

## РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ФОРМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ЭВОЛЮЦИИ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

© 2008 Н.А. Филевская\*

**Ключевые слова:** внутренний контроль, формы контроля, эволюция, акционерное общество, корпорации.

Показано, что эволюция акционерного общества является предпосылкой формирования современной корпорации в России. В контексте работы рассмотрены цели и функции организационных форм внутреннего контроля, проблемы и перспективы их развития.

В условиях экономических преобразований в стране рыночная среда стремительно меняется в сторону усиления конкуренции и перехода ее в форму гиперконкуренции; повышения неопределенности внешней среды; увеличения множества быстроизменяемых рисков; усиления чувствительности бизнеса к изменениям внешней и внутренней среды; увеличения объема бизнеса и его диверсификации; реорганизации компаний путем слияния или поглощения; интеграции отечественного бизнеса в транснациональные корпорации<sup>1</sup>.

В результате действия данных факторов повышается сложность бизнес-процессов и процессов управления компанией и, следовательно, усиливается роль контроля. Контроль как функция управления предполагает оценку и анализ эффективности результатов работы компании. При помощи контроля производится оценка степени достижения компании своих целей и необходимая корректировка намеченных действий. Контроль связывает воедино все функции управления.

Контроль (от фр. *comptroller* - проверка) - процесс, обеспечивающий достижение системой поставленных целей и состоящий из трех основных элементов:

- ◆ установление стандартов деятельности системы, подлежащих проверке;
- ◆ измерение достигнутых результатов и сравнение их с ожидаемыми результатами;
- ◆ корректировка управленческих процессов, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов<sup>2</sup>.

Определимся с понятием "внутренний контроль". До настоящего времени не выработан единый взгляд на содержание понятия

"внутренний контроль" организации. В литературе можно встретить разные определения внутреннего контроля, как: средство, функция, фактор, форма, вид деятельности, условие, метод, явление.

Используем определение, которое дано в методике Комиссии Тривея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway - американская организация, которая была создана в целях обеспечения более высокой степени надежности и достоверности информации, предоставляемой эмитентами на рынках ценных бумаг):

*Внутренний контроль* - процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другим персоналом организации, направленный на обеспечение разумной уверенности в том, что будут достигнуты цели организации по:

- ◆ эффективности и экономичности операций;
- ◆ достоверности финансовой отчетности;
- ◆ соответствию деятельности действующему законодательству.

Сущность внутреннего контроля компании раскрывается через его функции. *Основными функциями* внутреннего контроля корпорации является:

- ◆ *оперативная* - выявление нежелательных отклонений, предоставление своевременной, достоверной информации для принятия срочных решений. Позволяет мгновенно отреагировать на негативные внешние и внутренние факторы;
- ◆ *защитная* - обеспечение экономической безопасности в части сохранности ресурсов;
- ◆ *информационная* - обеспечение всех структурных подразделений информацией для

\* Филевская Наталья Александровна, соискатель, Ульяновский государственный технический университет.

принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта;

♦ *регулятивная* - разработка предложений по устранению выявленных отклонений. Способствует коррекции действий, управленческих решений, расширения “узких мест”;

♦ *превентивная* - предупреждение нежелательных отклонений и нежелательных последствий тех или иных действий. Внутренний контроль призван не только выявить недостатки (факты мошенничества, хищений, злоупотреблений), но и способствовать их устранению и недопущению в дальнейшем;

♦ *воспитательная* - воспитание у работников корпоративной культуры (неукоснительного соблюдения законности, четкого исполнения своих обязанностей и т.д.).

В развивающейся рыночной экономике действует взаимосвязанная система независимого (внешнего) аудита и управленческого (внутреннего) контроля и аудита.

По характеру подчиненности (взаимоотношений контролирующего и контролируемого субъектов) можно выделить следующие виды контроля: структурно-функциональный контроль и внутренний контроль и аудит.

