

УДК 338.012

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРИКОРПОРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХОЛДИНГОВОГО ТИПА

Кучерова Е.В.¹, Понкратова Т.А.¹, Тюленева Т.А.¹, Черепанова Н.А.³

¹ Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева

² Открытое акционерное общество «СУЭК-Кузбасс»

Аннотация.

Организация эффективного внутрикорпоративного контроля, корректное определение места и роли его в системе управления российских предприятий имеет огромное значение, особенно в части разработки методов количественной оценки эффективности контрольной деятельности. Процесс управления деятельностью предприятия на основе внутреннего контроля требует не только централизованного руководства, но и формирования определенной системы бизнес-процессов. В статье описываются сущность и содержание инновационного подхода к оценке эффективности внутрикорпоративного контроля предприятий холдингового типа, который заключается в последовательном применении методик его организации и оценки. Обосновываются необходимость разработки механизма и инструментов оценки эффективности на основе реализации отдельных функций управления, а также интегральной оценки эффективности внутрикорпоративного контроля. Представлена апробация предложенной методики оценки на примере одного из угледобывающих предприятий холдингового типа.

Информация о статье

Принята 01 июня 2017

Ключевые слова:

внутрикорпоративный контроль, механизм организации, оценка эффективности, бизнес-процессы

DOI: 10.26730/2587-5574-2017-1-76-89

THE EVALUATION OF EFFICIENCY OF INTERNAL CORPORATE CONTROL AT HOLDING ENTERPRISES

Elena V. Kucherova¹, Tatiana A. Ponkratova¹, Tatiana A. Tyuleneva¹, Natalia A. Cherepanova²

¹ T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University

² Open joint stock company "SUEK-Kuzbass"

Abstract.

The organization of effective internal corporate control, the correct definition of its place and role in the management system of Russian enterprises is of great importance, especially with regard to the development of methods of quantity effectiveness of control activities. The process of enterprise management based on internal control requires not only centralized management, but also the formation of a definite system of business processes. The article describes the essence and content of the innovative approach to the evaluation of efficiency of internal corporate control of holding type enterprises, which means the consequent application of its organization and evaluation methods. The necessity of development of tools and mechanism for evaluating the efficiency is based on the implementation of individual management functions. The integral evaluation of the internal control efficiency is substantiated in the paper. Approbation of the proposed evaluation methodology is presented by the example of one of the coal-mining enterprises of the holding type.

Article info

Received June 01, 2017

Keywords:

internal corporate control, organization mechanism, efficiency assessment, business processes.

Эффективность функционирования хозяйствующих субъектов, в том числе и холдингов, во многом зависит от грамотно организованного внутрикорпоративного контроля, так как он призван выявлять и предупреждать недостатки и нарушения, способствовать их своевременному устранению. Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ регламентирует, для большинства экономических субъектов, обязательность организации внутреннего контроля. Исходя из этого, значение внутреннего контроля, как одной из функций управления предприятием, постоянно воз-

растает. При этом внутрикорпоративный контроль можно охарактеризовать как процесс управления деятельностью корпорацией с целью обеспечения эффективности и экономичности операций, достоверности отчетности и соответствия деятельности действующему законодательству, т.е. результативного использования ее ресурсов, сохранности ее активов, соблюдения требований законодательства [15].

Необходимость повышения эффективности внутрикорпоративного контроля, обусловленная особой ролью контроля в деятельности корпорации, определяет необходимость разработки теоретических, методологических и практических основ его оценки, что особенно актуально и для частного инвестора и для крупного акционерного общества [13].

Механизм управления предприятием представляет собой систему основных элементов регулирующий процесс разработки и реализации управленческих решений в определенной области. В структуру системы управления предприятием входят такие элементы, как: рыночный механизм регулирования деятельности предприятия, государственное нормативно-правовое регулирование деятельности предприятия, внутренний механизм регулирования отдельных аспектов деятельности, система конкретных методов и приемов осуществления управления деятельности и оценки их эффективности. Внутренний механизм регулирования отдельных аспектов управления, включающий, в том числе внутрикорпоративный контроль, формируется в рамках самого предприятия, соответственно регламентируя те или иные оперативные управленческие решения [5]. Отдельные из этих аспектов регулируются уставом предприятия и разработанной на предприятии стратегией и целевой финансовой политикой по отдельным направлениям деятельности. Исходя из этого, одной из основных задач повышения эффективности уровня управления является разработка механизма организации и оценки эффективности, применяемого внутрикорпоративного контроля.

Все известные подходы к организации и оценке внутреннего контроля основаны на различных методологических подходах, которые недостаточно теоретически обоснованы [7]. Организация внутрикорпоративного контроля затруднена в силу нечеткости формулировок, определяющих содержание данного вида контроля в нормативных актах и недостаточности методических рекомендаций его осуществления, несмотря на наличие законодательных требований об организации внутреннего контроля и рекомендаций Минфина по организации и осуществлению внутреннего контроля, совершаемых фактов хозяйственной деятельности, ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности. В зарубежной практике внутренний контроль получил широкое распространение [9], но в России немногие финансовые директора и собственники предприятий осознают его необходимость.

Это объясняется тем, что эффект от внедрения процедур внутреннего контроля не всегда может быть получен мгновенно и трудно поддается количественной оценке. Руководители должны понимать, что система внутреннего контроля необходима компании в первую очередь для управления эффективностью работы подразделений. А для корпораций данный вопрос становится еще актуальнее, так как финансовые отношения в корпорации находятся под воздействием корпоративного управления, которое представляет собой комплекс взаимодействия между собственниками и руководством организации и могут возникать разногласия между ними, а внутрикорпоративный контроль направлен на содействие успешному поддержанию баланса интересов собственников компании и менеджеров.

Анализ мнения различных авторов позволил выработать собственный подход к определению понятия «внутрикорпоративного контроль». Внутрикорпоративный контроль – это совокупность 2 взаимосвязанных элементов, представляющих цели, объекты и субъекты по бизнес-процессам, информационное обеспечение, риски, регламентирующие процедуры и оценочные средства, позволяющих оперативно выявлять причины отклонений от установленных стандартов и применять корректирующие действия по их устранению для обеспечения эффективного достижения целей управления корпораций [10]. Таким образом, внутрикорпоративный контроль представляет собой деятельность, направленную на содействие успешному поддержанию баланса интересов собственников компаний, менеджеров и других участников корпоративных отношений, на оценку финансового состояния предприятия, на оценку результативности, продуктивности и экономичности использования финансовых ресурсов, эффективности управления капиталом, на оценку правильности и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности [2]. Современный подход к организации внутрикорпоративного контроля предусматривает не только контроль

выполнения плановых показателей и обеспечение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности корпорации, но и выявление факторов финансового риска, способных оказать влияние на финансовую устойчивость корпорации [11]. Данное определение явилось основой для развития последующих положений, связанных с разработкой механизма внутрикорпоративного контроля [13].

