Организация и методика внутреннего контроля расходов нефтеперерабатывающих организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Гречишникова, Ирина Борисовна

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Гречишникова, Ирина Борисовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

193

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Гречишникова, Ирина Борисовна

Введение.

Глава 1. Сущность внутреннего контроля расходов в контуре управления „ организацией.

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

1.2. Принципы организации внутреннего контроля расходов.

1.3. Субъекты и объекты внутреннего контроля расходов организации.

Выводы по главе.•.

Глава 2. Внутренний контроль расходов организации, основанный на данных управленческого учета.

2.1. Информационное обеспечение внутреннего контроля расходов организации.

2.2. Использование данных управленческого учета для внутреннего контроля.

2.3. Анализ систем внутреннего контроля расходов нефтеперерабатывающих организаций.

Выводы по главе.

Глава 3. Формирование контрольных показателей во внутренней отчетности центров финансовой ответственности.

3.1. Использование изменений раздела III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета для целей формирования контрольных данных.

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

3.3. Формирование системы отчетности для целей контроля расходов организации.

Выводы по главе.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организация и методика внутреннего контроля расходов нефтеперерабатывающих организаций"

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, A.C. Бакаев, В.В. Бурцев, Ю.А. Бабаев, Б.И. Валуев, М.А. Бахрушина, Э.А. Вознесенский, Н.Г. Гаджиев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, JI.M. Краморовский, О.С. Макоев, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, A.A. Савин, JI.B. 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 отчётов 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 отчётности, 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.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Гречишникова, Ирина Борисовна

Выводы по главе

Интеграция управленческого и бухгалтерского 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. Схема формирования контрольных данных на счетах управленческого учета основана на использовании для управленческого учета счета 32, на котором аккумулируется накопительная информация о расходах для контроля их по центрам финансовой ответственности и статьям.

Себестоимость продукции, работ, услуг является важной характеристикой деятельности организации. Себестоимость отражает расходы на производство продукта, работ, услуг. Цель контроля расходов методом калькулирования себестоимости - определение величины расходов производства на тот или иной вид продукта, работ, услуг, для контроля производственного процесса организации. В рамках данной работы разработана система отчетности, предназначенная для ввода управленческой информации в формы на предприятиях и их структурных подразделениях всех уровней. Система содержит функцию управленческого анализа, проводящую взаимоувязку заполненных форм, для контроля целостности и корректности данных. Структура и содержание форм, позволяют контролировать производственный процесс и принимать оптимальные управленческие решения.

Заключение

Главным результатом проведенного исследования, по мнению автора, является сформированное целостное представление о сущности внутреннего контроля в управлении организацией, что позволило определить контроль как одну из функций управления и сформулировать целевые установки и принципы построения внутреннего контроля в организации.

Другим важным аспектом работы является организация внутреннего контроля посредством управленческого учета с целью подготовки и выработки управленческих решений. Для этого была разработана методика учета расходов организации.

В последние годы рост отечественной экономики, быстрое развитие ведущих российский предприятий и их выход на международный уровень ведения бизнеса вывели на передний план вопрос повышения эффективности внутреннего контроля, потребовали принципиально новых подходов к пониманию сущности и содержания контроля. Еще недавно среди собственников и менеджеров российских предприятий не существовало определенного понимания роли внутреннего контроля и его места в структуре бизнеса. Созданные сравнительно недавно службы внутреннего контроля российских предприятий, мужественно преодолевая «детские болезни» роста, дефицит кадров, знаний, активно стремятся доказать полезность для своих предприятий, привнося «.системный, последовательный подход к оценке и улучшению эффективности процессов управления рисками, контроля корпоративногоуправления».

Как показала практика, внутренний контроль тесно связан с управлением организацией, поэтому рассмотрение понятия внутреннего контроля было начато с определения взаимосвязи контроля и управления организацией.

