

Методика мотивации контрольной деятельности на предприятии

Methodology of Motivation for Control Activities at the Enterprise

УДК 657.8

DOI:

М.К. Аристархова, д-р экон. наук, профессор, заслуженный экономист Республики Башкортостан, зав. кафедрой налогов и налогообложения ФГБОУ ВО «Уфимский государственный авиационный технический университет»

e-mail: ninufa@mail.ru

В.Ш. Фахрутдинов, аспирант кафедры налогов и налогообложения ФГБОУ ВПО «Уфимский государственный авиационный технический университет», начальник отдела внутреннего аудита ООО «Газпром трансгаз Уфа», дипломированный внутренний аудитор (CIA)

e-mail: v.fahrutdinov@mail.ru

M.K. Aristarkhova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Honored Economist of the Republic of Bashkortostan, Head of the Department of Tax and Taxation, Ufa State Aviation Technical University

e-mail: ninufa@mail.ru

V.Sh. Fakhrutdinov, Postgraduate Student, Department of Tax and Taxation, Ufa State Aviation Technical University, Head of Internal Audit "Gazprom transgaz Ufa" OOO, Certified Internal Auditor (CIA)

e-mail: v.fahrutdinov@mail.ru

Аннотация. Данная статья посвящена вопросам формирования механизма мотивации реализации контрольных процедур в соответствии с разработанным дизайном и алгоритмом их выполнения.

Ключевые слова: управление, внутренний контроль, контрольные процедуры, мотивация.

Abstract. This article is devoted to the formation of a mechanism for motivating the implementation of control procedures in accordance with the developed design and algorithm for their implementation.

Keywords: управление, внутренний контроль, контрольные процедуры, мотивация.

Необходимость мотивации контрольной деятельности

Согласно Информации Минфина № ПЗ/11-2013 [1] процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на обеспечение принятия необходимых мер по снижению рисков, влияющих на достижение целей деятельности экономического субъекта. В данном документе упоминаются следующие возможные к применению экономическим субъектом процедуры внутреннего контроля:

- документальное оформление;
- подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям;
- санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности их совершения;

- сверка данных;
- разграничение полномочий и ротация обязанностей;
- процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;
- надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей;
- процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами.

Как правило, непосредственное участие в разработке процедур по осуществлению внутреннего контроля принимают сотрудники подразделений любого уровня в пределах своей компетенции. Сформированные ими для упорядочивания финансово-хозяйственной деятельности предприятия контрольные проце-

дуры формализуются во внутренних документах: регламентах взаимодействия, положениях о структурных подразделениях, должностных инструкциях, приказах, распоряжениях. При этом правильно организованная система внутреннего контроля (далее — СВК) подразумевает наличие специализированного структурного подразделения, ответственного за разработку дизайна контрольных процедур и тестирование их операционной эффективности.

Дизайн, или описание процедуры внутреннего контроля — это процесс сбора и обработки информации в части определения исполнителя совершаемых действий, частоты выполнения процедур, объекта контроля и подтверждающих документов. Грамотный дизайн контрольной процедуры должен обеспечивать своевременное предотвращение или выявление ошибок и недостатков, а сама контрольная процедура должна выполняться согласно разработанному дизайну компетентными и квалифицированными сотрудниками. Пример дизайна контрольной процедуры представлен в табл. 1.

Настоящее исследование основывается на подходе, который предполагает выделение контрольных процедур как действий, выполняемых всеми структурными подразделениями предприятия, посредством которых функционирует система внутреннего контроля. Возможность выделения процедур внутрен-

него контроля в составе работ всех функциональных подсистем предприятия обусловлена тем, что каждый работник так или иначе выполняет на своем рабочем месте определенные манипуляции, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей деятельности предприятия, но при этом он может не осознавать данный факт. Правомерно сделать предположение, что результат, достигаемый системой внутреннего контроля, объективно есть результат практически всех подсистем предприятия, а не только специально созданного подразделения внутреннего контроля. При этом сложность заключается в обеспечении реализации контрольных процедур в соответствии с разработанным дизайном и алгоритмом их выполнения.