*Структурно-функциональная форма* контроля предусматривает разработку специалистами организации, как правило, совместно с внешними аудиторами или консультантами комплекса нормативных документов, регламентирующих порядок взаимодействия ее структурных единиц и руководителей в области проведения контрольных мероприятий, составления документации по их результату, а также подготовке решений по устранению выявленных недостатков и контроля над их реализацией<sup>3</sup>.

При этом виде контроля осуществляется сплошное системное наблюдение за сохранностью и эффективным использованием всех видов материальных, финансовых и трудовых ресурсов на основе указаний и распоряжений руководства, проводятся проверки, по результатам которых принимаются управленческие решения, касающиеся тех или иных направлений деятельности отдельных подразделений и их специалистов.

Внутренний контроль и аудит обусловлен отношениями подчиненности (контрольное воздействие со стороны линейного или функционального руководителя).

Последний вид контроля существует в следующих организационных формах:

1) контрольно - ревизионная служба (управление);

2) ревизионная комиссия;

3) служба внутреннего контроля;

4) служба внутреннего аудита;

5) комитет аудита при Совете директоров.

В корпорации могут быть и другие службы контроля и аудита, предмет внимания которого не носит финансового характера. Например, отдел информатизации контроля и аудита, отдел экологического аудита, отдел аудита качества и другие. Предметом нашего исследования является финансовый контроль (в дальнейшем контроль).

Кроме перечисленных выше организационных форм, контрольную функцию осуществляет и служба экономической безопасности, и бухгалтерия, и юридический отдел, и служба организационного развития.

Наличие одной форм контроля не означает ненужности в других. Например, в компании может быть такой вариант: ревизионная комиссия и служба внутреннего контроля, при этом служба внутреннего контроля может выполнять функции контрольно-ревизионной службы и службы внутреннего аудита.

В рамках теории развития организации выявим этапы формирования системы корпоративного управления в России и определим соответствие организационных форм контроля этим этапам.

История появления акционерных обществ в форме синдикатов и трестов в советское время (1921-1923 гг.) связана с новой экономической политикой, что, в свою очередь, вызвало необходимость организации контроля в них. Введение Гражданского кодекса 1923 г. законодательно закрепило возникновение ревизионной комиссии как органа внутреннего контроля.

С ликвидацией акционерных обществ ревизионные комиссии в организациях остались. Дополнительно к ним функционировали органы народного контроля. Внутренний контроль в советское время был достаточно эффективным: масштабные злоупотребления пресекались.

Экономические и политические преобразования в Российской Федерации в начале 90-х годов привели к существенной перестройке системы контрольных органов. В ча-

ности, в 1990 г. были упразднены органы народного контроля<sup>4</sup>.

Предпосылкой формирования современной корпорации в России явилась эволюция акционерного общества. Началу этого процесса положили приватизация и акционирование государственной собственности.

В результате эволюции акционерного общества развивалась и совершенствовалась корпорация как форма организации предпринимательской деятельности. Мы считаем, что можно выделить пять этапов трансформации акционерных обществ в России в послеперестроечном периоде.

Этап 1 (начало 90-х годов - примерно 1995 г.). Проведенная приватизация и акционирование государственных предприятий способствовали восстановлению акционерных обществ, при этом состав собственников акционерных обществ возникал стихийно. Собственность предприятий стало принадлежать большому множеству акционеров (миноритарных владельцев акций). Поскольку в одном лице совмещались функции владения и управления, то полнофункциональной деятельности службы контроля не требовалось, то есть практически внутренний контроль в своей организационной форме отсутствовал. Однако, структурно-функциональный контроль, оставшийся от плановой экономики, продолжал существовать, хотя не столь эффективно.

Этап 2 (примерно 1995г. - конец 90х годов). Середина 90-х годов - начало интенсивного процесса перераспределения акционерной собственности в пользу мажоритарных акционеров, которые пытаются перехватить и/или упрочить контроль над организацией. Федеральный закон "Об акционерных обществах" от 26.12.95 № 208-ФЗ, законодательно закрепил обязательное избрание ревизионной комиссии российскими акционерными обществами. Задача комиссий состоит в проведении ежегодной проверки финансово-хозяйственной деятельности общества и подготовке соответствующего отчета для общего собрания акционеров.