Внутрикорпоративный контроль призван служить основой управления рисками, обеспечивать достижение корпорацией задач прибыльности и финансовой устойчивости, поддержания надлежащего имиджа. Чем эффективнее будет осуществляться внутрикорпоративный контроль тем, при других равных условиях, будет более эффективное и качественное управление, обеспечивающее динамичность развития предприятия. Внутрикорпоративный контроль отличается на различных предприятиях и зависит от состава групп, участвующих в корпоративных отношениях, интересов групп и возможных методов регулирования отношений. Для практического применения общепринятой трактовкой корпоративного управления считается рассмотрение его как системы взаимодействия собственников (акционеров), наемных управляющих и других заинтересованных лиц и сторон (работников, контрагентов, государства, общества в целом и т.п.), которое направлено на достижение баланса их интересов и постоянный рост доходности и капитализации компании. Поэтому внутрикорпоративный контроль нужно рассматривать как контрольную деятельность в системе корпоративных отношений.

Создание действенного внутрикорпоративного контроля невозможно без методологического обеспечения, основанного на методах экономического анализа позволяющего выявить причины отклонений контролируемых показателей от предусмотренных «нормальных» значений. По результатам анализа отклонений фактических показателей от «нормативных» значений должны приниматься конкретные управленческие решения в зависимости от степени отклонений. Решения должны приниматься на уровне конкретных бизнес-процессов и на уровне высшего менеджмента, например управления учетом и отчетностью, финансовом управлении. Результаты анализа используются для корректировки управленческих решений, в том числе в области внутрикорпоративного контроля.

Состояние и эффективность внутрикорпоративного контроля организации чаще всего оценивается следующими способами [6]:

- Тестирование элементов внутрикорпоративного финансового контроля;
- Анализ финансовых коэффициентов;
- Оценки эффекта выполненных мероприятий и планов Службы финансового контролера.

Объектами внутрикорпоративного контроля являются: имущество, обязательство и капитал; денежные потоки; доходы и затраты; финансовые цели и результаты; финансовая эффективность корпорации; соблюдение финансовой дисциплины; правильность и своевременность внутренней и внешней отчетности; финансовые риски корпорации.

Предметом внутрикорпоративного контроля является финансовая деятельность корпорации, то есть все хозяйственные операции, приводящие к изменению стоимости имущества или обязательств. Однако отсутствует единая методика оценки состояния и эффективности внутрикорпоративного контроля. Изучив состояние внутрикорпоративного контроля ряда угольных компаний, авторами была предложена методика оценки эффективности внутрикорпоративного контроля [8].

Разработка механизма внутрикорпоративного контроля – это многоступенчатый процесс, который включает в себя определенные этапы. Концептуальная модель реализации внутрикорпоративного контроля может быть представлена в виде двух механизмов (рис. 1).

Механизм организации внутрикорпоративного контроля предполагает: определение, присущих угледобывающим предприятиям существенных рисков и бизнес-процессов; выбор критериев оценки рисков по уровню влияния риска, его вероятности и скорости наступления; составление карты рисков бизнес-процессов по видам и критериям оценки; формирование матрицы рисков бизнес-процессов для оценки риска и оперативного управления рисками; разработку матрицы контрольных процедур по основным бизнес-процессам для минимизации рисков и потерь от их возникновения.

Формирование внутреннего контроля и управления деятельностью предприятия предусматривает сл. алгоритм действий:

- Исследование особенностей функционирования структурных подразделений с позиций влияния на отдельные аспекты деятельности
- Определение основных типов бизнес-процессов в разрезе структурных подразделений.
- Формирование системы прав, обязанностей и меры ответственности руководителей структурных подразделений, определенных бизнес-процессов
- Разработка и доведение бизнес-процессам нормативных заданий в форме текущих или капитальных бюджетов
- Обеспечение контроля выполнения установленных заданий путем получения отчетов, их анализа и установления причин отклонений.