Был проведен анализ мнений различных ученых по этому вопросу и определено, что в настоящее время нет единства взглядов, одни считают, что контроль - неотъемлемая часть учетного процесса, другие объединяют его с экономическим анализом, однако найти в литературе доводы достаточные для того, чтобы объединить контроль с другими функциями управления найти не удалось. Автор поддерживает мнение тех ученых, которые выделяют контроль в самостоятельную функцию управления, приписывая ему собственный предмет и метод.

Для понимания сущности и содержания контроля были проанализированы определения, данные различными авторами. Был сделан вывод о том, что в большинстве научных исследований контроль рассматривается в следующих аспектах:

1. как функция, метод или форма исполнительно-распорядительной (управленческой) деятельности органов управления, их руководителей;

2. как совокупность приемов и способов (или форм и методов), применяемых органами управления;

3. как завершающая стадия управленческого процесса;

4. как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений;

5. как система наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от заданных параметров.

По вопросу внутреннего контроля, как составной части контроля, были изучены труды российских и зарубежных авторов и обнаружено, что в настоящее время практическое использование контроля в управлении организацией достаточно обширно освещено в литературе, что же касается научного взгляда, то можно однозначно заявить о недостатке комплексных научно-практических разработок и отсутствии необходимого единства в трактовке ряда теоретико-методологических вопросов.

В качестве вклада автора в исследование этой проблемы можно отметить, то, что в работе была предпринята попытка дать определение внутреннего контроля с точки зрения расположения и взаимоотношений субъекта и объекта контроля, выделены основные цели и задачи внутреннего контроля.

В работе рассматривался внутренний контроль как расходов по обычной деятельности, так и операционных и внереализационных, сюда же относились капитальные расходы и расходы будущих периодов. Такой подход был предпринят в связи с тем, что к расходам в рамках данной работы относятся расходы по обычной деятельности, которые являются расходами текущего периода. Но при правильной классификации часть расходов текущего периода может быть (и должна быть) отнесена на другие виды расходов (например, капитальные), этим обусловлена необходимость комплексного подхода к контролю расходов, внутренний контроль должен охватывать также операционные и внереализационные, капитальные расходы и даже расходы будущих периодов. Именно такое широкое информационное пространство позволяет осуществлять контроль финансового результата деятельности организации.

По мнению автора, особую актуальность в условиях развития рынка приобретают принципы контроля, позволяющие реализовать его цели и задачи. Проблема определения принципов контроля в теоретическом, методическом и практическом аспектах пока недостаточно разработана.

Для решения этой проблемы в работе были выделены основные пользователи внутреннего контроля и проанализированы их требования к системе внутреннего контроля. Сделанные выводы позволили рассматривать контроль не только с точки зрения достоверности финансовой отчетности, отсутствия фактов мошенничества, и соответствия действующему законодательству, но и в первую очередь с точки зрения экономичности и эффективности бизнеса.

Можно выделить две принципиальные позиции по этому вопросу.

Следствие первой позиции — рассмотрение внутреннего контроля как некого обязательного, но не очень эффективного элемента системы управления бизнесом. Согласно второй позиции (которая совпадает с мнением автора), система внутреннего контроля должна ориентироваться не только на подтверждение достоверности финансовой отчетности, но и на повышение эффективности и экономичности операций. В связи с этим выделяются так называемые «формальную» и «неформальную» части системы внутреннего контроля.

В связи с этим мы считаем (и подтверждение этому было найдено в трудах многих российских и зарубежных авторов), что принципы контроля можно подразделить на общепринятые и специфические. При этом следование этим принципам позволит удовлетворить потребности различных пользователей, обеспечит следование основным целям и задачам внутреннего контроля.

Среди общепринятых следует выделить: принцип законности, постоянства и своевременности сообщения об отклонениях, системности, разделения обязанностей, разрешения и одобрения и пр.

