех форм в единую взаимосвязанную систему обеспечивает необходимый уровень контроля корректности введенных данных, гарантирует единообразие представленных данных от различных организаций, формирует массив данных необходимых и достаточных для проведения контрольных мероприятий.

На рис. 3 представлен порядок согласования данных в системе отчетности. Представленная система решает основные задачи контроля, такие как сокращение цикла составления отчетности для контроля, улучшение качества и согласованности собираемой информации, устранение риска ошибок (арифметических и т.д.), единый формат собираемых данных, сбор информации для обеспечения процесса принятия управленческих решений.

Затраты отчетного периода (по элементам) ...	C +D +E +F +G +H +L											
Дебетовые обороты, итого												
Перемещение между счетами затрат												
производственные затраты												
внутризаводская перекачка (вторичные обороты)												
издержки обращения												
административно- управленческие затраты и расходы по ведению бизнеса												
коммерческие расходы												
Списано со счетов затрат га сч. 97 / списано на счета затрат со сч. 97												
Списание со счетов затрат на другие счета (сч. 43, сч. 10, сч. 90, сч. 08, сч. 91/99, сч. 76, сч. 86, на другие счета)			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Кредитовые обороты, итого								x	x	x	x	
Сальдо на конец периода												
Справочно: расходы прошлых лет, выявленные в отчетном году, в т.ч.								x	x	x	x	

Своевременное принятие управленческих решений на основе отчета о расходах организации по элементам обеспечивает регулирование остатков в незавершенном производстве, контроль за наличием и движением сырья и материалов, полуфабрикатов в производстве, себестоимости готовой продукции и услуг, потребленных внутри ЦФО.

Все показатели отчета связаны с планом. Отчетная форма предполагает отражение расходов для оценки деятельности каждого центра ответственности.

3. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Гречишникова И.Б. Формирование данных для внутреннего контроля расходов предприятий в системе управленческого учета // Вестник Московского Университета МВД России, 2008, №8, 0,30 п.л. (издание, рекомендованное ВАК)

2. Гречишникова И.Б. Внешние предпосылки развития системы внутреннего контроля российских коммерческих организаций. //Теоретические и методологические основы реализации концепции развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в российской федерации: Материалы научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института (13 декабря 2005г..). Секция аудита /под ред. проф. В.И. Подольского. – М., 2006, 0,34 п.л.
3. Гречишникова И.Б. Модель COSO на службе внутреннего аудита. //Совершенствование методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА: Материалы научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института (12 декабря 2006 г.). Секция аудита /под ред. проф. В.И. Подольского. – М., 2007, 0,28 п.л.
4. Гречишникова И.Б. Учетная информация в системе внутреннего контроля. //Экономика, социология и право, 2007, №11, 0,31 п.л.
5. Гречишникова И.Б. Концепция управленческого учета в системе внутреннего контроля. //Проблемы экономики, 2007, №6 (19), 0,43 п.л.
6. Гречишникова И.Б. Применение принципа начисления для контроля расходов текущего периода. //Стратегия развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в условиях социально ориентированной экономики в соответствии с МСФО и МСА: Материалы научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института (25 января 2008 г.) Секция аудита /под ред. проф. В.И. Подольского. – М., 2008, 0,25 п.л.

ЛР ИД № 00009 от 25.08.99 г.

Подписано в печать 12.03.2009. Формат 60×90 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman Cyt.
Усл. печ. л. 1,1. Тираж 100 экз. Заказ № 1100.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе
Всероссийского заочного
финансово-экономического института (ВЗФЭИ)
с оригинал-макета заказчика.
Олеко Дундича, 23, Москва, Г-96, ГСП-5, 123995

10²