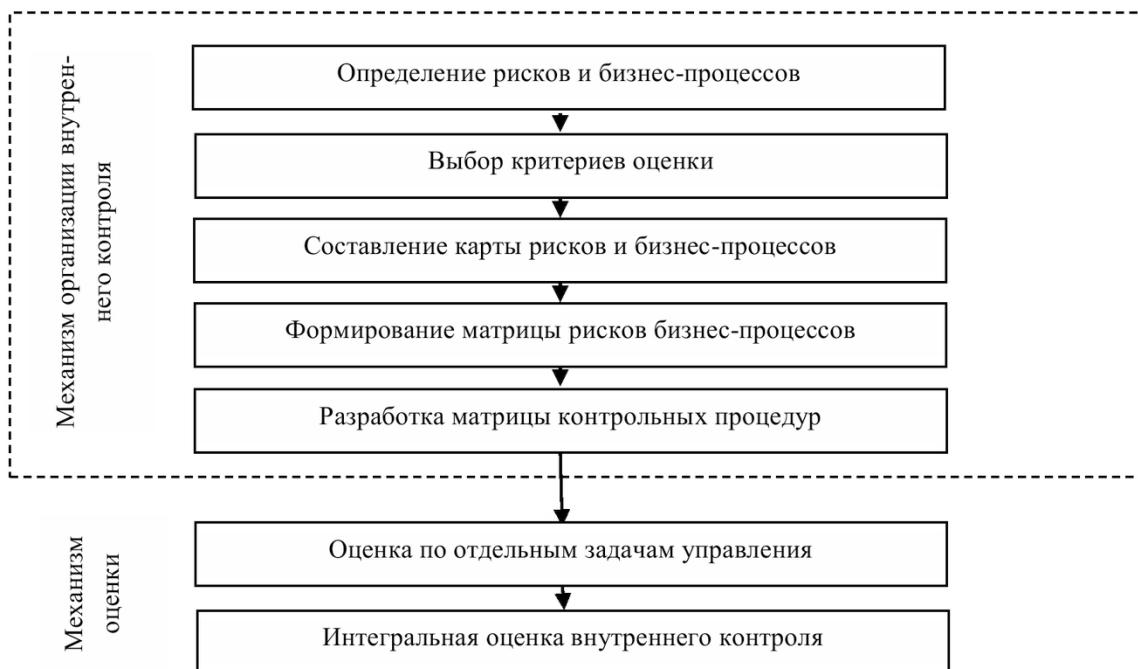


Рис. 1. Концептуальная модель реализации внутрикорпоративного контроля

Построение системы бизнес-процессов зависит от многих факторов: суммы использованного капитала, объема производства, организационно-правовой формы деятельности и т.п. Анализ процесса управления по содержанию отдельных процессов показывает, что процесс управления начинается с 4 контрольных процедур, которые выявляют проблему, требующую решения, но и завершается контролем, определяющим успех реализации принятого решения. Отклонение, т.е. не достижение поставленных целей управления является с одной стороны, поводом для анализа качества принятых управленческих решений и качества их исполнения, а с другой стороны, поводом для постоянного анализа внутренней и внешней среды организации и в зависимости от их изменений, корректировки принятых решений или целей. Формирование алгоритма действий по устранению отклонений фактических результатов от предусмотренных стандартов является этапом построения внутрикорпоративного контроля, в том числе и его оценки, и предполагает принципиальную систему действий, заключающуюся в применении одного из трех алгоритмов: «ничего не предпринимать», «устранить отклонение», «изменить систему показателей». Общая схема формирования алгоритма действий по устранению отклонений может быть представлена в следующем виде (рис. 2):

Механизм оценки внутрикорпоративного контроля в свою очередь включает две составляющие:

1) Оценку эффективности внутрикорпоративного контроля предполагает оценку контроля по отдельным функциям управления: а) эффективности и экономичности операций, б) соответствие деятельности действующему законодательству, исполнения законодательной базы, в том числе соответствие МСФО и достоверности отчетности, в) оптимизации управленческих затрат.

2) Интегральную оценку эффективности (на основе учета исполнения основных функций управления), которая использует оценку результатов на основе бального метода.

Таким образом, механизм оценки эффективности внутрикорпоративного контроля предполагает проведение оценки по отдельным задачам управления, а в конечном итоге такой механизм предполагает интегральную оценку внутрикорпоративного контроля. Содержание системы обеспечения управления предприятием, в том числе на основе внутрикорпоративного контроля, ее широта и глубина определяются отраслевыми особенностями деятельности предприятия, их организационно-правовой формой функционирования, объемом и степенью диверсификации финансовой деятельности и рядом других условий. Конкретные показатели системы формируются за счет как внешних, так и внутренних факторов. В разрезе каждой из групп факторов вся совокупность показателей, используемых при оценке эффективности внутрикорпоративного контроля, тщательно анализируется в соответствии с целями деятельности предприятия.

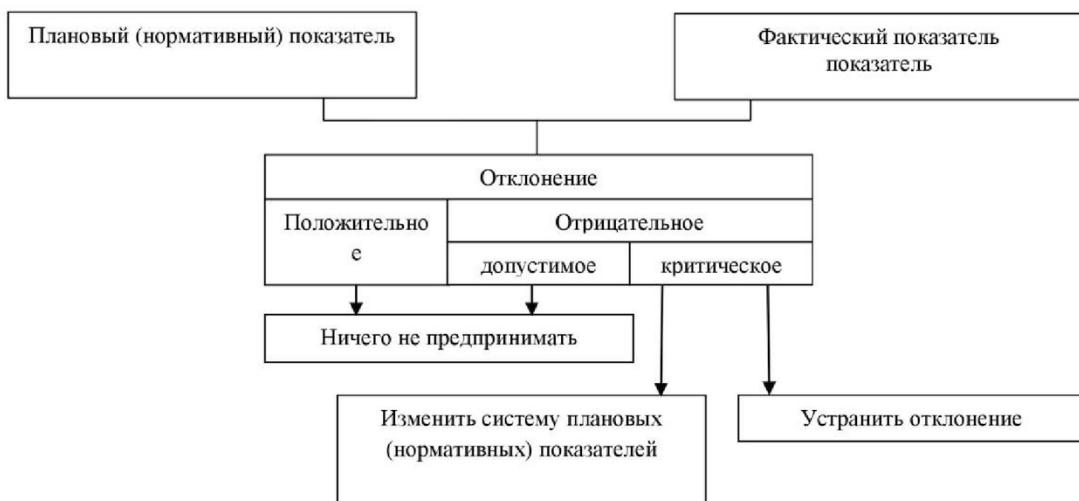


Рис. 2. Формирование алгоритмов действий по устранению отклонений

Методы оценки эффективности контрольной деятельности в российской практике управления мало применяются и недостаточно проработаны. Качественные методы оценки эффективности внутрикорпоративного контроля основаны на оценке результатов управлеченческой деятельности. Количественные методы оценки эффективности позволяют развивать структурированный подход в управлении и контроле, частности на основе процессного подхода [1]. Оценка эффективности внутрикорпоративного контроля по отдельным функциям управления может быть представлена в виде схемы:

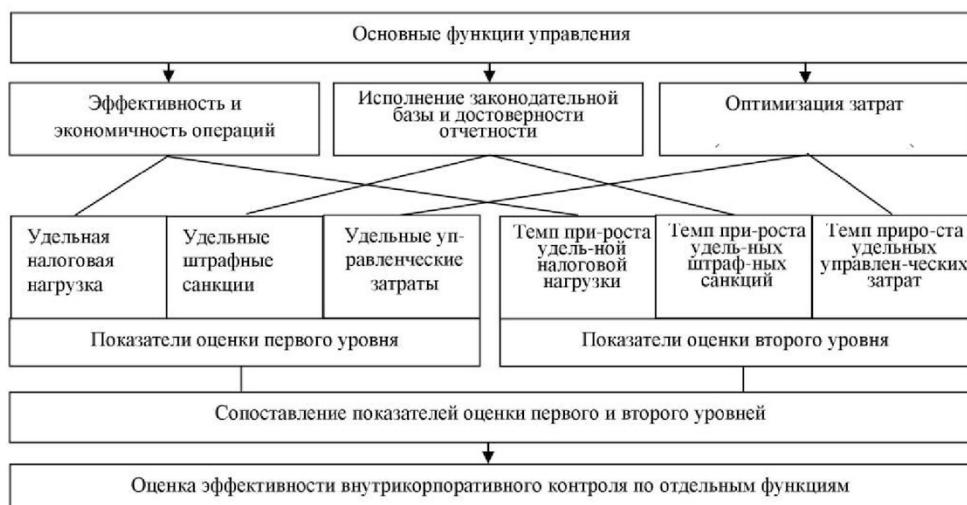


Рис. 3. Оценка эффективности внутрикорпоративного контроля по отдельным функциям управления