Важную роль в рационализации организации внутреннего контроля играют специфические принципы, к которым, как мы считаем, относятся: принципы решения новых задач, в том числе внедрения новой вычислительной техники на новой организационной структуре предприятия; принцип системного методологического подхода к подготовке контрольной информации; принцип типизации и единства информационной базы всех задач внутреннего контроля.

В разработках по проблемам контроля, и в частности внутреннего контроля, к сожалению, вопросы выбора и классификации его объектов рассматриваются недостаточно. В связи с этим в работе был предложен нетрадиционный подход к выделению объектов внутреннего контроля.

Объектами внутреннего контроля принято считать то, что подлежит проверке и что образует достаточно большое многообразие. Объектами контрольной деятельности в части контроля расходов организации, как правило, выступают ресурсы, процессы, виды деятельности, действия лиц, ответственных за обеспечение сохранности, за соблюдение законности совершаемых операций, за достоверность финансовой отчетности. По нашему мнению такой подход имеет место, т.к. обеспечивает выполнение задач и целей «формальной» системы внутреннего контроля.

Кроме этого, для обеспечения управленческой эффективности в работе предлагается в качестве объекта внутреннего контроля выделить методику учета расходов, т.к. выбор методических принципов учета влияет на достоверность финансовой отчетности. Пользователи должны получать реальную картину финансово-экономического положения организации, а зачастую неверный выбор методики учета влияет на обоснованность принятия управленческих решений. Так, например, при учете расходов на капитальное строительство очень важно объективно оценить расходы труда на это строительство. Здесь ключевую роль будет списание расходов на оплату труда строителей на капитализируемые расходы, а не расходы по обычным видам деятельности. Такая методика позволит более тщательно рассчитать стоимость инвестиционного проекта и не завысить расходы на производство.

Информация играет важную роль в обществе, она связывает между собой различные материальные и интеллектуальные виды деятельности людей и выступает важнейшим ресурсом жизнедеятельности. При этом характерной особенностью этого вида ресурсов, в отличие, например, от природных, является то, что он не только не убывает со временем, но и постоянно нарастает, создавая тем самым условия для накопления опыта, способствуя выработке и принятию эффективных управленческих решений.

Кроме рассмотрения информационной базы внутреннего контроля расходов, в работе были определены основные требования, предъявляемые к информации, необходимой для внутреннего контроля. По нашему мнению, суть требований, которым, прежде всего, должна удовлетворять информация с позиции внутреннего контроля, состоит в том, чтобы она была понятной, уместной, достоверной, сопоставимой.

Соотношение между полезностью и затратами так же является требованием к системе, но по мнению автора это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.

Проанализировав эти требования, был сделан вывод о том, что система бухгалтерского/управленческого учета является, по сути, основой информационного обеспечения внутреннего контроля. Вместе с тем предприятия используют учетную информацию во внутреннем контроле, на наш взгляд, недостаточно. В то же время, необходимо отметить, что на предприятиях слабо используют возможности внутреннего контроля для совершенствования самойучетной работы.

Динамизм современной экономики, диктующий необходимость постоянного совершенствования управления, требует, чтобы результаты учета и отчетности в максимальной степени отвечали интересам комплексного текущего и последующего контроля. Эту задачу нельзя решить путем внесения отдельных частных изменений в сложившуюся систему учетной информации. Необходима такая качественная ее перестройка, при которой максимальная контрольная содержательность получаемых данных была бы неотъемлемой частью учета. Именно так обстоит дело, когда учетная (и в определенной мере плановая) информация о расходах организуется путем интеграции в методику бухгалтерского учета.

Разработка метода такой интеграции является основной целью диссертационной работы.

Следует заметить, что одним из ключевых моментов построения системы информационного обеспечения внутреннего контроля расходов является унификация ведения бухгалтерского/управленческого учета на различных объектах контроля в рамках единой хозяйственной единицы. В результате такой унификации схожие коммерческие бизнес-процессы и операции на всех объектах контроля будут отражаться одинаковым образом, что упростит процесс консолидации и позволит руководству получать более точную и своевременную информацию для контроля и принятия производственных, стратегических и тактических решений.

