

На правах рукописи

МИКРЮКОВ ТИМОФЕЙ ВАЛЕНТИНОВИЧ

**КОНЦЕПЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
В УЧЕТНЫХ ЦЕНТРАХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург – 2021

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Пермский государственный национальный исследовательский университет»

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Городилов Михаил Анатольевич

Официальные оппоненты: **Панкова Светлана Валентиновна**,
доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет»

Юрьева Лариса Владимировна,
доктор экономических наук, доцент,
профессор кафедры учета, анализа и аудита
ФГАОУ ВО «Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»
(г. Екатеринбург)

Ведущая организация - Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«Хабаровский государственный университет экономики и права»

Защита диссертации состоится «__» _____ 2021 года в __ часов на заседании диссертационного совета Д 212.354.21 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д.21, ауд. _____

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте <http://www.unecon.ru/dis-sovety> Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Автореферат разослан «__» _____ 2021 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Н.В. Бурова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Повышение эффективности деятельности является одной из актуальных задач российских компаний. Усиление конкуренции, экономические кризисы, внешние санкции – эти и другие факторы являются предпосылками улучшения качества работы отечественных предприятий.

Одним из действенных инструментов повышения эффективности управления является построение качественной системы управления рисками и внутреннего контроля. Такие системы созданы во многих организациях, но они не всегда отвечают современным требованиям и эффективно противодействуют существующим угрозам. Во многих предприятиях, особенно малых и средних, зрелость систем внутреннего контроля находится на достаточно низком уровне.

Общие требования по наличию эффективной системы внутреннего контроля в организациях стали разрабатываться с 80-х годов прошлого столетия с изданием международной концепции COSO. С тех пор появились другие концепции для различных групп пользователей, а COSO претерпела изменения в соответствии с меняющейся бизнес-средой. В последнее время наблюдается повышение интереса к данной проблематике.

Ряд банкротств крупных корпораций в начале XX века привел к повышению требований к внутреннему контролю на законодательном и нормативном уровне. Так, например, в США в 2002 году был издан Закон Сарбейнса-Оксли, устанавливающий требования к наличию в корпорациях эффективного внутреннего контроля, в требованиях регуляторов фондового рынка и фондовых бирж появилось условие наличия внутреннего контроля для допуска бумаг в котировальный лист биржи.

В России многие положения международных концепций и правил находят свое отражение на законодательном и нормативно-методических уровнях. Например, в 2018 г. в закон «Об акционерных обществах» внесены положения о системах управления рисками и внутреннего контроля публичных обществ, требования российских бирж по внутреннему контролю для эмитентов, ценные бумаги которых допущены к торгам, аналогичны требованиям мировых торговых площадок, а Банком России издан Кодекс корпоративного управления, устанавливающий требования к системам управления рисками и внутреннего контроля для крупных компаний, введены в действие Международные стандарты аудита, устанавливающие, в том числе, и требования к организации внутреннего контроля аудируемых лиц.

Одной из главных целей внутреннего контроля является представление достоверной финансовой отчетности, что предполагает особые требования к его организации при ведении учета. Такие требования в общих чертах установлены регулятором, но полноценная методическая база осуществления внутреннего контроля, учитывающая особенности учетного процесса, отсутствует.

С конца прошлого века одним из способов повышения эффективности бизнеса в западных компаниях стал перевод обеспечивающих функций всех

предприятий одной группы в отдельную организацию или филиал – общий центр обслуживания (далее – ОЦО). В первую очередь, это коснулось учетной функции, что позволяет называть ОЦО учетными центрами (далее - УЦ). В нашей стране ОЦО стали открываться с начала XX в., и наиболее активно – с 2008 по 2014 годы.

ОЦО отличаются спецификой технологических процессов, связанных с особенностями ведения бизнеса. Это обусловлено такими факторами, как территориальная обособленность ОЦО от своих клиентов, разделение процесса движения документов и информации между разными хозяйствующими субъектами, повышенные требования к квалификации персонала и ИТ-сопровождению учета и т.д. Специфика деятельности ОЦО порождает характерные только для нее риски, снижение которых должно обеспечиваться построением эффективной системы внутреннего контроля.

Указанная проблематика предопределила выбор темы работы, направления, цели и задачи исследования.

Степень разработанности проблемы. Интерес к теме организации внутреннего контроля обусловлен значимостью данного вопроса как в хозяйственной деятельности, так и в научных исследованиях. Теоретические и практические вопросы организации контроля в разное время внесли отечественные исследователи: Б.А. Аманжолова, В.Г. Афанасьев, Н.Г. Белов, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, А.В. Газарян, М.А. Городилов, С.М. Данилевский, В.А. Ерофеева, Н.А. Каморджанова, Л.Н. Козырин, Ю.П. Константинов, Л.М. Крамаровский, Р.И. Криницкий, Е.А. Кочерин, А.В. Крикунов, Л.Г. Макарова, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковский, С.В. Панкова, Н.Д. Погосян, С.В. Попова, М.П. Рябчиков, В.Я. Соколов, С.А. Стуков, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, Т.Г. Шешукова, Л.З. Шнейдман, С.О. Шохин, Л.В. Юрьева и др.

Зарубежный опыт исследования по вопросам внутреннего контроля представлен в работах А. Аренса, Р. Адамса, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Д.Р. Кармайкла, Л. Конрат, Дж.К. Лоббека, Р. Монтгомери, Д. Робертсона, М.Б. Хирша и др.

В работе использовались международные документы, касающиеся исследуемых вопросов: концепции внутреннего контроля, профессиональные стандарты внешнего аудита, основы профессиональной практики внутреннего аудита, требования к публичным компаниям в мировой практике и др. Автором также исследованы российские регулирующие документы: федеральные законы, нормативно-правовые акты и рекомендации органов исполнительной власти и профессиональных сообществ.

Учитывая небольшой опыт российских организаций в области аутсорсинга обеспечивающих функций в русскоязычной научной среде, практически отсутствуют публикации по данной проблематике. Автором изучены имеющиеся материалы профессиональных объединений и представителей бизнеса, а также материалы из англоязычных источников.

Слабая изученность данной темы подчеркивает необходимость проведения дополнительных научных исследований в указанной сфере.

Цель и задачи исследования. Цель работы заключается в разработке теоретических и практических аспектов внутреннего контроля в российских учетных центрах.