В зависимости от результатов оценки эффективности внутрикорпоративного контроля на каждом этапе анализа при необходимости осуществляется корректировка бизнес-процессов по функциям управления, то есть используется алгоритм действий по устранению отклонений в соответствии с общей схемой формирования алгоритма. Механизм оценки эффективности внутрикорпоративного контроля предполагает проведение оценки по отдельным основным функциям управления, которые определены уставом предприятия:

а) функция эффективности и экономичности операций может характеризоваться стабильной налоговой нагрузкой, т.е. степенью исполнения налоговых процедур;

б) функция соответствия деятельности действующему законодательству, исполнения законодательной базы, в том числе соответствием МСФО и достоверности отчетности может отслеживаться на основе матриц по бизнес - процессам и характеризоваться отсутствием штрафных санкций, в том числе оспариваемых в суде;

в) функция оптимизации управлеченческих затрат может оцениваться минимизацией уровня управлеченческих затрат, которые включают затраты на содержание службы внутрикорпоративного контроля с учетом премий в случае выполнения всех условий.

Исходя из предложенного механизма оценки внутрикорпоративного контроля, систему показателей, применяемую для оценки и формируемую из внутренних источников, можно условно разделить на две группы:

1) показатели, характеризующие эффективность в разрезе отдельных целей управления (по отдельным бизнес-процессам), в том числе на основе внутренних нормативов. Показатели, входящие в эту группу, отражают результаты сопоставления показателей абсолютной величины затрат с объемом реализации или выпуска продукции (удельные показатели). Такие показатели, характеризующие эффективность в разрезе отдельных целей управления по отдельным бизнес-процессам, в том числе на основе внутренних нормативов, формируются для обеспечения текущего и оперативного управления предприятием в предусмотренном разрезе управления;

2) результиативные показатели оценки эффективности в целом. Преимуществом результиативных показателей оценки эффективности является их унификация, так как они базируются на общепринятых стандартизованных принципах учета, четкая регулярность формирования, высокая степень надежности.

Так как эффективность внутрикорпоративного контроля характеризуется по отдельным задачам управления: мерой поступления налогов, т.е. степенью исполнения налоговых процедур; отсутствием штрафных санкций в результате эффективного исполнения законодательной базы, в том числе соответствие отчетности МСФО и ее достоверностью; уровнем затрат на содержание службы внутрикорпоративного контроля, поэтому в качестве конкретных показателей, на основе которых оценивается эффективность контроля по каждой составляющей функций управления, могут использоваться: величина выплаченных налогов; величина штрафных санкций со стороны внешнего аудита, налоговых органов; затраты на содержание соответствующих служб управления и контроля.

В условиях постоянно изменяющейся ситуации в экономике, применение абсолютных и удельных показателей затруднено. Показатели могут изменяться в различных направлениях: одни снижаются, другие растут. Исходя из этого, применение только таких значений показателей нецелесообразно в условиях нестабильности экономики. Поэтому для оценки эффективности внутрикорпоративного контроля в начале анализируются показатели, характеризующие размер налоговых поступлений, штрафных санкций и управлеченческих затрат на рубль реализованной (произведенной) продукции (то есть, удельные показатели) [3]. В дальнейшем используются темпы прироста, которые характеризуют изменение удельных показателей. Положительная тенденция изменения темпов прироста (в нашем случае она характеризует снижение темпов прироста) свидетельствует об улучшении ситуации на предприятии, т.е. об эффективности функционирования внутрикорпоративного контроля. Отрицательная тенденция изменения темпов прироста показателей (т.е. их рост) будет характеризовать неэффективность действующего внутрикорпоративного контроля, из чего должно следовать совершенствование внутрикорпоративного контроля путем корректировки по составляющим элементам или в целом.

Исходя из выше изложенного, оценка эффективности внутрикорпоративного контроля по отдельным функциям управления осуществляется следующим образом:

- при оценке степени исполнения налоговых процедур, то есть, эффективности экономических операций она осуществляется на основе темпов прироста налоговой нагрузки. В условиях, когда не изменяется законодательство, налоговая нагрузка при эффективном функционировании внутрикорпоративного контроля должна оставаться стабильной либо снижаться при оптимизации налоговых платежей, следовательно, темпы прироста принимают нулевое либо отрицательное значение. Показатель, используемый для оценки эффективности выполнения задачи исполнения налоговых процедур, будет определяться: сумма налоговых отчислений на 1 рубль реализованной продукции в отчетном периоде (a_1) сравнивается с таким же показателем в предыдущем периоде (a_0), для этого определяется темп прироста $(a_1 / a_0 - 1) * 100\%$. Если данный показатель принимает отрицательное значение, следовательно, данная функция управления осуществляется эффективно, при интегральной оценке количество балловдается максимальное;

- при оценке исполнения законодательной базы, в том числе соответствия отчетности МСФО и ее достоверности, другого составляющего элемента оценки эффективности, используется темп прироста показателя штрафных санкций. При соблюдении законодательной базы, достоверности отчетности и других составляющих деятельности подвергаемых контролю, как внутреннему, так и внешнему со стороны аудиторов, штрафные санкции сводятся к минимальному значению. Исходя из этого, эффективное функционирование внутрикорпоративного контроля будет характеризоваться нулевым либо отрицательным значением темпа прироста показателя. Показатель при этом определяется следующим образом: сумма штрафных санкций, начисленных за данный период на 1 рубль реализованной продукции в отчетном периоде (b_1), сравнивается с таким же показателем в предыдущем периоде (b_0). Для этого определяется темп прироста $(b_1 / b_0 - 1) * 100\%$. Если данный показатель равен нулю, то при интегральной оценке эффективности внутрикорпоративного контроля, ему дается максимальное значение баллов из установленного предела. Положительное значение показателя свидетельствует о неэффективности внутрикорпоративного контроля при достижении этой задачи управления в данном периоде времени;