Большое значение для правильной организации контроля расходов имеет их научно обоснованная классификация.

Международные стандарты бухгалтерского учета и практика их применения в России предусматривают различные варианты классификации расходов в зависимости от целевой установки и направлений учета. Под направлением учета расходов понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией контрольных процедур в определенном бизнес-процессе.

Результат процедуры внутреннего контроля, в ходе которой фактические результаты сравниваются с запланированными величинами, называют контролем за исполнением бюджета. Он^ представляет собой контроль деятельности взаимосвязанных подразделений различных уровней управления, рассматриваемых в качестве центров финансовой ответственности (ЦФО). Не только отчет об исполнении бюджета, но и другие формы внутренней отчетности базируются на соблюдении двух принципов. Во-первых, внутренняя отчетность содержит только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного центра финансовой ответственности (например, расходы) и на динамику которых он может оказывать влияние. Во-вторых, отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям.

Большинство руководителей не имеют времени изучать детализированные бухгалтерские отчеты и искать проблемные области, поэтому такие отчеты наряду с суммарными величинами должны указать статьи, по которым отмечены особо плохие или особо хорошие результаты.

Для пояснения этих статей может приводиться расшифровка, показывающая причины возникших отклонений, принятые меры, и другая необходимая информация. Таким образом, отчетность по центрам финансового учета играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике расходов.

В качестве основного объекта для внедрения положений настоящей работы выбрана одна из крупнейших организаций нефтяного сектора ОАО «ТНК-ВР», основными направлениями деятельности которого являются добыча и переработка нефти. Построение системы внутреннего контроля на всех предприятиях группы было начато в 2006 году посредством применения методик описанных в данной работе. А именно, на всех предприятиях группы ТНК-ВР внедряется система внутреннего контроля, ориентированная на контроль бизнеса. В качестве «пилотного» проекта выбран процесс контроля расходов, как одного из самых значимых и при этом проблемном участке финансово-экономической деятельности предприятия. В связи с этим все предприятия переходят на учет расходов в соответствии с Едиными корпоративными учетными принципами, с использованием Единого корпоративного плана счетов, в учете выделяются контрольные единицы (ЦФО), производится интеграция внутреннего контроля в бухгалтерский / управленческий учет.

Основной целью применения Корпоративных учетных принципов является усиление контроля за формированием издержек производства по видам в разрезе отдельных экономических элементов, а единообразие учета на всех предприятиях группы позволит оценить рентабельность производств в различных регионах, влияние внешних условий на производственные издержки. С 01.01.2007г. внедрение Единых корпоративных принципов учета проведено на ЗАО «Рязанская нефтеперерабатывающая компания» на примере, которого в работе рассматриваются основные принципы построения системы внутреннего контроля в ОАО ТНК-ВР.

Проведя анализ существующей системы внутреннего контроля расходов был сделан вывод о том, что для повышения инвестиционной привлекательности бизнеса руководству ТНК-ВР необходимо организовать систему внутреннего контроля, а именно привести в порядок юридическую структуру, формировать сводную отчетность, обязать все предприятия группы использовать единый план счетов и разработать методику учета, которая позволит отражать расходы предприятия в соответствии с их экономической сущностью.

Особое внимание следует уделить влиянию организационно-функциональной структуры предприятия на состояние внутреннего контроля. В связи с этим в ЗАО «РНПК» идет перестройка на формирование структуры предприятия на основе матричной модели. При этом функциональные подразделения наделяются максимумом прав и ответственности. Функциональные отделы и производства рассматриваются как центры финансовой ответственности, а каждый проект капитальных вложений учитывается как центр инвестиций.

Основным преимуществом использования матричной модели является то, что менеджеры соответствующих подразделений сами осуществляют контроль расходов и качества выполняемых работ, эффективности использования трудовых, материальных и денежных ресурсов и, кроме того, контролируют расходы на содержание собственных отделов и служб.