Ревизионная комиссия подотчетна высшему органу управления - общему собранию акционеров.

Наряду с ревизионными комиссиями в обществах создаются контрольно-ревизионные службы, цель которых - недопущение неэф-

фективного использования ресурсов, выявление и предотвращение злоупотреблений.

Основные функции проверяющих - контрольная и информационная.

Контрольно-ревизионная служба оценивает преимущественно выполнение плановых показателей, произошедшие события и их последствия.

При оценке управленческой деятельности осуществляется проверка законности и правильности действий должностных лиц при осуществлении операций в соответствии с их функциональными обязанностями.

Применяемые виды проверок: документальные и комплексные ревизии, выборочные проверки сохранности активов и достоверности отчетности по результатам отчетных периодов.

Контрольно-ревизионная служба подчиняется высшему исполнительному руководству.

Этап 3 (примерно конец 90-х годов - начало 21 века). В конце 90-х гг. концентрация акционерной собственности достигла такого уровня, что появились группы собственников или один собственник, имеющие контрольный пакет акций (мажоритарные собственники). Осуществляется выход акционерных обществ на финансовые рынки, появляются стратегические партнеры в процессе привлечения инвестиций.

Начался процесс разделения функций владения и управления. Предприятия (приватизированные и вновь созданные) стали достигать значительных масштабов. Результатом данных процессов явились первые корпорации.

К рубежу 20-го и 21-го веков накопился значительный опыт злоупотреблений менеджмента и неэффективности работы компаний, который свидетельствовал о кризисе контроля, означающего снижение его надежности. Следовательно, возникла необходимость в организации таких форм контроля, которые позволяли минимизировать риски и повысить эффективность деятельности компаний. Это послужило началом появления службы внутреннего контроля, основной задачей которого является анализ бизнес-процессов с целью построения и поддержания эффективной системы внутреннего контроля.

Служба внутреннего контроля подчиняется линейному (операционному) руководству.

Этап 4 (начало 21 века - примерно 2005 г.). Основная доля средних и крупных акционер-

ных обществ трансформируются в корпорации. Доминирующим собственником становятся, как правило, внешние инвесторы, представляющие крупный, средний бизнес и иностранные компании. Происходит разделение капитала на капитал-собственность и капитал-функцию, следовательно, возникает потребность в компетентном и пользующемся доверием Совете директоров компании.

Для выполнения своих функций Совет директоров нуждается в объективном источнике информации о состоянии дел в компании. Совет директоров должен быть уверен, что менеджеры соблюдают свои обязанности по обеспечению достоверности отчетности, стараются минимизировать риски, выстраивают и поддерживают эффективные системы внутреннего контроля и управления. С этой целью в Совете директоров создаются комитеты по аудиту.

Вопросы создания и функционирования этих комитетов не регулируется российским законодательством. Информация о деятельности комитета по аудиту можно найти в Кодексе корпоративного поведения, подготовленной Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг (ФКЦБ) в 2000г.

В общем случае к основным функциям комитета по аудиту относятся:

- ◆ контроль за процессами и процедурами подготовки финансовой отчетности;
- ◆ контроль за надежностью и эффективностью систем внутреннего контроля и управления рисками;
- ◆ подготовка рекомендаций Совету директоров по вопросу выбора внешнего аудитора;
- ◆ обеспечение условий, необходимых для эффективного функционирования внутреннего аудита.

Поскольку комитет по аудиту не проводит проверок, то появляется необходимость создания службы внутреннего аудита.

Приведем определение внутреннего аудита, которое дает Международный Институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors): "Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективнос-

ти процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления".

Определение охватывает основные характеристики внутреннего аудита: независимость, объективность, совершенствование деятельности компании, предоставление гарантий и консультаций.

Таким образом, цель создания внутреннего аудита - повышение эффективности деятельности компании.

Основными функциями системы внутреннего аудита являются: контрольная, информационно-аналитическая, методологическая и консультационная.