- при оценке уровня затрат на содержание аппарата управления, в том числе внутрикорпоративного контроля (либо непосредственно затрат на содержание служб) может использоваться темп прироста удельных управленческих затрат. Величина удельных управленческих затрат, характеризующая эффективность внутрикорпоративного контроля, должна снижаться. Показатель, характеризующий эффективность экономических операций за счет оптимизации управленческих затрат (отдельно затраты на внутрикорпоративный контроль не учитываются на данный момент на предприятии и включены в управленческие), определяется : сумма управленческих затрат (в том числе на содержание отдела внутрикорпоративного контроля с учетом премий за выполнение установленных показателей) на 1 рубль реализованной продукции в отчетном периоде (c_1), сравнивается с таким же показателем в предыдущем периоде (c_0). Для этого определяется темп прироста $(c_1 / c_0 - 1) * 100\%$. Если данный показатель имеет отрицательное значение, то при интегральной оценке эффективности внутрикорпоративного контроля, ему дается максимальное значение баллов из установленного предела. При положительном значении показателя – минимальное значение баллов из установленного предела. Кроме того положительное значение показателя свидетельствует о неэффективности функционирования внутрикорпоративного контроля при достижении этой задачи управления в данном периоде времени.

Оценка эффективности внутрикорпоративного контроля по отдельным функциям управления, в первую очередь производится на основе показателей первого уровня (т. е. удельные значения, характеризующие размер налоговых поступлений, штрафных санкций и управленческих затрат на рубль реализованной продукции) [4]. Далее анализу подвергаются показатели второго уровня (т.е. темпы прироста удельных значений). Для характеристики «пороговых» значений показателей использовались средние величины. В дальнейшем эти «пороговые» значения показателей использовались как база для характеристики отклонений фактических показателей от «пороговых» и расчета при интегральной (комплексной) оценке диапазона изменений показателей.

Анализ показателей, предложенных в данной методике, проводился на примере одного из угольных предприятий, в котором с 2015 г. проводится внедрение методики оценки эффективности внутрикорпоративного контроля (табл. 1).

Таблица 1. Анализ показателей первого уровня (руб./руб.)

Показатели	«Пороговое» значение	В том числе по годам				
		2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
1.Уд. налоговые начисления	0, 0158	0,017	0,017	0,015	0,014	0,013
2.Уд. штрафные санкции	0,000685	0,00081	0,00061	0,00062	0,00060	0,00057
3.Уд. управленческие затраты	0,0134	0,012	0,013	0,014	0,015	0,016

Анализ удельных значений показателей за ряд лет свидетельствует о том, что внедрение с 2015г. новых положений внутрикорпоративного контроля привело к снижению двух первых показателей при росте третьего, следовательно, повышается эффективность отдельных функций управления при росте удельных управленческих затрат, что закономерно в период внедрения и развития внутрикорпоративного контроля.

Состояние показателей первого уровня кроме того оценивалось на основе методики, предлагающей классификацию уровней эффективности внутрикорпоративного контроля, отражающей их пригодность и эффективность: эффективен (пригоден); недостаточно эффективен (ограниченно пригоден); неэффективен (непригоден). Изменение показателей оценивалось: «улучшение», «стабильность», «ухудшение». Результаты применения данного подхода к полученным результатам представлены в табл. 2.

Таблица 2. Оценка состояния показателей первого уровня

Наименование показателя	Соответствие нормативу	Тенденция	Состояние показателя	Оценка
1.Уд. налоговые начисления	Не соответствует нормативу	Улучшение	2.1	недостаточно эффективен
2.Уд. штрафные санкции	Не соответствует нормативу	Улучшение	2.1	недостаточно эффективен
3.Уд. управленческие затраты	Не соответствует нормативу	Ухудшение	2.3	неэффективен

По большинству показателей предприятие имеет «недостаточно эффективен» состояние организация внутрикорпоративного контроля, то есть, необходима корректировка внутрикорпоративного контроля, особенно в части контроля управленческих расходов. Однако следует отметить, что такой подход дает только приблизительную оценку состояния отдельных элементов. Незначительные отклонения удельных показателей по годам свидетельствует о необходимости использования не только удельные показателей для комплексной оценки. Исходя из этого, на втором уровне оценки использовались темпы прироста, которые дают более четкое представление о тенденции изменения показателей даже при незначительных изменениях (колебаниях) удельных показателей. Исходя из этого, оценка эффективности внутрикорпоративного контроля по отдельным функциям управления затем проводилась по показателям второго уровня, то есть на основе темпов прироста удельных значений (табл. 3).

Анализ темпов прироста показателей показал, что при незначительных отклонениях удельных показателей, темпы прироста дают более четкую характеристику тенденции изменения, на основе которой можно судить об эффективности решения отдельных задач управления. Положительные значения темпов прироста показателя свидетельствует о том, что требуется корректировка деятельности внутрикорпоративного контроля при выполнении данной функции управления, отрицательные – об эффективном выполнении.

Анализ темпов прироста (снижения) налоговой и «штрафной» нагрузки за последние годы показал, что они имели нестабильную тенденцию. Наиболее благоприятная ситуация сложилась в 2015 г., когда темпы прироста данного показателя имели достаточно высокое отрицательное значение, что может свидетельствовать об эффективном функционировании внутрикорпоративного контроля при выполнении данных функций управления. Анализ темпов прироста (снижения) показателей «управленческой» нагрузки показал, что за весь исследуемый период темпы

прироста показателя принимали положительное значение и постоянно их величина росла. Следовательно, контроль выполнения данных функций управления осуществлялся неэффективно на протяжении всего периода времени анализа, но это связано с затратами на внедрение внутрикорпоративного контроля, что закономерно. Исходя из этого, требуется корректировка внутрикорпоративного контроля при выполнении данной задачи управления. Анализ эффективности внутрикорпоративного контроля по отдельным функциям управления может осуществляться в месячном и квартальном, не только годовом разрезе, что позволяет оперативно корректировать деятельность внутрикорпоративного контроля.