В связи с этим существует объективная потребность в разработке соответствующей системы мотивации к труду, которая бы стимулировала всех работников предприятия реализовывать контрольные процедуры (разрабатывать, внедрять, исполнять, тестировать) с учетом следующих особенностей:

- адаптации к имеющей место на предприятии системе оплаты труда;
- определения степени участия работников всех подразделений предприятия в системе внутреннего контроля;
- результативности функционирования внутреннего контроля.

Таблица 1

Пример дизайна процедуры внутреннего контроля

Наименование процедуры	Направление выявления риска	Частота проведения	Способ проведения (ручная/ ИТ-зависимая/ автоматизированная)	Степень значимости (ключевая/ компенсирующая)	Информационная система, в которой выполняется контрольная процедура	Документы, подтверждающие проведение контрольной процедуры	Должность ответственного за выполнение контрольной процедуры	Организационно-распорядительные документы, регламентирующие выполнение контрольной процедуры	Затраты на проведение контрольной процедуры



Согласно предлагаемой методике мотивация контрольной деятельности будет заключаться, с одной стороны, в регулировании расходов на оплату труда специалистов подразделения внутреннего контроля в зависимости от достигнутых индивидуальных результатов (показателей), а с другой стороны, в поощрении (порицании) всех владельцев рисков и бизнес-процессов, исполнителей контрольных процедур, внутренних контролеров (далее — участники системы внутреннего контроля) в зависимости от эффективности функционирования системы внутреннего контроля в целом на предприятии (рис. 1).

**Расчет постоянной части
заработной платы как элемент мотивации
контрольной деятельности**

Заработная плата специалистов подразделения внутреннего контроля будет состоять из постоянной части, выплачиваемой в неизменном размере, и переменной части, зависящей от результатов деятельности предприятия, подразделения внутреннего контроля и труда конкретного специалиста. Гарантия выплаты постоянной части заработной платы в размере не ниже установленного МРОТ обеспе-

чивает долгосрочную мотивацию к выполнению должностных обязанностей, а выплата переменной части заработной платы должна обеспечить непосредственную мотивацию к улучшению результатов своей деятельности и достижению поставленных целей.

В качестве базовой (постоянной) части заработной платы предлагается использовать оклад, установленный для штатной должности экономиста конкретного предприятия, поскольку это отвечает требованиям профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)». Размер ежемесячно выплачиваемой постоянной части заработной платы будет определяться путем умножения соответствующего базового значения (оклада) на индивидуальный коэффициент специалиста подразделения внутреннего контроля, рассчитываемый в целях дифференциации оплаты труда в зависимости от критериев, характеризующих содержание работ.

Первым критерием, который предполагается учитывать, является оценка наличия профессиональных сертификаций. В настоящее время активная работа по подготовке и добровольной сертификации кадров внутренних