Достижение поставленной цели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- развитие терминологии внутреннего контроля на основе анализа отечественных и зарубежных научных источников, международных концепций и регулирующих документов;
- уточнение определений контрольных процедур и разработка принципов их оптимального соотношения на основе анализа имеющихся подходов к терминам и классификации;
- выявление основных рисков деятельности УЦ с учетом степени значимости, предложение и обоснование мер по их снижению;
- разработка методов оценки системы внутреннего контроля УЦ с учетом специфики их деятельности, определение путей развития внутреннего контроля;
- развитие методологии осуществления внутреннего контроля на основе анализа и изучения лучших практик управления, в том числе на уровне процессов и операций;
- разработка модели финансовой отчетности типичного УЦ на основе анализа рынка аутсорсинга обеспечивающих функций на территории РФ.

Объектом исследования выступают процессы внутреннего контроля в организациях, оказывающих услуги по ведению учета и составлению отчетности – учетных центрах.

Предметом исследования является комплекс теоретических, организационных и методических аспектов совершенствования внутреннего контроля.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в сфере риск-менеджмента, контроля и анализа хозяйственной деятельности, международные концепции внутреннего контроля, нормативно-правовые акты Российской Федерации, методические материалы профессиональных сообществ, нормативно-справочные материалы, специальная литература, внутренние нормативные документы предприятий, данные бухгалтерского, управленческого и статистического учета и отчетности, методические материалы по внутреннему контролю, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской и зарубежной периодической печати и представленные в компьютерной сети Internet, а также материалы, полученные автором в результате непосредственного изучения состояния внутреннего контроля в организациях, осуществляющих ведение учета и составление отчетности предприятий.

Информационную базу исследования составили международные концепции и регулирующие документы, нормативно-правовые акты Российской

Федерации, статистические данные и сведения о финансовой отчетности российских компаний, справочно-методические материалы профессиональных сообществ и крупных аудиторских организаций.

Обоснованность и достоверность результатов исследования определяются использованием общенаучных принципов и методов исследования, методологической проработанностью темы, комплексным подходом к решению рассматриваемых проблем внутреннего контроля, апробацией результатов на научных и научно-практических конференциях и опубликованием основных результатов исследования.

Соответствие диссертации Паспорту научной специальности. Диссертационное исследование выполнено в соответствии с паспортом специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: 1. Бухгалтерский учет: 1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета; 1.5. Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных; 2. Экономический анализ: 2.2. Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа; 2.3. Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности; 3. Аудит, контроль и ревизия: 3.2. Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии; 3.8. Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии; 3.9. Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии;

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке теоретических и методических положений по развитию внутреннего контроля как системы управления в организациях учетного сервиса – учетных центрах. В процессе исследования достигнуты и выносятся на защиту следующие наиболее существенные научные результаты, разработанные лично автором:

- уточнено теоретико-методологическое содержание понятий «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля» с учетом современных тенденций развития корпоративного управления в условиях циклически повторяющегося процесса принятия решений, обеспечивающего непрерывное совершенствование деятельности организации;
- на основе комплексного анализа и классификации контрольных процедур по видам, способам и степеням значимости, с выделением предупреждающих, выявляющих и компенсирующих контрольных процедур, выявлены их отличительные свойства, а также ограничения их применения;
- на основе классификации выявленных автором рисков УЦ составлена карта ключевых рисков УЦ, и предложен комплекс мер по их снижению применительно к разным стадиям развития, включая стадию организации деятельности УЦ, характеризующуюся наибольшим количеством и степенью значимости идентифицируемых рисков;
- разработан методический инструментарий организации внутреннего контроля УЦ на процессном уровне, обеспечивающий обратную связь по результатам выполнения контрольных процедур и нацеленный на непрерывное совершенствование процессов УЦ с разработкой форм по документированию

процессов, рисков, контрольных процедур, результатов их исполнения, анализу причин возникновения нарушений и недостатков и разработке мероприятий по их недопущению;

- на основе выявленных автором отличительных особенностей показателей финансовой отчетности УЦ, входящих в структуру российских финансово-промышленных групп, экономически обоснована модель УЦ, основанная на среднестатистической структуре активов, пассивов, доходов, расходов и ряда иных показателей при условии обеспечения работоспособности системы внутреннего контроля.

Теоретическая значимость работы состоит в развитии методики организации систем внутреннего контроля в учетных центрах, способствующей повышению эффективности их функционирования.

Практическое значение диссертационного исследования состоит в применении разработанных автором предложений по совершенствованию процедур внутреннего контроля в учетных центрах российских компаний.

Положения диссертации могут быть использованы консалтинговым и аудиторскими организациями при консультировании и проведении работ по созданию и совершенствованию систем внутреннего контроля в российских организациях учетного сервиса.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы, явившиеся результатом данного исследования, были опубликованы и обсуждались на российских и региональных научных, научно-практических и профессиональных конференциях: IV Пермский экономический конгресс (Пермь, 2018 г.), 28-я научно-практическая конференция с международным участием «Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов» (Пермь, 2018 г.), 7-я Региональная конференция Института внутренних аудиторов «Внутренний аудит в России: гарантии качества» (Санкт-Петербург, 2016 г.); всероссийская научно-практическая конференция «Проблемы совершенствования бухгалтерского учета, аудита, анализа хозяйственной деятельности, налогового учета» (Ижевск, 2006 г.), а также на встречах регионального центра Института внутренних аудиторов (Пермь, 2013 г., 2014 г., 2016 г., 2019 г.).

Результаты исследования могут использоваться в преподавании профильных дисциплин для студентов бакалавриата и магистратуры по внутреннему контролю в высших учебных заведениях. Основные теоретические положения диссертации нашли применение в преподавании дисциплин «Внутренний контроль в аудиторской организации» и «Внутренний аудит» по программам повышения квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

На основе проведенного исследования автором в составе проектной команды разработана «Информационная система контролируемых рисков (ИСКР@)», получено свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ от 16.11.2018 № 2018661918.

Публикации результатов исследования. Основные положения диссертации нашли отражение в 17 научных публикациях общим объемом 9,0 печ.л., в том числе авторских – 7,9 печ.л., из них 8 статей, опубликованных в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК России.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (195 источников) и 17 приложений. Основное содержание изложено на 141 странице (без учета приложений), включает 21 таблицу и 19 рисунков.

Во введении обоснована и раскрыта актуальность темы исследования, сформулированы цели и задачи, определены объект и предмет исследования и его методологические основы, отражены элементы научной новизны, практической значимости и сведения об апробации результатов работы.