Таблица 3. Анализ показателей второго уровня

Показатели	«Пороговое значение»	В том числе по годам				
		2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014	2016/2015
1. Темп прироста (снижения) удельных налоговых начисления	-3,05%	6,25	0	-11,77	-6,67	-7,75
2. Темп прироста (снижения) удельных штрафных санкций	-5,27%	5,19	-24,69	1,64	-3,23	-5,12
3. Темп прироста (снижения) удельных управленческих затрат	+3,87%	-7,69	8,33	7,69	7,14	5,67

Таким образом, при анализе степени исполнения налоговых процедур, если темпы прироста показателя удельной налоговой нагрузки имеют отрицательное значение, это свидетельствует об эффективной деятельности внутрикорпоративного контроля при выполнении данной функции управления. При положительных значениях темпов прироста данного показателя требуется корректировка деятельности внутрикорпоративного контроля при выполнении этой функции управления. При анализе исполнения законодательных процедур и уровня управленческих затрат, ситуация оценивается аналогичным образом. Общая схема механизм оценки эффективности внутрикорпоративного контроля представлена ранее (рис.1).

В целях получения комплексной оценки проводилось сопоставление состояния показателей первого и второго уровней. Методика сопоставления состояния показателей первого и второго уровня оценки эффективности предполагает следующие характеристики: на первом уровне - соответствует «пороговому» значению (а), значение не соответствует диапазону (в); на втором уровне - улучшение показателей (1), значения устойчивые (2), ухудшение показателей (3). Оценка показателей поданной методикой показала, что в 2015 г. все три показателя пока еще не соответствуют «пороговому» значению, но наблюдается улучшение показателей, характеризующих эффективность состояния организации управления в связи с внедрением новых подходов в организации и оценке эффективности. Для некоторых показателей нужно определять диапазоны оптимальных значений в зависимости от принадлежности организаций к различным видам деятельности и других особенностей их функционирования. Каждый из уровней имеет существенные качественные различия.

Таким образом, по большинству показателей АО имеет «недостаточно эффективен» состояние организация внутрикорпоративного контроля. Однако есть показатели с другими оценками. При этом наблюдается улучшение двух из трех показателей, характеризующих эффективность состояния организации внутрикорпоративного контроля при осуществлении основных функций управления. Следует отметить, что методика включает сопоставление показателей первого уровня и показателей второго уровня (табл. 4).

Таблица 4. Сопоставление показателей первого и второго уровня оценки эффективности

Тенденции показателей второго уровня	Улучшение показателей	Значения устойчивости	Ухудшение показателей
«Пороговые» значения (а)	a.1	a.2	a.3
Значения не соответствуют диапазону (в)	b.1	b.2	b.3

Состояние а.1 – значения показателей находятся в пределах рекомендуемого диапазона значений. Анализ динамики показателей свидетельствует, что движение происходит в сторону наиболее приемлемых значений. Если группа показателей данного уровня находится в состоянии а.1, то данному аспекту организации внутрикорпоративного контроля можно дать оценку - «эффективен (пригоден)».

Состояние а.2 – значения показателей находятся в рекомендуемых границах, а анализ динамики показывает их устойчивость. В таком случае по данной группе показателей состояние внутрикорпоративного контроля можно определить, как «недостаточно эффективен (ограниченно пригоден)» но характерно повышение эффективности по некоторым элементам.

Состояние а.3 – значения показателей находятся в рекомендуемых границах, но анализ динамики указывает на их ухудшение. Оценка состояния организации внутрикорпоративного контроля в этом случае – либо как «недостаточно эффективен (ограниченно пригоден)» или «неэффективен (непригоден)» в зависимости от отклонения от «порогового» значения.

Состояние в.1 – значения показателей находятся за пределами рекомендуемых, но наблюдается тенденция к улучшению. В этом случае, в зависимости от отклонения от «порогового» значения и темпов движения к нему, состояние организации внутрикорпоративного контроля может быть охарактеризовано как «недостаточно эффективен (ограниченно пригоден)».

Состояние в.2 – значения показателей устойчиво находятся вне рекомендуемого диапазона. Оценка – «недостаточно эффективен (ограниченно пригоден)» но идет повышение эффективности или «неэффективен (непригоден)». Выбор оценки определяется величиной отклонения и оценками других аспектов состояния организации внутрикорпоративного контроля.

Состояние в.3 – значения показателей находятся за установленными пределами и все время ухудшаются. Оценка – «неэффективен (непригоден)».

Оценка показателей по данной методике показала, что с 2015 г. (начала внедрения методики) наблюдается улучшение двух из трех показателей, характеризующих эффективность состояния организации внутрикорпоративного контроля при осуществлении основных функций управления в связи с внедрением новых подходов в организации и оценке эффективности внутрикорпоративного контроля.

Оценка эффективности на основе учета исполнения отдельных функций управления и контроля позволяет характеризовать успешность выполнения отдельных функций управления, что необходимо для корректировки и координации функционирования бизнес - процессов, но даже сопоставление показателей первого и второго уровней не позволяет четко охарактеризовать эффективность функционирования внутрикорпоративного контроля в целом. Поэтому и необходима разработка механизма интегральной оценки. Интегральная оценка эффективности на основе учета исполнения отдельных функций управления и контроля основана на анализе проблем повышения их эффективности.

В современной литературе и методических указаниях федеральных министерств и ведомств отсутствует единое представление о системе оценки эффективности управления и контроля. Применяемые на практике модели оценки эффективности деятельности обладают рядом особенностей, так как отличаются высоким уровнем субъективизма, не предусматривают расчета интегрального показателя эффективности, включающего кроме оценки экспертов, объективные показатели, не позволяют определить зависимость эффективности бизнес-процессов от конкретного вида ресурсов [12]. Кроме того, оценка эффективности привязана к осредненным данным плановой отчетности, что явно недостаточно для принятия оперативных управленческих решений. Это обосновывает необходимость разработки модели оценки деятельности предприятия, основанную на параметрах бизнес-процессов, позволяющую учесть перечисленные особенности.