Менеджеры инвестиционных проектов контролируют их осуществление различными исполнителями внутри и вне предприятия, курируют сроки выполнения соответствующих работ, доходы, расходы и прибыль по каждому проекту.

Однако следует заметить, что функционирование такой системы предполагает наличие высокопрофессионального управленческого персонала и согласованности целей и интересов организации в целом и ее отдельных структурных подразделений. Кроме того, действия каждого руководителя должны быть строго регламентированы и ограничены его должностными обязанностями, иначе, существует вероятность потери контроля управленческих решений на более низких стадиях.

Детальный анализ системы бюджетирования показал, что реальная система бюджетирования в организации отсутствует, т.к. организация хоть и разделена на ЦФО (или идет переход на такую структуру) процесс планирования построен без разделения на ЦФО, без закрепления ответственности за показатели за конкретными подразделениями. Для решения этих проблем необходимо разработать нормальную систему бюджетирования, которая будет функционировать в полном соответствии с методикой учета фактических показателей и формировать показатели деятельности каждого подразделения. В дальнейшем система финансовых показателей может быть дополнена нефинансовыми для получения системы сбалансированных показателей.

Суть предложенной в работе методики контроля расходов состоит в устранении указанных недостатков и оптимизация учета расходов для формированя контрольных данных.

Для обеспечения интеграции был специально разработан план счетов бухгалтерского учета и учетные принципы.

В результате введения единого унифицированного плана счетов, схожие коммерческие бизнес-процессы и операции на всех предприятиях группы ТНК-ВР отражаются одинаковым образом, что упрощает процесс контроля расходов всех предприятий группы ТНК-ВР и позволяет менеджменту получать более точную и своевременную информацию для принятия производственных, стратегических и тактических решений.

Достигаемое единообразие отражения состояния элементов финансовой отчетности предприятий группы ТНК-ВР представляет собой основу для проведения более подробного контроля результатов хозяйственной деятельности и сравнения предприятий.

Согласно разработанной методике, для контроля расходов по обычным видам деятельности на предприятии используется счет 32. Контроль ведется в разрезе ЦФО, а также статей расходов. Такая детализация позволяет получить разрез данных, оптимальный, для формирования основы проведения контроля результатов хозяйственной деятельности. Прочие расходы (операционные и внереализационные), а также чрезвычайные расходы и расходы будущих периодов контролируются на основании данных в соответствии с классической схемой бухгалтерского учета, т.е. с использованием счетов 91, 99, 97.

Важную роль подобная группировка расходов играет для контроля расходов путем калькулирования себестоимости. Выделение расходов структурных подразделений (ЦФО), по различным статьям позволяет применить принцип закрытия основанный на перегруппировке расходов между общехозяйственными и вспомогательными ЦФО с последующим распределением на ЦФО основного производства. Такая методика позволяет выделить расходы различных подразделений, а следовательно обеспечивает контроль бюджетов и существенно облегчает выделение коммерческих и управленческих расходов для контроля производственной себестоимости. К достоинствам данного метода можно также отнести возможность отнесения расходы профильных подразделений непосредственно на те объекты, над созданием которых они работают, например расходы отдела снабжения увеличивают стоимость запасов, а расходы отдела капитального строительства относятся на увеличение стоимости инвестиционных объектов.

Логическим завершением внедрения любого метода контроля является получение информации. Основными направлениями формирования контрольных данных являются:

- отчетность - формирование данных для головной Компании, используемых в контроле деятельности;

- планирование - составление и контроль выполнения бизнес-плана, а также бюджетов различных уровней.

Отчетность, составленная в соответствии с предложенной схемой учета: о является более полной и не противоречивой; о позволяет прослеживать происхождение представленных в ней данных до первоисточника; о предоставляемые разными подразделениями данные по одним и тем же вопросам не вступают в противоречие и существенно не отличаются друг от друга; о достоверность приводимых в отчетах данных не сложно проверить.