В первой главе – «Теоретико-методологические основы организации внутреннего контроля» – рассмотрены теоретические основы внутреннего контроля с учетом результатов анализа различных подходов и концепций, а также регулирующих норм в данной сфере, уточнены понятия «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля», разработана концепция системы внутреннего контроля организации.

Во второй главе – «Организация и методология выявления рисков в учетном центре» – проведен анализ российского рынка ОЦО (УЦ) и определены отличительные особенности их финансового состояния; проведена классификация и составлена карта ключевых рисков УЦ, предложен комплекс мер по их снижению.

В третьей главе – «Оценка и развитие внутреннего контроля в учетном центре» проведен комплексный анализ и классификация контрольных процедур, определены особенности и предложены основные направления развития систем внутреннего контроля УЦ.

В заключении диссертации сформулированы основные выводы проведенного исследования и предложения по развитию и совершенствованию систем внутреннего контроля УЦ.

В приложениях представлены аналитические и методические материалы, подтверждающие результаты исследования.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено теоретико-методологическое содержание понятий «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля» с учетом современных тенденций развития корпоративного управления в условиях циклически повторяющегося процесса принятия решений, обеспечивающего непрерывное совершенствование деятельности организации.

Несмотря на то, что термины «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля» интерпретируются в научной литературе и регулирующих документах по-разному, в большинстве из них отсутствуют важные, по мнению автора, особенности. В частности, при определении «системы» не в полной мере отражены ее новые свойства, возникающие при взаимодействии совокупности включенных в нее элементов, имеющих общую цель. При определении «внутреннего контроля» в научной среде зачастую не учитываются его направленность на снижение негативных отклонений от запланированного результата.

По результатам критического анализа научных работ и законодательства по данной теме автором уточнены понятия «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля».

Внутренний контроль – деятельность органов управления и персонала организации, направленная на фиксирование негативных отклонений от намеченных результатов и снижение рисков, а также на обеспечение разумной уверенности в достижении целей организации по обеспечению эффективности и результативности деятельности, подготовке достоверной внутренней и внешней отчетности и соблюдению требований регулирующих норм.

Система внутреннего контроля – взаимосвязанная совокупность направлений и компонентов внутреннего контроля, органов управления, подразделений и персонала организации, обладающая свойствами эмерджентности, многомерности, адаптивности и самоорганизации систем, целью которой является эффективность и результативность деятельности организации, подготовка достоверной, полезной и своевременной информации о ее деятельности и соблюдение ею как внешних, так и внутренних регулирующих норм.

Следует отметить, что несмотря на различие, цели «внутреннего контроля» и «системы внутреннего контроля» одинаковы и сводятся к трем базовым группам целей: операционные цели, информационные цели и цели соблюдения регулирующих норм (комплаенс-цели). Таким образом, оба этих понятия могут употребляться в отношении организации контроля внутри хозяйствующего субъекта.

В ходе исследования автором разработана схема организации внутреннего контроля, которая учитывает осуществление внутреннего контроля на всех уровнях управления организации и предусматривающую непрерывное совершенствование в условиях циклического процесса принятия решений (см.рис.1)

Как показано на рис.1, основой СВК является цикл непрерывного совершенствования Деминга-Шухарта PDCA (plan-do-check-act - «планируй, делай, проверяй, актуализируй»). Данный подход на разных уровнях управления имеет свою интерпретацию. На уровне организации в целом это пять компонентов внутреннего контроля: контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информация и коммуникация, мониторинг и оценка эффективности. На уровне процессов организации заложен механизм

непрерывного совершенствования процессов, уточнения рисков и корректировки контрольных процедур на основе анализа результатов их выполнения, как положительных, так и отрицательных. На уровне операций представлена классическая схема осуществления контрольной процедуры, когда какое либо действие или его результат сравнивается с определенным эталоном (стандартом), проводится оценка результатов сравнения и при необходимости осуществляется корректировка данного действия (результата).

Соответственно, для каждого уровня предлагается определенная степень использования информационных технологий. Для организации в целом речь идет о цифровой трансформации бизнеса - комплексного использования ИТ-технологий в работе предприятия, на уровне процессов – об автоматизации процессов, на уровне операций – об автоматизации рутинных операций (роботизации).

Также на каждом уровне организации СВК представлены различные цели: на высшем уровне - три «классические» группы целей (операционные, информационные и комплаенс), на уровне процессов – цели достижения результатов процессов наиболее эффективным и экономичным образом и на уровне операций – цели соответствия результатов установленным стандартам.