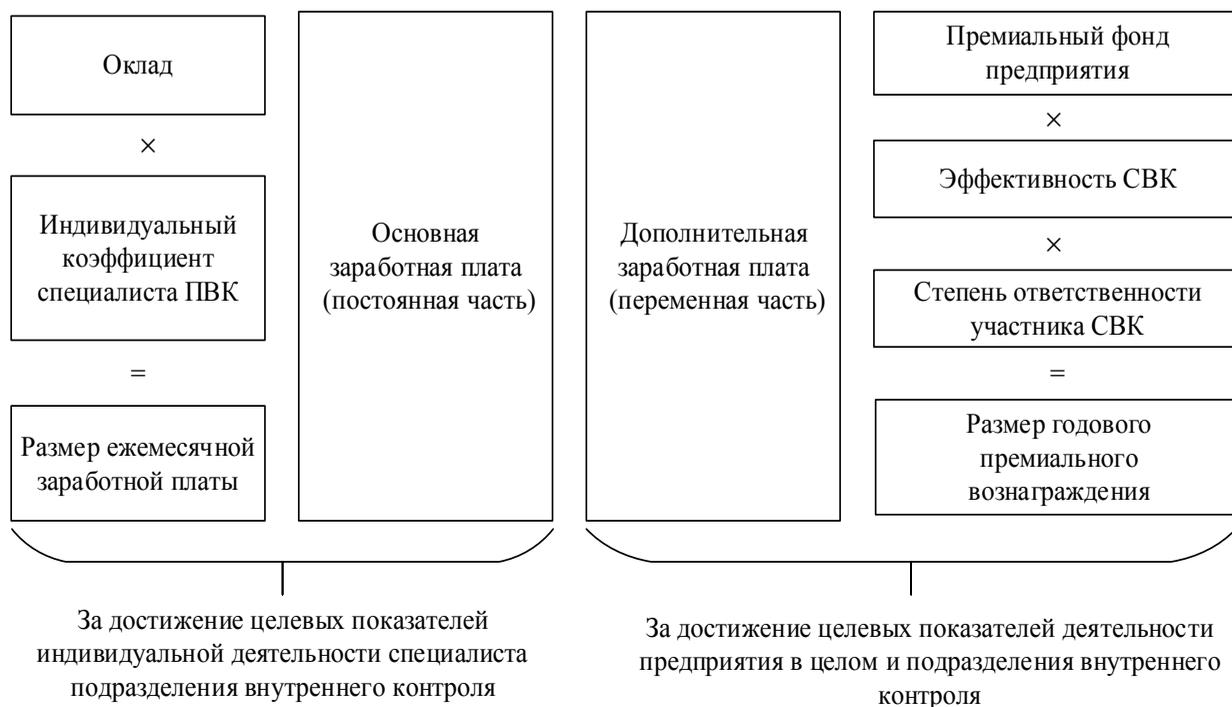


Рис. 1. Элементы системы мотивации контрольной деятельности на предприятии

контролеров проводится Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Специалистам, успешно сдавшим экзамены, выдается диплом, подтверждающий уровень квалификации его обладателя на получение аттестата «Профессиональный внутренний контролер (внутренний аудитор)». Вторым важным критерием является оценка степени ответственности, возлагаемой на внутреннего контролера. Так при расчете индивидуального коэффициента необходимо учитывать такие параметры, как неукомплектованность штата подразделения внутреннего контроля, общий стаж работы внутреннего контролера на данном предприятии, выполнение особо важных заданий. Третьим критерием, отражающим характер выполняемой работы, является оценка профессиональных качеств специалиста. В этой связи в табл. 1 представлены критерии оценки работы специалистов подразделения внутреннего контроля. Включение этих параметров в состав факторов, формирующих индивидуальный коэффициент специалиста, делает процесс расчета заработной платы простым и понятным. Для этого предусмотрена балльная оценка критериев деятельности в соответствии с разработанной картой. На рис. 2 представлен пример карты определения уровня личностных, деловых и профессиональных качеств специалиста подразделения внутреннего контроля.

По нашему мнению, в качестве экспертов должны привлекаться следующие участники функционирования системы внутреннего контроля:

- владельцы бизнес-процессов предприятия;
- владельцы рисков;
- исполнители контрольных процедур;
- руководитель подразделения внутреннего аудита.

При этом численный состав экспертов может быть как фиксированным (постояннодействующая комиссия), так и возрастающим в процессе проведения экспертизы (метод «снежного кома»). Кроме того, способы обработки ответов экспертов могут отличаться большим разнообразием. Таким образом, руководителю предприятия предстоит из всего многообразия вариантов организации работы экспертов выбрать наиболее оптимальный способ определения балльных значений оценки каждого

критерия и установить его распоряжением (приказом) по предприятию.

В этой связи авторами был разработан ряд рекомендаций, применение которых позволит уменьшить временные затраты на организацию работы экспертов.

Первая рекомендация касается вопроса о количестве экспертов в составе группы. Очевидно, что количество экспертов должно быть достаточным для обеспечения вынесения компетентного, взвешенного мнения и быть репрезентативным. Кроме того, качество работы экспертов зависит от способов формирования группы. Так, в случае формирования экспертной группы по принципу «снежного кома», когда основной состав экспертов подбирает экспертов по своему усмотрению, существует высокая вероятность вынесения односторонней оценки. Соответственно, для достижения объективных результатов представляется целесообразным формировать экспертную группу с учетом определенных критериев (должность эксперта, стаж и опыт работы на данном предприятии и др.), а затем проводить их взаимную оценку и самооценку.