Интегральная оценка эффективности системы внутрикорпоративного контроля позволяет получить многофакторную оценку условий формирования отдельных агрегированных показателей. При управлении бизнес – процессами возникает необходимость выбора таких значений параметров, которые реально возможны для практического использования. Необходимо ввести возможный диапазон изменения параметров бизнес-процессов относительно минимального, максимального и «нормального» значений. Многие зарубежные и отечественные аналитики recommendуют производить интегральную балльную оценку эффективности сложных процессов. Сущность такой методики заключается в классификации процессов по уровням риска, т.е. любой

анализируемый процесс может быть отнесен к определенному классу в зависимости от «набранного» количества баллов, исходя из фактических значений показателей. Анализ методических рекомендаций по разработке финансовой политики предприятия (Министерства экономики РФ от 1.09.97 №118), а также разработок, представленных в трудах ряда таких экономистов как Донцова Л.В., Никифорова Н.А., Савицкая Г.В. и других, позволил разработать методику интегральной оценки эффективности внутрикорпоративного контроля. Механизм оценки эффективности внутрикорпоративного контроля может быть представлен в виде схемы (рис.4)



Рис. 4. Интегральная оценка эффективности внутрикорпоративного контроля

Для интегральной оценки эффективности внутрикорпоративного контроля на втором этапе анализа используется оценка результатов на основе балльного метода. Отличительной особенностью методики является введение рейтинговой оценки, отражающей комплексный учет количественных, качественных и вероятностных показателей. Кроме того возможен пересмотр рейтинга каждой составляющей системы внутрикорпоративного контроля в зависимости от приоритетности задач управления на данном этапе развития предприятия. Комплексный показатель эффективности внутрикорпоративного контроля вычисляется суммированием баллов по каждому показателю. Пороговые значения показателей и оценка в баллах предложены, исходя из опытных расчетов и приоритетности задач на данном этапе развития угледобывающих предприятий. Суммарное количество баллов 100. Учитывая многообразие управленческих процессов, множественность показателей, характеризующих состояние внутрикорпоративного контроля, различия в уровне критических оценок, степени отклонения фактических значений и возникающие в связи с этим сложности в общей оценке положения, можно производить балльную оценку состояния внутрикорпоративного контроля. Рейтинг показателей, высший и низший критерии, а также условия снижения критерия определялись эмпирическим путем на основе определенных ранее «пороговых» значений. На их основе, а также, исходя, из диапазона изменения показателей было определено количество групп по критериям оценки эффективности (табл. 5).

Таблица 5. Рейтинги и критерии оценки состояния показателей

Наименование показателя	Рейтинг показателя	Высший критерий	Низший критерий	Условия снижения критерия
1. Темп прироста уд. налоговой нагрузки	30 баллов	0 и ниже - до 10 баллов	Выше нуля-0 баллов	За каждый % повышения
2. Темп прироста уд. штрафных санкций	50 баллов	0 и ниже- до 20 баллов	Выше нуля-0 баллов	За каждый % повышения
3. Темп прироста уд. управленческих затрат	20 баллов	0 и ниже-5 баллов	Выше нуля-0 баллов	За каждый % повышения

Сущность такой методики заключается в классификации по уровню риска, то есть любой анализируемый показатель может быть отнесен к определенному классу в зависимости от «набранного» количества баллов, исходя из фактических значений (табл. 6).

Таблица 6. Границы групп согласно критериям оценки эффективности внутрикорпоративного контроля

Показатели	Условия снижения критерия	Границы группы				
		1	2	3	4	5
1.Темп прироста (снижения) уд. налоговых начисления	За каждые 3% роста снимается от 5-10 баллов	-3% и ниже присваивается 30 баллов	-3% - 0% присваивается 25 баллов	0%-3% присваивается 20 баллов	3%-6% присваивается 5 баллов	6% и выше присваивается 0 баллов
2.Темп прироста (снижения) уд. штрафных санкций	За каждые 5% роста снимается от 5 до 20 баллов	-5% и ниже присваивается 50 баллов	5% - 0% присваивается 45 баллов	0%-5% присваивается 30 баллов	5%-10% присваивается 15 баллов	10% и выше присваивается 0 баллов
3.Темп прироста (снижения) уд. управленческих затрат	За каждые 4% роста снимается 5 баллов	-4% и ниже присваивается 20 баллов	-4%- 0% присваивается 15 баллов	0%-4% присваивается 10 баллов	4%-8% присваивается 5 баллов	8% и выше присваивается 0 баллов
Границы классов		100-85	85-60	60-25	25-0	0

Первая группа (максимальное значение – 100 баллов) характеризует высокую эффективность действующего внутрикорпоративного контроля, не требующего корректировки. Вторая группа (85 баллов) свидетельствует о том, что организация внутрикорпоративного контроля достаточно эффективна, требуется незначительная корректировка по отдельным функциям, риски ухудшения ситуации на предприятии незначительны. Третья группа (60 баллов) характеризует граничное состояние предприятия, возрастание риска неэффективного управления, необходима существенная корректировка отдельных направлений осуществления внутрикорпоративного контроля. Четвертая группа (25 баллов) характеризует высокий уровень риска неэффективности управления и риска, требуется корректировка всех составляющих внутрикорпоративного контроля, кардинальная его перестройка, так как его организация неэффективна. Последняя группа свидетельствует об отсутствии внутрикорпоративного контроля (либо необходимости пересмотра установленных критериев оценки эффективности в случае изменения ситуации на предприятии или в экономике).

Обобщающую оценку эффективности внутрикорпоративного контроля можно провести на основе подсчета общего количества баллов по данным показателям.

Оценка эффективности внутрикорпоративного контроля по предложенной методике интегральной оценки представлена на примере одного из угледобывающих предприятий в табл. 8.

Таблица 8. Интегральная оценка эффективности внутрикорпоративного контроля

Показатели	«Пороговое» значение	В том числе по годам				
		2012/ 2011	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015
1.Темп прироста (снижения) уд. налоговых начисления	-3,05%	6,25	0	-11,77	-6,67	-7,75
2.Темп прироста (снижения) уд. штрафных санкций	-5,27%	5,19	-24,69	1,64	-3,23	-5,12
3.Темп прироста (снижения) уд. управленческих затрат	+3,87%	-7,69	8,33	7,69	7,14	5,67
Интегральная оценка	100 баллов	25	50	55	75	85

Исходя из данных табл. 8, видна тенденция повышения эффективности внутрикорпоративного контроля с 2015 г. после начала внедрения новых положений. Требуется корректировка по отдельным направлениям контроля связанным с оптимизацией управленческих затрат (хотя