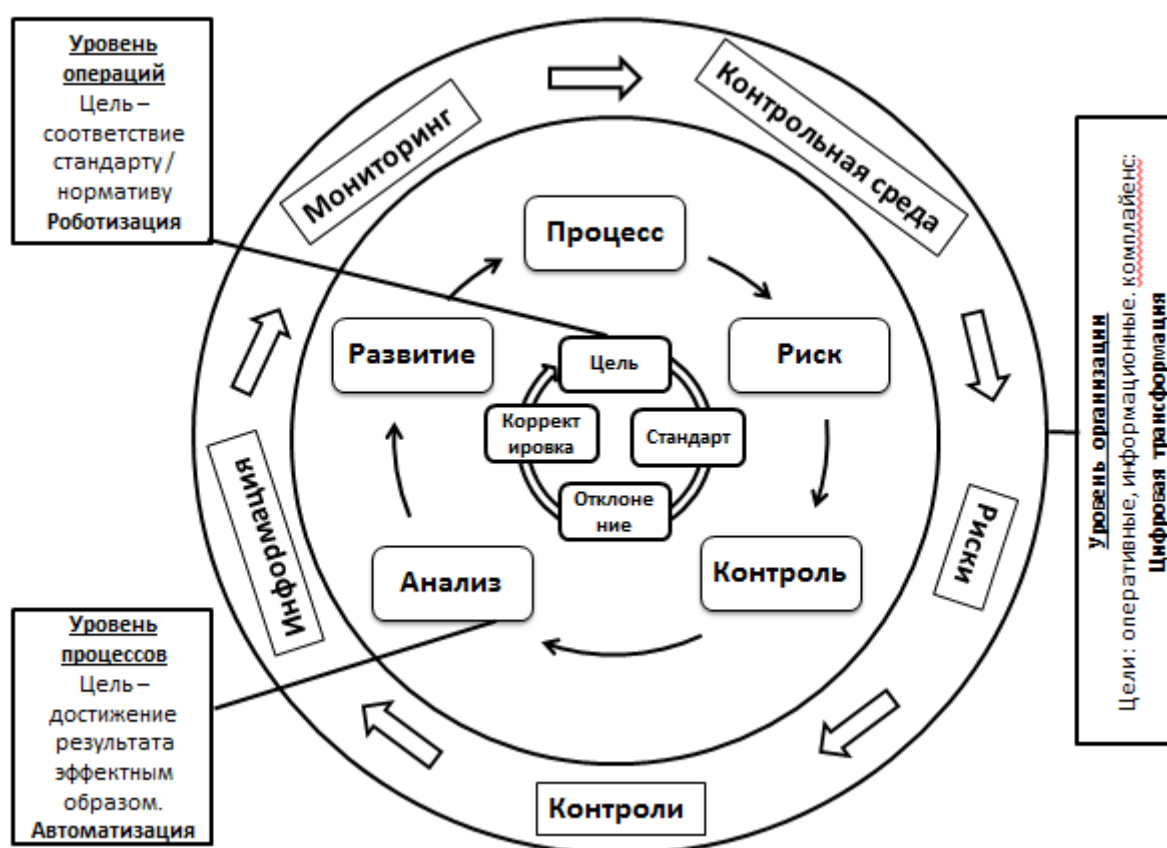


Рис.1. Система организации внутреннего контроля с учетом цикла непрерывного совершенствования

2. На основе комплексного анализа и классификации контрольных процедур по видам, способам и степеням значимости, с выделением предупреждающих, выявляющих и компенсирующих контрольных процедур, выявлены их отличительные свойства, а также ограничения их применения.

Имеющаяся в научных источниках и нормативных актах классификация контрольных процедур (далее – КП) по видам, способам и степеням значимости не в полной мере отражает особенности их выполнения в процессах. Автором на основе критического анализа механизма действия КП уточнены определения «выявляющих», «предупреждающих» и «компенсирующих» КП.

Описание любого процесса рассматривается как преобразование «входов» в начале этого процесса в «выходы» в его окончании. При этом под «входами» и «выходами» могут пониматься продукция, информация, услуги и т.д. Этапы внутри процесса также связаны между собой четким соответствием «выходов» каждого этапа процесса и «входов» следующего за ним этапа.

Автором показано, что контроль на «входе» этапа процесса может быть «предупреждающим» для данного этапа, но являться «выявляющим» для предыдущего этапа. Аналогично, «выявляющий» контроль на «выходе» определенного этапа процесса может быть «предупреждающим» контролем следующего за ним этапа процесса. При этом описание действия в ходе контроля может быть идентичным (!).

Кроме того, в силу действия механизма контроля как алгоритма, сравнивающего фактический результат с образцом контроль сам по себе, вне рамок процесса, на котором он находится, можно назвать «выявляющим», так как он является микропроцессом по выявлению ошибок и несоответствий установленному стандарту.

Поэтому, по мнению автора, для правильного применения классификации контролей по видам важно четко определять контекст, в котором действуют КП. Необходимо ссылаться на процесс или этап процесса, к которому относится КП, и на риск, возникающий в этом процессе, и снижаемый в результате ее действия

С учетом этого предложены следующие формулировки видов КП:

Предупреждающая КП – КП, совершаемая до начала процесса / подпроцесса и направленная на предупреждение возникновения случаев реализации риска на этом процессе / подпроцессе.

Выявляющая КП - КП, совершаемая после выполнения процесса / подпроцесса и направленная на выявление случаев реализации риска на этом процессе / подпроцессе.

Рассмотренные автором в специальной литературе и регулирующих документах определения «ключевых» и «компенсирующих» КП не содержат четкого логического разделения на две взаимоисключающие категории, в то время как это предполагают положения отдельных нормативных актов.

Имеющееся определение «ключевого» контроля предполагает, что отсутствие такого контроля приводит к тому, что риск в существенном процессе не будет снижен до приемлемого уровня. С другой стороны, определение

«компенсирующего» контроля также предполагает возможность получить разумную уверенность в снижении риска до приемлемого уровня, и при этом он может действовать наряду с другими контролями. Разные основания деления КП по степени значимости на две категории приводит к тому, что одна и та же КП может быть признана как ключевой, так и компенсирующей.

С учетом этого, автором предложено следующее определение.

Компенсирующая КП - КП, наличие которой ни индивидуально, ни в совокупности с другими компенсирующими КП, не позволяет снизить риск до приемлемого уровня. Компенсирующие КП носят вспомогательный характер, действуют в дополнение к ключевым КП, и в целом способствуют улучшению СВК организации.

На основе анализа природы КП автором проведено обобщение их основных свойств в разрезе видов, способов и степеней значимости (табл.1)

Таблица 1

Сравнительная характеристика КП по видам, степени значимости и способам проведения

Свойство \ Вид	Предупреждающая		Выявляющая	
Распределение в процессе	Максимально – в начале Минимально – в конце		Максимально – в конце Минимально – в начале	
Основная цель КП	Эффективность процесса		Результативность процесса	
Приоритет КП	Снижение затрат на создание продукта		Повышение качества продукта	
Свойство \ Значимость	Ключевая		Компенсирующая	
Необходимость наличия	Обязательный		Дополнительный	
Воздействие на риск	Снижает до приемлемого уровня		Снижает не до уровня риск-аппетита	
Приоритеты в установке	Охват одним контролем многих рисков		Охват наиболее уязвимых зон, покрытых ключевыми КП	
Свойство \ Способ проведения	Автоматическая	ИТ-зависимая КП		Ручная КП
Степень эффективности	Высокая	Средняя		Низкая
Затраты на разработку	Высокие	Средние (штатные средства ПО ¹)		Низкие
Затраты на сопровождение	Низкие	Низкие		Высокие
Уровень автоматизации процесса	Высокий	Средний (штатные средства ПО)		Низкий

¹ Программное обеспечение (прим. автора)

Автором уточнены подходы к оптимальному соотношению видов КП, которое, как и СВК в целом, должно быть направлено к достижению максимального результата при экономичном расходовании ресурсов. Но зачастую достижение наилучшего результата не всегда сопровождается минимизацией расходов.

На примере соотношения выявляющих и предупреждающих КП показано, что высокая доля предупреждающих КП приводит к экономичности контроля, но не означает достижение наилучшего результата. С другой стороны, выявляющие КП наиболее результативны, но не всегда экономичны. Приоритеты в установлении контролей определяются самой организацией исходя из приоритетов качества или стоимости конечного продукта.