Вторая рекомендация направлена на обеспечение выбора оптимального режима организации работы экспертов. Поскольку в процессе экспертизы определяется дифференциация оплаты труда специалистов внутреннего контроля, важно обеспечить анонимность работы экспертов. Так, в случае организации работы по методу «мозгового штурма» возможно возникновение дополнительных суждений, не имеющих отношения к рассматриваемым вопросам. Поэтому наиболее предпочтительным к применению представляется метод экспертных оценок «Дельфи», который исключает непосредственное общение между экспертами. В данном случае осуществляется индивидуальный опрос экспертов в форме анкетирования, производится статистическая обработка анкет и формируется единое коллективное суждение группы, выявляются и обобщаются те или иные аргументы в пользу различных вариантов, после чего полученная информация доводится до экспертов. В случае несогласия отдельных экспертов с коллективным суждением варианты ответов подлежат пересмотру, далее процедура повторяется, а диапазон оценок сужается. При таком под-



Таблица 2

Показатели оценки работы специалистов, ответственных за выполнение функции «Внутренний контроль»

Цель деятельности	Критерий оценки достижения цели	Этапы деятельности	Критерий деятельности	Измеритель	Документы, в которых фиксируются достижения цели
Разработать целесообразный дизайн контрольных процедур для всех идентифицированных рисков и передать в структурные подразделения предприятия на исполнение	В случае реализации риска <i>потери предприятия</i> минимальны либо отсутствуют	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проведение анализа бизнес-процессов. 2. Идентификация и оценка операционных рисков. 3. Определение (подтверждение) существующих контрольных процедур. 4. Формирование и описание новых целесообразных контрольных процедур 	Затраты на проведение контрольных процедур	Соотношение <i>затрат на выполненные контрольных процедур с величинами ожидаемых потерь в связи с недостаточностью контроля</i>	Заключение по итогам анализа бизнес-процессов, т.н. «досье»
Сформировать отчет о состоянии системы внутреннего контроля для передачи менеджеру	Своевременное и качественное представление информации об эффективности системы внутреннего контроля	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проверка фактически применяемых контрольных процедур по отобранным бизнес-процессам на работоспособность и эффективность. 2. Проведение анализа выявленных отклонений и оценка степени их влияния на аспекты функционирования предприятия. 3. Формирование отчета о состоянии системы внутреннего контроля 	Тестирование в полном объеме, в срок, без ошибок	Отсутствие фактических потерь	Отчет о состоянии системы внутреннего контроля
Внедрение рекомендаций по повышению результативности контрольных процедур	Своевременное и полное исполнение мероприятий по внедрению/актуализации контрольных процедур	<ol style="list-style-type: none"> 1. Разработка предложений по совершенствованию системы внутреннего контроля 2. Взаимодействие с владельцами бизнес-процессов в части исполнения планов мероприятий 	Выполнение планов мероприятий в полном объеме, в срок, без ошибок	Высокий (совершенствуемый) уровень организации системы внутреннего контроля	Отчет о выполнении плана мероприятий

КАРТА

определения уровня деловых, профессиональных и личностных качеств специалиста подразделения внутреннего контроля

расчет индивидуального коэффициента специалиста

(ФИО)

Подразделение внутреннего контроля

(название группы)

принимаемого (работающего) в должности

(наименование должности)

1. Оценка дополнительного образования сотрудника в баллах (сумма К1)

Является ли членом ассоциаций/профессиональных институтов, имеет ли аттестат/диплом профессиональных институтов (отметить "да"- 1, "нет"- 0)

№ п/п	Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) (квалификационный аттестат внутреннего контролера)		Международная ассоциация специалистов по управлению рисками (сертификат Financial Risk Manager)		Другие ассоциации/профессиональные институты (квалификацию расшифровать)		Вес
	да	нет	да	нет	да	нет	
1	1	0	1	0	1	0	3

2. Оценка деловых качеств сотрудника в баллах (сумма К2)

(отметить "да"- 1, "нет"- 0)

№ п/п	Осуществлялось ли совмещение должности руководителя ПВК		Осуществлялось ли совмещение других должностей		Общий стаж работы на данном предприятии		Вес
	да	нет	да	нет	1-3 года	более 3 лет	
1	1	0	0	1	0	1	3

3. Оценка профессионально выполненной работы в баллах (сумма К3)

Просим оценить значимость профессиональной компетенций специалиста (отметить "да"- 1, "нет"- 0)

№ п/п	Непревышение затрат на выполнение контрольных процедур с величиной ожидаемых потерь в связи с недостаточностью контроля		Отсутствие фактических потерь (экономия средств)		Высокий (совершенствуемый) уровень организации системы внутренних контролей		Вес
	да	нет	да	нет	да	нет	
1	1	0	1	0	1	0	3