Контрольная функция:

- 1) изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности СВК;
- 2) соблюдение законодательства, в том числе нормативно закрепленного порядка санкционирования проведения финансово-хозяйственных операций;
- 3) соблюдение внутренних регламентов, в том числе в части неперевышения полномочий;
- 4) соблюдение законодательных и нормативных требований к ведению бухгалтерского учета и формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 5) соблюдение законодательных и нормативных требований к налоговому учету и отчетности;
- 6) оценка целесообразности управленческих решений, принимаемых менеджерами;
- 7) проверка наличия и сохранности активов;
- 8) выявление резервов повышения эффективности;
- 9) взаимодействие с внешним независимым аудитом и внешними контролирующими органами.

Информационно-аналитическая функция:

- 1) информирование руководства о выявленных обстоятельствах и тенденциях;
- 2) экспертиза разрабатываемых управленческих решений;
- 3) анализ внутренних потоков материальных средств;
- 4) анализ исполнения планов и смет.

Методологическая и консультационная функции:

- 1) участие в разработке (анализе) применяемых методик бухгалтерского учета;
- 2) участие в разработке (анализе) применяемых методик налогового учета;

3) участие в разработке (анализе) эффективности работы системы управленческого учета;

4) участие в анализе и разработке тарифной политики;

5) консультирование подразделений организации по вопросам, входящим в компетенцию СВА.

Этап 5 (примерно с 2005г. по настоящее время). Современный этап развития корпорации. Он характеризуется следующими особенностями:

◆ корпорации начинают строго выстраиваться под требования мирового фондового рынка;

◆ внедряются кодексы корпоративного поведения, обязательства платить дивиденды в четком объеме от прибыли, вводятся независимые директора и т.д.;

◆ происходит интернационализация исполнительного менеджмента;

◆ корпорация открыта для инвестирования средств любого желающего стать ее совладельцем на определенных условиях, заранее понятных и гарантированных законом;

◆ растет качество корпоративных отношений, повышается прозрачность деятельности корпорации, структура ее собственников, внедряются международные стандарты финансовой отчетности

В корпорациях начинают функционировать аудиторские комитеты, которые взаимодействуют со всеми участниками процесса: периодические встречи, согласование задач и ответственности участников, обсуждение существенных вопросов финансовой отчетности и вопросов контроля компании.

В компаниях могут существовать различные организационные формы внутреннего контроля и аудита. Решение о количестве органов контроля и о формах контроля, в частности службы внутреннего аудита, принимают собственники или высшее исполнительное руководство компании

при условии делегирования соответствующих полномочий со стороны собственников. При решении учитываются следующие факторы для компании:

◆ разделение функции владения и управления;

◆ размеры и структурная разветвленность;

◆ уровень рисков, присущих деятельности компании;

◆ зрелость контрольной среды.

В настоящее время наблюдается интенсивное развитие корпораций. В России внутренний аудит становится важным инструментом эффективности корпоративного управления. Внутренний аудит ориентирован на перспективу, то есть проводит оценку и анализ будущих событий, которые могут неблагоприятным образом сказаться на деятельности бизнес - единиц и корпорации в целом.

Из вышеизложенного можно сделать следующие выводы. Предпосылкой формирования современной корпорации в России явилась эволюция акционерного общества. С эволюцией акционерного общества развиваются и совершенствуются организационные формы контроля. Каждый этап развития акционерного общества характеризуется повышением сложности управления и, следовательно, снижением надежности старой организационной формы контроля, что вызывало необходимость её реорганизации.

<sup>1</sup> *Филевская Н.А., Абаева Н.П.* Внутренний аудит как результат развития корпоративного управления // Вестн. ун-та. 2008. № 2. С. 125-128.

<sup>2</sup> *Бровкина Н.Д.* Основы финансового контроля: Учеб. пособие / Под ред. М.В. Мельник. М., 2007. 382 с.

<sup>3</sup> *Соколов Б.Н., Рукин В.В.* Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). М., 2007. 442 с.

<sup>4</sup> *Бровкина Н.Д.* Указ. соч.