наблюдается некоторое их снижение). В целом с 2015 г. внутрикорпоративный контроль на предприятии можно характеризовать как достаточно эффективный, так как он относится ко второму классу эффективности. Исходя из того, что эффект от внедрения внутрикорпоративного контроля в конечном итоге характеризуется получением дополнительной прибыли (убытка) в результате изменения каждого показателя характеризующего эффективность внутрикорпоративного контроля, величина ее слагается из дополнительной прибыли (убытка) от изменения величины показателей, используемых для оценки эффективности:

$$\text{ПР. доп.} = +(-)\text{ПР. у.н.н.} + (-)\text{ПР. ш.с.} + (-)\text{ПР. у.з.}$$

где:

ПР. доп.- дополнительная прибыль в результате эффективного функционирования внутрикорпоративного контроля;

+(-)ПР. у. н. н.- прибыль (убыток) в результате изменения размера удельной налоговой нагрузки;

+(-)ПР. ш. с. - прибыль (убыток) в результате изменения размера удельных штрафных санкций;

+(-)ПР. у. з.- прибыль (убыток) в результате изменения размера удельных управленческих расходов;

В 2015 г. (с начала внедрения новой концептуальной модели организации и оценки эффективности внутрикорпоративного контроля) за счет снижения величины удельной налоговой нагрузки и удельных штрафных санкций, но при росте удельных управленческих затрат, что связано с увеличением затрат на внедрение новых положений внутрикорпоративного контроля, была получена дополнительная прибыль на 1,443 тыс. рублей, в том числе, в результате снижения размера удельной налоговой нагрузки +72,194 тыс. рублей; и снижения размера удельных штрафных санкций +1,467 тыс. рублей.

Таким образом, организация и оценка эффективности внутрикорпоративного контроля предусматривает наличие определенных инструментов, использование которых позволит реализовать основную цель компании. Представленные выше инструменты рекомендуются к применению в совокупности с контрольными процедурами и элементами организации внутрикорпоративного контроля в угледобывающих компаниях и позволяют усовершенствовать организацию внутрикорпоративного контроля и повысить его эффективность. Данные рекомендации позволяют усовершенствовать внутрикорпоративный контроль предприятий и повысить эффективность его в целом.

Список источников / References

1. Aabo, T., Fraser, J. and Simkins, B. The Rise and Evolution of the Chief Risk Officer: Enterprise Risk Management at Hydro One. *Journal of Applied Corporate Finance*. 2005. No. 2. pp.56-71.
2. Baxter, R., Bedard, J.C., Hoitash, R. and Yezegel, A. Enterprise Risk Management Program Quality: Determinants, Value Relevance, and the Financial Crisis. *Contemporary Accounting Research*. 2013. No. 1. pp.88-96.
3. Beasley, M., Pagach, D. and Warr, R. Information conveyed in hiring announcements of senior executives overseeing enterprise - wide risk management processes. *Journal of Accounting Auditing and Finance*. 2008. No. 23. pp. 311.
4. Chapman, C. and Ward, S. Why risk efficiency is a key aspect of best practice projects. *International Journal of Project Management*. 2004. No. 3. pp. 103-116.
5. Christopher, J. The adoption of internal audit as a governance control mechanism in Australian public universities – views from the CEOs . *Journal of Higher Education Policy and Management*. 2012. Vol. 34. No. 5. pp.
6. COSO (2013): Internal Control –Integrated Framework. Jersey City: Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013. 238 p.
7. Fayol, H. General and Industrial Management. London: Pitman, 1949. 388 p.
8. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. New York: International Federation of Accountants, 2010. 128 p.
9. Jensen, M. and Meckling W. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 1976. No.6. pp. 88-99.
10. Kucherova, E.V., Tyuleneva, T.A. and Cherepanova, N.A. Organization and assessment of efficiency of intra corporate control in the large coal mining company. *Coal in the 21st Century: Mining, Processing and Safety*, 2016. pp.130-134.
11. Madhani Pankaj. Corporate Governance and disclosure public sector vs private sector. *SCMS Journal of Indian Management*. 2014. March, 2014. pp.102-116.

12. Otley, D. Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. London: Collman, 1999. 366 p.
13. Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance: Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, 2012.
14. Shewhart, W. Economic Control of Quality of Manufactured Product. Milwaukee, WI: Quality Press, 1931. 280 p.
15. Tyuleneva T.A. Improvement of a technique of the organization of management accounting in the chemical industry. Europaische Fachhochschule. 2014. Vol. 6. pp.84-94.

Авторы

Кучерова Елена Владимировна — кандидат экономических наук, доцент кафедры управленческого учета и анализа, Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева, 650000, Россия, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28, e-mail: buia@yandex.ru

Понкратова Тамара Алексеевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры управленческого учета и анализа, Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева, 650000, Россия, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28.

Тюленева Татьяна Александровна — кандидат экономических наук, доцент кафедры управленческого учета и анализа Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева, 650000, Россия, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28.

Черепанова Наталья Александровна — открытое акционерное общество «СУЭК-Кузбасс», Россия, 652500, г. Ленинск-Кузнецкий Кемеровской области, ул. Васильева, 1, e-mail: cherepanovana@suek.ru

Библиографическое описание статьи

Кучерова Е. В. Оценка эффективности внутрикорпоративного контроля на предприятиях холдингового типа / Е.В. Кучерова, Т.А. Понкратова, Т.А. Тюленева, Н.А. Черепанова // Экономика и управление инновациями — 2017. — № 1 (1). — С. 76–89.

Authors

Elena V. Kucherova — Candidate of Sc. (Economics), associate Professor of managerial accounting and analysis, T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, 650000, Russia, Kemerovo, ul. Vesennaya, 28, e-mail: buia@yandex.ru

Tatiana A. Ponkratova — Candidate of Sc. (Economics), associate Professor of managerial accounting and analysis, T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, 650000, Russia, Kemerovo, ul. Vesennaya, 28.

Tatiana A. Tyuleneva — Candidate of Sc. (Economics), associate Professor of managerial accounting and analysis, T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, 650000, Russia, Kemerovo, ul. Vesennaya, 28.

Natalia A. Cherepanova — open joint stock company "SUEK-Kuzbass", Russia, 652500, Leninsk-Kuznetsky, Kemerovo region, Vasilieva St., 1, e-mail: cherepanovana@suek.ru

Reference to article

Kucherova E.V., Ponkratova T.A., Tyuleneva T.A., Cherepanova N.A. The evaluation of efficiency of internal corporate control at holding enterprises = Economics And Innovation Management, 2017, no. 1 (1), pp. 76–89. (In Russian).