4. Расчет индивидуального коэффициента специалиста ПВК

(отметить "да"- 1, "нет"- 0)

№ п/п	ΣК1, баллы	ΣК2, баллы	ΣК3, баллы	ΣК1, К2, К3, баллы	Вес, баллы	Индивидуальный коэффициент, %
1	3	3	3	9	9	100%

Рис. 2. Образец бланка для расчета индивидуального коэффициента внутреннего контролера

ходе, когда каждый эксперт получает аргументированные ответы всех членов группы, исключается давление и достигаются более объективные результаты.

Резюмируя все вышеизложенное, считаем, что работа экспертной группы должна строиться на следующих принципах:

- обеспечение полноты информации о целях и задачах проводимого опроса;
- информированность экспертов о значении каждого анализируемого критерия (показателя) оценки внутренних контролеров;

- независимость суждений экспертов при обсуждении результатов групповой оценки;
- анонимность оценок и аргументов экспертов;

- предоставление каждому эксперту данных о результатах коллективных оценок;
- автоматизации и цифровизации получения и обработки ответов.

Третья рекомендация направлена на решение вопроса об оценке компетенции экспертов. Сегодня основным способом получения этих данных является самооценка эксперта, когда



он самостоятельно оценивает уровень своей компетенции и осведомленности. Для определения специального коэффициента каждому эксперту предлагается заполнить анкету, ответив на несколько вопросов. На рис. 3 представлен пример соответствующей анкеты.

Анализ самооценки экспертов предлагается проводить в соответствии с разработанной шкалой оценок, представленной в табл. 3. Итоговое значение *коэффициента компетентности* определяется по формуле:

$$K_{\text{комп}i} = \frac{K1_{\text{комп}i} + K2_{\text{комп}i} + \frac{K3_{\text{комп}i}}{10}}{3}$$

Вместе с тем существует вероятность, что коэффициент компетенции может исказить объективность экспертного мнения. В связи с этим процедуру самооценки необходимо дополнить введением коэффициента влияния ($K_{\text{влияния}}$), получаемого путем заполнения каждым экспертом форм взаимной оценки по десятибалльной шкале на основе сводных данных о квалификации всех экспертов. После этого рассчитываются весовые коэффициенты каждого из экспертов и проставленные им оценки умножаются на соответствующий весовой коэффициент, получаемый по формуле:

$$K_{\text{веси}} = \frac{K_{\text{комп}i} + K_{\text{влияния}i}}{2}$$

Таким образом, как было отмечено выше, постоянная часть заработной платы внутреннего контролера определяется путем умножения индивидуального коэффициента на оклад, установленный для соответствующей штатной должности в подразделении внутреннего контроля. Кроме того, использование данного подхода возможно в случае определения размера заработной платы работников предприятия, в чьи должностные инструкции включены дополнительные обязанности по внедрению и исполнению разработанных контрольных процедур.

Расчет переменной части заработной платы как элемент мотивации контрольной деятельности

Определение переменной части заработной платы будет осуществляться согласно алгоритму, представленному на рис. 4.

Фонд денежных средств на выплату премий подлежит распределению среди всех структурных подразделений, работники которых реализуют контрольные процедуры. В связи с этим на *первом этапе* (см. рис. 5) на основе

(ФИО эксперта)				
(наименование должности эксперта)				
номер эксперта _____				
Вопрос	Да	Скорее да	Скорее нет	Нет
1. Имеете ли Вы представление о целях и задачах управления внутренним контролем на предприятии?				
2. Имеете ли Вы представление о характере работ, выполненных подразделением внутреннего контроля в отчетном периоде (месяц, квартал, год)				
Оцените, пожалуйста, степень Вашей осведомленности в исследуемом вопросе от 1 до 10, где 10 соответствует самой высокой степени 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10				

Рис. 3. Бланк определения компетентности эксперта

Таблица 3

Анкета самооценки экспертов

	Номер эксперта = 1...n	Да	Скорее да	Скорее нет	Нет
K1 _{комп}	Имеете ли Вы представление о целях и задачах управления внутренним контролем на предприятии?	1	0,75	0,5	0,25
K2 _{комп}	Имеете ли Вы представление о характере работ, выполненных подразделением внутреннего контроля в отчетном году?	1	0,75	0,5	0,25
Оцените пожалуйста степень Вашей осведомленности в исследуемом вопросе от 1 до 10, где 10 соответствует самой высокой степени					
K3 _{комп}	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10				