Учитывая вышесказанное, она может обеспечить все потребности в информационном обеспечении внутреннего контроля с высокой степенью достоверности.

Но, несмотря на то, что данная методика внутреннего контроля является достаточно эффективным средством планирования и прогнозирования деятельности организации ее внедрение несет очень большие затраты, очень часто встает вопрос о невозможности соблюдения одного из основных принципов организации внутреннего контроля «Баланс между полезностью и затратами».

Но все же внедрение управленческого контроля позволило сократить более чем в 3 раза скорость реагирования на изменения ситуации на предприятии, отклонение от намеченных целей, повысить ее прозрачность и достоверность. Так, если раньше данные предоставлялись, в основном, укрупненно, без расшифровки по составляющим, то сейчас стало легко проверить каждую операцию, в связи с чем оказалось практически невозможным сокрытие или искажение информации. В настоящий момент каждый из пользователей центрального аппарата имеет возможность самостоятельно сформировать необходимые ему данные, не запрашивая их у других подразделений (при этом контроль доступа обеспечивает нужную степень безопасности). Это дало возможность также снизить нагрузку на нижние звенья управления предприятия в части подготовки отчетной информации и позволило им больше времени уделять исполнению своих прямых производственных обязанностей. Руководители предприятия получили возможность выявить оптимальные пропорции между постоянными и переменными расходами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск. Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, пользуясь данными бухгалтерского/управленческого учета, могут обеспечить более глубокий контроль финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Гречишникова, Ирина Борисовна, 2009 год

1. Аксененко А.Ф., Новиков В.В., Полякова С И . Внутрихозяйственный расчет: ответственность и оценка результатов. — М.: Экономика, 1988. -239 с.

2. Андреев В.Д. Внутренний аудит. - М.: финансы и статистика, 2003. - 464 с.

3. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с : ил.

4. Дефлиз Ф.Л., Дженик Т.Р., В.М. СГРейлли, М.Б. Хирш Аудит Пер. с англ. Под. Ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.

5. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйственного субъекта: Учеб. Пособие. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 80 с.

6. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Информационно-издательский дом. «ФИЛИНЪ», 1996. - 472 с.

7. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит: в 2 ч. — М.: Бухгалтерский учет, 1994, - ч.1- 128 с.

8. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. - М.: Финансы, 1989. - 256 с.

9. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. - М.: Дело ЛТД, 1993. - 272с.

10. Биренберг Б.М. Сущность общей функции контроля // Социалистический контроль: Методы и проблемы. - Киев: Наукова думка, 1985.-С 49-61.

11. Бобыр СИ. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий.-М.: Высшая школа, 1975.-232с.

12. Богатко А.Н. Система управления развитием предприятия (СУРП). - М.: Финансы и статистика, 2001. -240с.

13. Бригхем Ю., Ганенски А. Финансовый менеджмент: Полный курс: В 2т. / Пер. с англ. под ред. В.В. Ковалева. - СПб.: Экономическая школа, 1997.-Т. 1.-497 с.

14. Брусенцова В.И. Нормативный учет затрат в непрерывных производствах: Учеб. пособие. М.: Экзамен, 2002. -160с.

15. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: Экзамен, 2000. - 320с.

16. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы сбыта готовой продукции. - М.: Информационно-внедренческий центр "Маркетинг", 1999. -48 с.

17. Бурцев В.В. Управленческий контроль как система // Аудиторские ведомости .- 2001. - № 5. - 13.

18. Бутынец Ф.Ф. Проблемы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. - Киев: У СХА, 1979,- 34с.

19. Быкадоров Н.А. Нормативный метод учета и калькулирования продукции. М.: Финансы, 1974. -152с.

20. Бычкова СМ. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 1998.-176 с.