Данные выводы могут быть использованы при оценке СВК организаций, в том числе со стороны контролирующих органов.

3. На основе классификации выявленных автором рисков ОЦО составлена карта ключевых рисков ОЦО, и предложен комплекс мер по их снижению применительно к разным стадиям развития, включая стадию организации деятельности ОЦО, характеризующуюся наибольшим количеством и степенью значимости идентифицируемых рисков.

Анализ особенностей аутсорсинга функции учета позволил автору выявить риски учетных центров, возникающие как на этапе их создания, так и в процессе осуществления ими основной деятельности.

В таблице 2 приведены цели создания УЦ и основные риски, препятствующие их достижению.

Таблица 2

Основные цели создания учетных центров и риски их недостижения

Цель	Риск
Повышение достоверности данных учета и показателей отчетности	Недостоверность данных учета и отчетности обслуживаемых клиентов
Соблюдение сроков предоставления отчетности	Несвоевременное предоставление отчетности клиентов в соответствующие инстанции (ФНС, органы статистики и др.)
Сокращение затрат на учетную функцию	Отсутствие оптимизации затрат при централизации учетной функции
Фокусировка на клиентов на основном бизнесе	Отвлечение ресурсов клиентов на учетную или сопутствующую ей деятельность (сопровождение учета)
Доступ к высококачественным профессиональным навыкам	Отсутствие достаточного уровня профессионализма сотрудников УЦ
Стандартизация учетных процессов и функций	Отсутствие в УЦ направления по стандартизации процессов и функций

Синергия и концентрация технологий и инноваций	Отсутствие в УЦ направления по совершенствованию процессов и технологий, внедрению инноваций
Оптимизация распределения рисков и контроля между клиентом и УЦ	Отсутствие разделения рисков и оптимизации процессов контроля (дублирование, неэффективность контроля)
Лучшая предсказуемость затрат на учетную функцию	Отсутствие в УЦ направления по планированию и распределению доходов и затрат
Повышение уровня соответствия нормативным требованиям	Отсутствие в УЦ направления по мониторингу нормативно-правовой базы
Обмен лучшими практиками и обобщение опыта	Отсутствие в УЦ направления по развитию лучших практик и обмену опытом
Создание единой корпоративной культуры подразделений УЦ	Отсутствие сближения корпоративных культур объединяемых в УЦ учетных подразделений

На основе экспертных оценок составлена карта ключевых рисков УЦ, возникающих в результате специфики его деятельности как организации, оказывающей услуги по ведению учета и составлению отчетности (см. рис.2).

Для снижения обозначенных ключевых рисков предложены контрольные процедуры (см. табл. 3).

Основной причиной большинства рисков УЦ является то, что он является обособленным подразделением, выполняющим при этом «внутреннюю» для обслуживаемых организаций функцию. Такая обособленность имеет множество негативных последствий, предотвратить которые поможет четкая регламентация взаимоотношений клиента и УЦ, совершенствование внутренних процессов УЦ, предоставление обратной связи от клиента и т.д.

Немаловажным также является то, что УЦ обслуживает не одно, а группу предприятий, которые могут относиться к разным сегментам бизнеса и иметь свою специфику. В данном случае в УЦ необходимо найти баланс между индивидуализацией подхода к каждому клиенту и стандартизацией и повышением эффективности своих внутренних процессов.

И третье – качество персонала УЦ в силу возложенных на него задач приобретает гораздо большее значение, чем во «внутренней» бухгалтерии. В данном случае необходимо правильно организовать работу по постоянному наличию квалифицированного персонала за счет создания программ обучения, систем материальной и нематериальной мотивации, должных условий труда, правил отбора и найма сотрудников и др.

Таблица 3

Ключевые риски и контрольные процедуры Учетного центра

Риски - последствия	Контрольные процедуры
Ключевые риски территориальной обособленности УЦ	
1. Ограниченность поступающей в УЦ информации	1. Определение в SLA четких показателей качества и сроков оказания услуг

<ul style="list-style-type: none"> 2. Нарушения сроков предоставления информации в УЦ 3. Несовпадение режимов рабочего времени клиентов и УЦ 4. Невозможность оперативного исправления недостатков со стороны клиентов 5. Разные корпоративные культуры клиентов и УЦ 6. Снижение значимости неформальных связей между сотрудниками УЦ и клиентов 7. Нарушения при предоставлении клиентам информации со стороны УЦ 	<ul style="list-style-type: none"> 2. Организация обратной связи клиентам по качеству оказанных УЦ услуг 3. Регламентация, стандартизация и повышение эффективности процессов УЦ 4. Внедрение электронного документооборота и удаленного режима работы персонала УЦ
Ключевые риски специфики бизнеса клиентов	
<ul style="list-style-type: none"> 1. Исторически разнородные ИТ-системы учета и отчетности клиентов 2. Специфические бизнес-процессы клиентов в части движения документов и учетных данных 3. Разные организационные и функциональные структуры клиентов. 	<ul style="list-style-type: none"> 1. Стратегически (в рамках одной группы) – переход клиентов на одинаковые ИТ- системы 2. Выделение в УЦ направлений с учетом специфики бизнеса клиентов 3. Матричная (процессно-клиентская) структура УЦ
Ключевые риски персонала УЦ	
<ul style="list-style-type: none"> 1. Низкая квалификация персонала 2. Технические ошибки персонала (в результате невнимательности, усталости, чрезмерной нагрузки и т.д.) 3. Трудовые споры (в результате увольнения, переработок и т.д.) 4. Социально-демографический состав персонала (например, преобладание женщин, имеющих возможность уйти в декретный отпуск) 5. Неудовлетворенность условиями труда 	<ul style="list-style-type: none"> 1. Разработка программы обучения персонала, в том числе на рабочих местах 2. Разработка мер материального и нематериального стимулирования работников 3. Создание систем отбора и резервирования кадров 4. Система материальной компенсации за труд не ниже рыночного уровня

4. Разработан методический инструментарий организации внутреннего контроля УЦ на процессном уровне, обеспечивающий обратную связь по результатам выполнения контрольных процедур и нацеленный на непрерывное совершенствование процессов УЦ с разработкой форм по документированию процессов, рисков, контрольных процедур, результатов их исполнения, анализу причин возникновения нарушений и недостатков и разработке мероприятий по их недопущению.