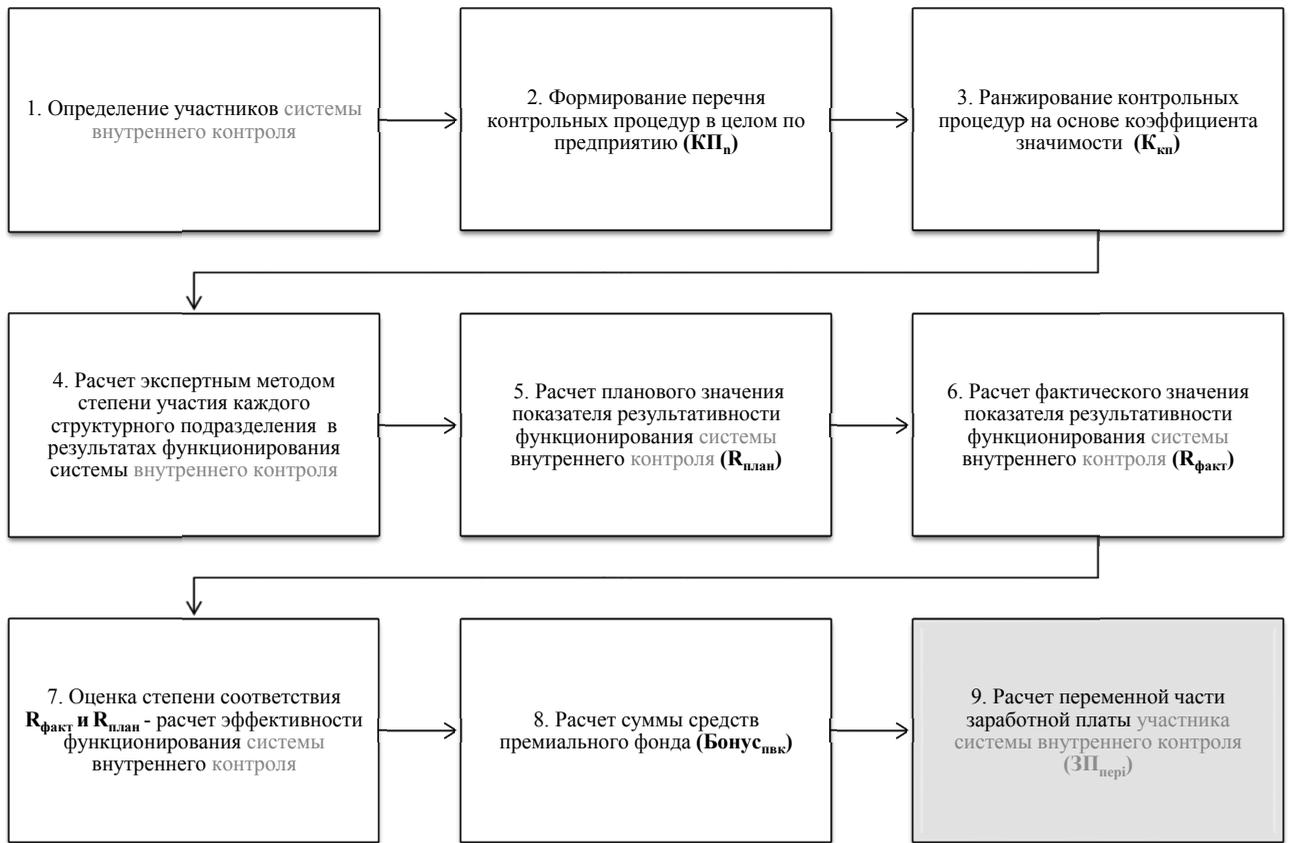


Рис. 4. Алгоритм формирования переменной части заработной платы участников системы внутреннего контроля

анализа положений о структурных подразделениях, должностных инструкций работников, формализованных контрольных процедур определяются участники системы внутреннего контроля в целом по предприятию с распределением функций и полномочий.

На *втором этапе* производится формирование перечня контрольных процедур в целом по предприятию ($КП_n$, где КП — контрольная процедура, а n — количество).