21. Валуев А. Механизм управления хозяйственной организации. - М.: МЭСИ, 1981.-70 с.

22. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. М.: ЗАО Финстатинформ, 2000. - 399с.

23. Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. - М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000.- 192с.

24. Видяпин В.Г., Барсукова И.В. Теория финансово-хозяйственного контроля. - М.: МИНХ, 1988. -166 с.

25. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль за деятельностью промышленных предприятий. - Л.: Изд-во ЛГУ, 1985. -157 с.

26. Ворст И., Ревентлоу П. Экономика фирмы: Пер. с датского А.Н. Чеканского, О.В. Рождественского. - М.: Высшая школа, 1994. - 272 с.

27. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика,- М. : Финансы и статистика, 2002.-352с.

28. Головизнина А.Т., Архипова О.И. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. -М.: Кнорус, 2003. -184с.

29. Гришина О.В. Управленческий учет: затраты по обычным видам деятельности. //Аудиторские ведомости.- 2003.-№8.-С61-65.

30. Гудмен СР. Функции контролеров и казначеев// Контроллинг. - 1991.- №4.-С. 43-53.

31. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. - М.: Русский язык, 1980 .-Т.З.- 431 с.

32. Данилевский Ю.А. Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. - М.: Бухгалтерский учет, 1996. - 144с.

33. Данилевский Ю.А., Шапигузов СМ., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учеб. пособие.-2-е изд., перераб. и доп.- М.: ИД ФБК -ПРЕСС, 2002.

34. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ; предисл. А. Стукова. - М.: Финансы и статистика, ФНИТИ, 1992.-240 с.

35. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. А. Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. - 560 с: ил.

36. Егорова К. Контроль и ревизия в бытовом обслуживании: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 1990. - 208 с.

37. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. - М.: Финансы и статистика, 1992. -192 с: ил.

38. Ерофеева В.А., Принцева А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит в системе управления организацией в условиях становления рыночных отношений: Учеб. пособие. - СПб.: Изд-во СПб У ЭФ, 1995.-60 с.

39. Ивашкевич В.Б. Организация и методы аудита бухгалтерской отчетности: Учеб. пособие. -Казань: Изд-во КФЭИ, 1995. -148 с.

40. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. -1999.-№ 4. - 99-102.

41. Мизиковский Е.А. Нормативная база в управленческом учете // Бухгалтерский учет. -1996. - №5. - 17-25.

42. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность//Бухгалтерский учет. - 1995. -№8. -С.42

43. Мишин Ю.А. Управленческий учет. - М.: Дело и Сервис, 2002.- 176с.

44. Мюллер Г., Гернон X., Минк Т. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 136 с: ил.

45. Гаджиев Н.Г., Наринский А.С Контроль в условиях рыночной экономики.- М.: Финансы и статистика, 1994.- 176с: ил.

46. Нидлз Б., Андерсон X, Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 496 с: ил.

47. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет -М.: Эдиториал УРСС, 2001,-ЗЗбс.

48. Николаева А. Особенности учета затрат в условиях рынка : система «директ-костинг».-М.: Финансы и статистика, 1993 .-128с.

49. Николаева А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. - М.: Аналитика - Пресс, 1997. - 144с.

50. Николаева А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике //Бухгалтерский учет. -1996. - № 1.-С.26-32; №3. - 28-29.

51. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории: Учеб. пособие. СПб: Питер, 2002.- 160с.

52. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. - М.: ТОО "Интелтех", 1996.-151 с.

53. Ожегов СИ. Словарь русского языка: Около 60 000 слов и фразеологических выражений. 25-е издание. 2008. - 1328 с.

54. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др. - М.: Финансы и статистика, 1991.-224 с: ил.

55. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). - М.: ИНФРА-М, 2006. - 279 с.

56. Палий В.Ф. Организация управленческого учета -М.:Бератор -Пресс, 2003 .-224с.