Предпосылки ведения учета (полнота, существование, оценка и др.) можно представить как общие цели процесса ведения учета. С учетом иерархии процессов цели этапов, из которых состоит учетный процесс (подпроцессов), следует формулировать в соответствии с общими целями учета.

В соответствии с Концепцией COSO организация определяет четкие цели для того, чтобы иметь возможность идентифицировать и оценить риски, препятствующие их достижению. Для снижения рисков недостижения целей процессов определяются и устанавливаются соответствующие КП.

Вероятность	5	Разные организационные и функциональные структуры клиентов	Несовпадение режимов рабочего времени клиентов и УЦ	Снижение значимости неформальных связей	Трудовые споры (в результате увольнения, переработок и т.д.)	Ограниченность поступающей в УЦ информации от клиентов
	4			Социально-демографический состав персонала УЦ	Нарушения сроков предоставления информации в УЦ	Технические ошибки персонала УЦ
	3			Неудовлетворенность работников УЦ условиями труда	Невозможность оперативного исправления недостатков со стороны клиентов	Низкая квалификация персонала УЦ
	2			Исторически разнородные ИТ-системы учета и отчетности клиентов	Разные корпоративные культуры клиентов и УЦ	Специфика бизнес-процессов клиентов в части движения документов и учетных данных
	1		Нарушения при предоставлении клиентам информации со стороны УЦ			
		1	2	3	4	5
				Существенность		

Рис.2. Карта ключевых рисков учетного центра

По мнению автора, для совершенствования процессов и оптимизации КП недостаточно только описать и внедрить КП, необходимо ввести механизм обратной связи по результатам их выполнения. Для этого нужно фиксировать результаты выполнения КП, анализировать выявленные ошибки и по результатам анализа внедрять системные улучшения.

Автором предложена система управления рисками процессов, учитывающая обратную связь по результатам выполнения КП и предполагающая совершенствование процессов, уточнение рисков и совершенствование КП (см. рис. 3).

Данная система позволяет четко определять риски процессов, устанавливая эффективные и результативные КП, проводить анализ выявленных ошибок. И, главное – по результатам анализа выявленных ошибок определять корневые причины недостатков системы управления и системы внутреннего контроля и давать рекомендации по совершенствованию процессов, уточнению рисков и изменению дизайна контрольных процедур.

В основе действия системы лежит цикл Деминга-Шухарта PDCA², представляющий собой циклически повторяющийся процесс принятия решения. Но при этом отдельное внимание уделяется рискам и контрольным процедурам (фазе Check). В ответ на существенные риски недостижения целей процесса применяются контрольные процедуры, позволяющие снизить их до приемлемого уровня. Таким образом, контроль в системе осуществляется более развернуто: контролируется не только то, достигнуты ли запланированные результаты процесса, но и то, насколько снижены риски недостижения этих результатов.

Актуализация первоначально запланированных действий (Act) также представлена более развернуто. Предложено фиксировать как положительные, так и отрицательные результаты выполнения КП. В случае отрицательных результатов предложено анализировать причины ошибок, нарушений и несоответствий, в случае положительных результатов (отсутствия ошибок) – целесообразность выполнения данных КП с учетом величины снижаемых ими рисков.

По результатам анализа результатов выполнения КП предлагается выявлять корневые причины выявленных недостатков и предлагать системные меры по улучшению процессов, уточнению описания рисков и корректировке дизайна КП.

Каждый этап выполнения работ в соответствии с данной схемой предлагается документировать по соответствующей форме.

² англ. «Plan-Do-Check-Act» - «планируй – действуй – проверяй – корректируй»,

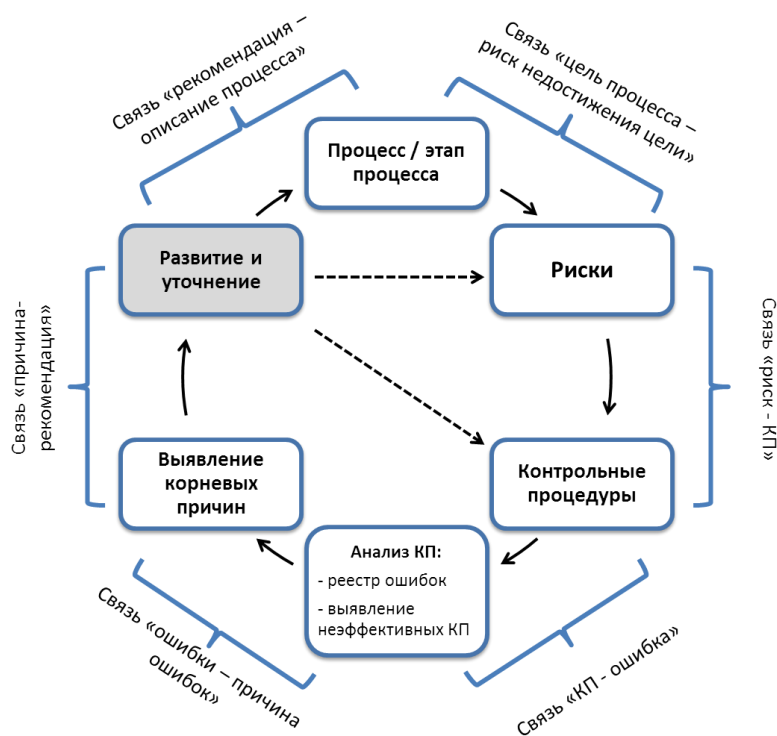


Рис. 3. Система управления рисками процессов на основе обратной связи

5. На основе выявленных автором отличительных особенностей показателей финансовой отчетности ОЦО, входящих в структуру российских финансово-промышленных групп, экономически обоснована модель ОЦО, основанная на оптимальной структуре активов, пассивов, доходов, расходов и ряда иных показателей при условии обеспечения работоспособности системы внутреннего контроля.

Автором проведен обзор рынка общих центров обслуживания крупнейших финансово-промышленных корпораций РФ. Выявлены тенденции преимущественного расположения ОЦО – Центральный, Сибирский и Приволжский федеральные округа, отмечен рост количества ОЦО в России за период с 1999 по 2018 годы и, в особенности, в 2009 и 2013 годах.

Также проведен статистический анализ финансовой отчетности 23-х ОЦО за ряд отчетных периодов. Выявлены отличительные особенности структуры активов и пассивов, доходов и расходов и относительных показателей деятельности.