На *третьем этапе* выделяются ключевые контрольные процедуры и производится их ранжирование по формуле:

$$\sum_{КП=1}^n Коэф_{КП} = 1.$$

Анализ процедур внутреннего контроля охватывает широкий круг вопросов, определяющих цели, способы реализации каждой функции и механизм функционирования внутреннего контроля. В итоге определяется коэффициент значимости ($Коэф_{кп}$), который,

по сути, отражает уровень влияния каждой процедуры на достижение итогового результата функционирования системы внутреннего контроля и, кроме того, участвует в определении степени ответственности внутреннего контролера.

Учитывая, что участники системы внутреннего контроля могут иметь отношение к множеству контрольных процедур, на *четвертом этапе* сформированной экспертной группой рассчитывается степень их ответственности, или участия ($Отв_i$) по формуле:

$$Отв_i = \sum_{КП=1}^c КП \times Коэф_{КПi},$$

где $Отв_i$ — степень участия (ответственности) i — сотрудника; КП — контрольная процедура; $Коэф_{кпi}$ — коэффициент значимости контрольных процедур, выполняемых i -м сотрудником; c — количество контрольных процедур, выполняемых i -м сотрудником.



Степень ответственности также говорит о доле премиального фонда, подлежащей распределению между участниками системы внутреннего контроля.

Подходы к формированию экспертной группы и порядок ее работы определяются каждым предприятием самостоятельно.

На *пятом этапе* осуществляется расчет планового значения показателя результативности функционирования внутреннего контроля ($R_{\text{план}}$) по формуле:

$$R_{\text{план}} = (\sum P_{\text{фот}} + \sum P_{\text{орг}} + \sum P_{\text{КП}}) + \sum \Pi,$$

где $\sum P_{\text{фот}}$ — сумма расходов на оплату труда сотрудников подразделения внутреннего контроля, на командировочные расходы, обучение и повышение квалификации сотрудников на планируемый период; $\sum P_{\text{орг}}$ — сумма расходов на организацию труда внутренних контроллеров (например, аренду помещения, его отопление, уборку, охрану, оснащение рабочих мест, оснащение мебелью, компьютерной техникой, копировальными машинами, телефонной связью, программным обеспечением); $\sum P_{\text{КП}}$ — сумма расходов на выполнение контрольных процедур; $\sum \Pi$ — сумма потерь предприятия в случае реализации риска в связи с отсутствием контроля либо его недостаточностью.

На *шестом этапе* рассчитывается фактическое значение показателя результативности функционирования системы внутреннего контроля ($R_{\text{факт}}$) по формуле:

$$R_{\text{факт}} = (\sum P_{\text{фот}} + \sum P_{\text{орг}} + \sum P_{\text{КП}}) + \sum \Pi,$$

Литература

1. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
2. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва: ИНФРА-М, 2011.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс».

На *седьмом этапе* определяется показатель эффективности функционирования системы внутреннего контроля (*Efficiency*) по формуле:

$$Efficiency = R_{\text{факт}} / R_{\text{план}}.$$

Далее проводится оценка степени соответствия фактического значения показателя результативности функционирования системы внутреннего контроля плановому и рассчитывается сумма средств премиального фонда, подлежащая распределению среди участники системы внутреннего контроля (Бонус_{пвк}), по формуле:

$$\text{Бонус}_{\text{пвк}} = \text{Бонус} \times Efficiency,$$

где Бонус — сумма средств премиального фонда в целом по предприятию; *Efficiency* — показатель эффективности функционирования внутреннего контроля.

В результате переменная часть заработной платы внутреннего контролера может быть определена по формуле:

$$ЗП_{\text{пер}i} = \text{Бонус}_{\text{пвк}} \times \text{Отв}_i,$$

где $ЗП_{\text{пер}i}$ — премия *i*-го сотрудника; $\text{Бонус}_{\text{пвк}}$ — сумма средств премиального фонда; Отв_i — степень участия *i*-го сотрудника.

Таким образом, поставленная цель исследования достигнута: разработана методика мотивации контрольной деятельности на предприятии, которая направлена на минимизацию потерь предприятия и повышение уровня организации системы внутреннего контроля за счет реализации контрольных процедур в соответствии с разработанным дизайном и алгоритмом выполнения.