57. Палий В.Ф. Основы калькулирования.- М.: Финансы и статистика, 1987. -288с.

58. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета //Бухгалтерский учет. - 2000. - № 17.-С.58-

59. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого и анализа: Краткий курс-СПб: Питер, 2002. - 176с.

60. Подольский В.И. Аудит. Юнити-Дана. 2008г. - 744 с.

61. Подольский В.И., А.А. Савин, Л.В. Сотникова. Основы аудита. 2008. - 160 с.

62. Попова Т.Д., Шмельцер Л.А., Черная А.А. Внутренний контроль и аудит издержек. Феникс. 2005. - 224 с.

63. Проблемы внутреннего аудита /Максимова Г.В., Шишлянникова Л.П. - Иркутск: ИГЭА, 1998. - 130 с. Деп. в ИНИОН РАН №53405.

64. Просветкин Е.Д., Чекин В.Д., Васильева М.В. Ревизия и контроль. - М.:ВЗФЭИ, 1989.-102 с.

65. Радионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учеб. - М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.-320с.

66. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер.с англ. / Под ред. В.А. Микрюкова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 616с.

67. Рахман 3., Шеремет А. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. -М.: ИНФРА-М, 1996.-272с.

68. Россия в цифрах: Крат. стат. сб. / Госкомстат России. - М.: Финансы и статистика, 1996. - 400 с.

69. Савин А.А. Ж.А. Кеворкова. Судебно-бухгалтерская экспертиза. Вузовский учебник. 2008. - 128 стр.

70. Системный анализ в экономике и организации производства: Учеб. / А. Валуев, В.Н. Волкова, А.П. Градов и др.; Под общей ред. А. Валуева и В.Н. Волковой. -Л.: Политехника, 1991. -398 с: ил.

71. Системный подход к организации управления / Б.З. Мильнер, Л.И. Евенко, B.C. Рапопорт - М.: Экономика, 1983. - 224 с.

72. Скоун Т. Управленческий учет. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 224с.

73. Смекалов П.В., Терехов А.А., Терехов М.А. Теория и практика аудита: Учеб. пособие. - СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского агроуниверситета и АОЗТ "Балтийский аудит", 1995. - 218 с.

74. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. - М.: Финансы и статистика, 2004.- 448с.

75. Соколов Я.В. Основы аудита: Учеб. -М.: Бухгалтерский учет, 2000.

76. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. - Воронеж, 1993. -Ч. 1-160 с; Ч. 2.-160 с.

77. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. -М.: ЗАО Финстатинформ, 2001.-23 9с.

78. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. - М.: Финансы и статистика, 1987. - 127с.

79. Терехов А.А.. Аудит. -М.: Финансы и статистика, 1998. - 512 с.

80. Ткач В.К, Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 160 с: ил.

81. Томпсон А.А., Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент: Пер. с англ. - М: ЮНИТИ, 1998. - 576 с.

82. Тэрли Ст. Внутренний и внешний аудит и управление // Контроллинг. - 1991-№4.-С. 100-148.

83. Управленческий учет: Учеб. пособие: Под ред. А.Д. Шеремета. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1999.-512 с.

84. Хамидуллина Г.Р. Управление затратами. - М.: Экзамен, 2004. - 352с.

85. Хасанов Б.А. Система финансового контроля и внутренний аудит. //Аудиторские ведомости .- 2003. - №3. -С.49-51.

86. Холт Р. Основы финансового менеджмента: Пер. с англ. - М.: Дело, 1993. - 128 с.

87. Черноморд В.П. Организация и проведение ревизий. - М.: Финансы и статистика, 1985. -157 с.

88. Шохин СО. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. - М.: Финансы и статистика, 1999.- 147с.

89. Штейман М.Я., Гайдуцкий П.И. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях. - М.: Агропромиздат, 1990. -143 с.

90. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. - М.: Дело и Сервис, 2001. - 544с.

91. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. A.M. Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 560 с: ил.