На основе усредненных показателей удельных весов статей баланса и отчета о финансовых результатах 23-х ОЦО за 4 отчетных периода составлен «финансовый портрет» типичного российского ОЦО, который может служить образцом для сравнения как действующих, так создаваемых ОЦО (см.табл.4)

**Усредненные показатели удельных весов статей финансовой отчетности
ОЦО, в процентах**

БАЛАНС					
	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	Среднее значение
Актив					
Внеоборотные активы, в т.ч.	20,3	16,6	22,7	15,1	18,7
Основные средства	6,0	4,1	7,0	5,8	5,7
Оборотные активы, в т.ч.	79,7	83,4	77,3	84,9	81,3
Дебиторская задолженность	55,1	62,1	53,6	74,3	61,3
<i>Справочно: доля финансовых вложений</i>	<i>10,0</i>	<i>7,9</i>	<i>4,4</i>	<i>5,3</i>	<i>6,9</i>
Баланс	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Пассив					
Капитал и резервы	33,9	39,7	38,8	28,8	35,3
Долгосрочные обязательства	0,5	0,4	0,8	0,4	0,5
Краткосрочные обязательства	65,6	59,9	60,4	70,8	64,2
Кредиторская задолженность	23,9	25,1	22,9	29,4	25,3
Оценочные обязательства	14,8	16,7	18,9	21,5	18,0
Баланс	100	100	100	100	100
ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ					
	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год	Среднее значение
Доходы, в т.ч.	100	100	100	100	100
Выручка	99,3	99,5	99,7	99,8	99,6
Проценты к получению	0,5	0,3	0,1	0,1	0,3
Прочие доходы	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2
Расходы, в т.ч.	100	100,0	100	100,0	100,0
Себестоимость продаж	89,9	89,3	91,4	90,6	90,3
Управленческие расходы	8,0	6,6	6,2	5,9	6,7
Проценты к уплате	0,6	2,6	1,2	2,1	1,6
Прочие расходы	1,5	1,5	1,2	1,4	1,4

В целом, проведенный анализ позволяет сделать вывод, что структура финансовой отчетности среднестатистического ОЦО отражает специфику деятельности такого рода организаций. ОЦО создается не как центр прибыли, а как обслуживающая, сервисная организация. При этом следует учесть, что каждый из рассмотренных ОЦО имеет свою специфику, связанную как с отраслевой принадлежностью обслуживаемых предприятий, так и с особенностями финансового планирования и организации административно-хозяйственного обеспечения ОЦО.

В активе баланса ОЦО основной статьей являются оборотные активы в виде дебиторской задолженности, в пассиве – краткосрочные обязательства, в том числе кредиторская задолженность. При этом доля собственных средств

находится на приемлемом для обеспечения устойчивого финансового состояния уровне (30-40%). Преимущественная доля доходов – выручка от основной деятельности, а доля расходов – себестоимость оказания услуг

Рассмотренные в анализе ОЦО значительно отличаются по масштабу деятельности, количеству сотрудников, обслуживаемых клиентов и другим показателям. Для сравнения их между собой автором рассчитаны относительные показатели оценки (см. табл. 5)

Для целей анализа учтены расходы ОЦО в виде себестоимости и управленческих расходов. Этот показатель отражает «внутреннюю» стоимость услуги ОЦО. Если рассматривать ОЦО как экономический субъект, оказывающий услуги в пределах группы предприятий, важным является также выручка ОЦО, которая, по сути, является расходами обслуживаемых предприятий на выполняемую ОЦО функцию. В таком случае в качестве одного из показателей эффективности работы ОЦО можно рассматривать выручку на 1 сотрудника ОЦО в год.

Таблица 5

Относительные показатели деятельности ОЦО

№	Наименование (сокращенно)	Количество сотрудников	Выручка, тыс. руб.	Расходы ³ , тыс.руб.	Выручка на одного сотрудника, тыс.руб.	Расходы на одного сотрудника ⁴ , тыс.руб.
1	ЕВРАЗ-ЦСР	333	289 698	295 169	870	886
2	X5 Синергия	932	1 068 815	838 553	1 147	900
3	ОУС	350	397 991	337 852	1 137	965
4	РУСАЛ-ЦУ	553	646 544	583 482	1 169	1 055
5	СУЭК Гринфин	274	317 000	294 000	1 157	1 073
6	Сибирьэнергоучет	278	311 000	299 000	1 119	1 076
7	НЛМК-УЦ	543	605 081	584 227	1 114	1 076
8	ММК-УЦ	382	420 321	412 453	1 100	1 080
9	Металлоинвест КС	631	689 501	710 932	1 093	1 127
10	Черкизово-ОЦО	338	368 913	381 728	1 091	1 129
11	Северсталь-ЦЕС	687	830 081	803 201	1 208	1 169
12	ЦОБ (КАМАЗ)	267	325 986	320 538	1 221	1 201
13	ОМК-ЦЕС	526	722 257	678 809	1 373	1 291
14	Томскнефть аутсорсинг	239	334 937	329 726	1 401	1 380
15	Евросибэнерго УСЦ	722	1 239 759	1 040 589	1 717	1 441
16	Роснефть - Учет	6 031	9 127 145	9 060 434	1 513	1 502
17	ЛУКОЙЛ-УРЦВ	711	1 090 838	1 153 693	1 534	1 623
18	Гринатом	3 294	5 756 475	5 490 255	1 748	1 667
19	ЛУКОЙЛ-УРЦП	867	1 583 138	1 571 022	1 826	1 812
20	Газпромнефть БС	1 450	2 961 824	2 749 637	2 043	1 896
21	СИБУР-ЦОБ	653	1 318 068	1 412 655	2 018	2 163
22	Транснефть Финанс	2 572	7 406 647	6 717 621	2 880	2 612
23	Норникель-ОЦО	1 779	5 288 033	4 934 486	2 972	2 774

³ Сумма себестоимости и управленческих расходов

⁴ Отсортировано по данной графе

Учитывая то, что рентабельность ОЦО, как правило, находится на минимальном уровне, а иногда и вовсе отрицательна, показатели выручки и расходы на 1 сотрудника примерно одинаковы. Их можно использовать для сравнительного анализа эффективности ОЦО. Но при этом следует учитывать различные факторы: перечень функций, переданных клиентами в ОЦО, количество обслуживаемых клиентов, процент «охвата» клиентов взаимосвязанной обслуживаемой группы, количество привлеченных клиентов, не находящихся в группе (клиентов «со стороны») и т.д.

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования были получены следующие выводы и результаты.

Сформулированы авторские определения понятий «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля». Рассмотрены требования к внутреннему контролю в мировой практике в условиях применения различных международных концепций. Выявлена тенденция постепенного внедрения норм международных концепций внутреннего контроля в российском правовом поле.

Разработана схема организации внутреннего контроля, учитывающую необходимость его осуществления на всех уровнях управления организации и предусматривающую непрерывное совершенствование в условиях циклического процесса принятия решений.

Выявлены отличительные особенности структуры активов и пассивов, доходов и расходов ОЦО

крупнейших финансово-промышленных корпораций РФ. Составлен «финансовый портрет» типичного российского ОЦО, который может служить образцом для сравнения как действующих, так создаваемых ОЦО.

Определены риски, присущие процессу учета и соответствующие им контрольные процедуры. Выявлены риски УЦ как на этапе их создания, так и в процессе осуществления ими основной деятельности. Установлены ключевые (корневые) риски УЦ и определены меры по их снижению. С учетом вероятности и тяжести последствий составлена карта корневых рисков УЦ.

На основе выявленных несоответствий в классификациях контрольных процедур уточнены определения предупреждающих, выявляющих и компенсирующих контрольных процедур. Обоснована актуальность оптимального соотношения определенных категорий контрольных процедур.

Предложена методика проведения оценки СВК УЦ с учетом специфики их деятельности. Разработан методический инструментарий организации внутреннего контроля УЦ на процессном уровне, обеспечивающий обратную связь по результатам выполнения контрольных процедур и нацеленный на непрерывное совершенствование процессов УЦ.

IV. СПИСОК РАБОТ, ОБУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Микрюков Т.В. Теоретическая модель реинжиниринга бизнес-процессов с учетом общих центров обслуживания в структуре компании / М.А. Городилов, М.С. Оборин, Т.В. Микрюков // *Russian Journal of Management* – 2019 - №4 – С.1-5 – doi.org/10.29039/2409-6024-2019-7-4-1-5 - 0,5/0,2 п.л. автора
2. Микрюков Т.В. Диверсификация учетно-финансовых услуг как фактор формирования комплекса рыночных преимуществ корпораций / М.А. Городилов, М.С. Оборин, Т.В. Микрюков // *Аудит* – 2019 - №11 – С.10-17 – 0.8/0.4 п.л. автора
3. Микрюков Т.В. Контрольные процедуры в налоговом мониторинге / Т.В. Микрюков // *Аудиторские ведомости* – 2017 - № 12 – С. 40-47.- 0,6 п.л.
4. Микрюков Т.В. Добавленная стоимость внутреннего аудита: считать или не считать? / Т.В. Микрюков // *Аудиторские ведомости* – 2016 - № 12 – С. 34-44.- 0,9 п.л.
5. Микрюков Т.В. Внутренний аудит: гарантии или консультации? / Т.В. Микрюков // *Аудиторские ведомости* – 2015 - № 11 – С. 16-28.- 1,0 п.л.
6. Микрюков Т.В. Основные угрозы, влияющие на экономическую безопасность сельскохозяйственных организаций / Т.В. Микрюков // *Вестник Удмуртского Университета. Сер. Экономика и право.* - 2012. - вып. 2. - С. 30-34. - библиогр.: с. 34 (5 назв.) – 0,4 п.л.
7. Микрюков Т.В. Службы экономической безопасности и их функции / Т.В. Микрюков // *Вестник Удмуртского университета. Сер. Экономика и право.* - 2010. - вып.1. - С.27-29. - 0,3 п.л.
8. Микрюков Т.В. Внутренний контроль в системе управления экономической безопасностью организации / Т.В. Микрюков // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий* – 2010 - № 11 – С. 42-43.- 0,2 п.л.
9. Микрюков Т.В. Развитие учетно-финансового сервиса. Новые компетенции специалистов в сфере учета // *Тенденции развития мировой торговли в XXI веке: Материалы докладов пленарного заседания VIII Международной научно-практической конференции, посвященной 55-летию учебного заведения/ М.А. Городилов, Т.В. Микрюков - Пермь, 2019. - С. 34-40. - 0,2/0,1 п.л. автора*
10. Микрюков Т.В. Система внутреннего контроля рисков в процессах бухгалтерского учета // *Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: Сборник научных статей / Т.В. Микрюков - Пермь, 2018 - С. 93-106 – 0,8 п.л.*
11. Микрюков Т.В. Комплексное развитие системы внутреннего контроля // *Пермский край: новые вызовы, новое время: материалы IV Пермского*

экономического конгресса / М.А. Городилов, Т.В. Микрюков – Пермь, 2018. – С.235-243 –0,5/0,4 п.л. автора

12. Микрюков Т.В. Как повысить качество работы СВК: Положение № 242-П — пишем, COSO — в уме/ Т.В. Микрюков // Внутренний контроль в кредитной организации– 2018 - № 1 (37) – С. 42-51.- 1,2 п.л.

13. Микрюков Т.В. Бизнес-модель службы внутреннего аудита. Адрес документа: / Р.В. Жуков, Т.В. Микрюков, Е.В. Назарова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/practice/internal_auditor_conf_10.shtml (дата обращения: 21.12.2018) – 0,3/0,1 п.л. автора

14. Микрюков Т.В. Применение мыслительных инструментов теории ограничений во внутреннем аудите/ Т.В. Микрюков //Вместе с ИВА – 2016 - № 7(11) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iaa-ru.ru/upload/iblock/de6/de69e17b81dc3de941d55d31ba4886e9.pdf> (дата обращения: 20.01.2019) - 0,2 п.л.

15. Микрюков Т.В. Формы организации служб внутреннего контроля на предприятии / Т.В. Микрюков // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. - 2012. - № 1/2. - С. 163-166. - 0,2 п.л.

16. Микрюков Т.В. Бухгалтерский учет операций банка-эмитента с собственными векселями // Проблемы совершенствования бухгалтерского учета, аудита, анализа хозяйственной деятельности, налогового учета : материалы всерос. науч.- практ. (заоч.) конф. / Т.В. Микрюков / Удмурт. гос. ун-т, Ин-т экономики и упр. – Ижевск: УГУ, 2006. – С. 31–40. – 0,5 п.л.

17. Микрюков Т.В. Основные принципы применения международных стандартов финансовой отчетности в кредитных организациях / Т.В. Микрюков // Финансы и кредит: проблемы методологии и практики. – 2005. – № 1. – С. 47–54. – 0,4 п.л.