

ПАВЛОДАРСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

МАГИСТРАТУРА

Кафедра «Менеджмент»

Магистерская диссертация

**КОНТРОЛЬ – КАК ФУНКЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ КРУПНЫМИ
КОМПАНИЯМИ (НА ПРИМЕРЕ ТОО «ФК РОМАТ»)**

522250 «Менеджмент»

Исполнитель Кайдарова Г.А. - 15.05
(дата, подпись) Кайдарова Г.А.

Научный руководитель

Профессор Шеломенцева В.П. - 15.05
(дата, подпись) Шеломенцева В.П.

Допущена к защите:

Зав. кафедрой «Менеджмент»
Профессор Елисеев В.М. - 15.05
(дата, подпись) Елисеев В.М.

Павлодар, 2005

РЕФЕРАТ

Настоящая работа выполнена в объеме *91* страниц. Содержит 30 иллюстраций, 7 таблиц, 37 использованных источника литературы.

Ключевыми словами в работе явились следующие определения: контроль; управление; планирование; бюджет; центры ответственности; связанные стороны; процесс контроля; аспектный подход к процессу контроля в компании; управленческий учет; контроллинг; финансовая структура организации; значительное влияние; операции между связанными сторонами; отношения связанных сторон; система внутреннего контроля; автоматизация контроля; элементы системы контроля; метод сопоставимой неконтролируемой цены; метод перепродажной цены; метод дополнительных затрат.

Работа написана на примере довольно крупного предприятия, специализирующегося на производстве и реализации медицинских препаратов и товаров медицинского назначения на рынке лекарственных средств Казахстана компании «Ромат».

Объектом исследования является система контроля предприятия, как функция управления крупными компаниями.

Предметом исследования выступает инвестиционная, операционная и финансовая деятельность ТОО «ФК Ромат».

Цель работы состоит в уточнении сущности контроля, исследовании зарубежного опыта организации системы контроля и рассмотрении действующей системы контроля на ТОО «ФК Ромат», построении дерева проблем и разработке мероприятий по совершенствованию системы контроля в крупных компаниях на современном этапе.

В процессе исследования были использованы такие общенаучные методы и приемы, как научная абстракция, анализ и синтез, метод группировки, экономико-статистические методы обработки данных, методы технического, финансового, и сравнительного анализа.

В ходе исследования получены следующие результаты:

- раскрыта сущность контроля как функции управления;
- обоснована необходимость контроля в крупных компаниях;
- исследован зарубежный опыт организации системы контроля;
- оценена система контроля в компании «ФК Ромат»;
- разработано дерево проблем контроля и пути их решения;
- проведен анализ директивных показателей;
- разработано примерное Положение «О финансовой структуре ТОО «ФК Ромат»
- раскрыты направления совершенствования системы контроля в крупных компаниях.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Концептуальные основы организации контроля в крупных компаниях	6
1.1 Сущность, виды и необходимость контроля в достижении эффективности деятельности компании	6
1.2 Аспектный подход к процессу контроля в компании	14
1.3 Снижение риска при принятии решений	15
1.4 Зарубежный опыт организации системы контроля в крупных компаниях	17
2 Анализ системы контроля в крупных компаниях (на примере ТОО «ФК Ромат»)	26
2.1 Характеристика компании ТОО «ФК Ромат»	26
2.2 Финансовая структура компании	34
2.3 Связанные стороны – как объекты контроля	41
2.4 Оценка состояния системы внутреннего контроля ТОО «ФК Ромат»	54
3 Проблемы и пути совершенствования системы контроля в крупных компаниях	70
3.1 Проблемные аспекты контроля в крупных компаниях	70
3.2 Совершенствование системы контроля в крупных компаниях	76
Заключение	83
Список использованных источников	86
Приложение А «Бухгалтерский баланс ТОО «ФК Ромат»	88
Приложение Б «Отчет о доходах и расходах ТОО «ФК Ромат»	89
Приложение В «Экспресс-анализ деятельности ТОО ФК Ромат»	90
Приложение Г «Схема многоступенчатого учета сумм покрытий (маржинального дохода)»	91

ВВЕДЕНИЕ

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие становится юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной и финансовой деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные решения по планированию и оценке деятельности подразделений и менеджеров подразделений. Поэтому очень важно осуществлять контроль в крупных компаниях. Сложившаяся на предприятиях практика организации контроля не отвечает требованиям рыночной экономики. Существующие теоретические разработки в области контроля ориентированы либо на условия плановой экономики, либо на условия развитой рыночной экономики, т.е. не учитывают специфику современных условий хозяйствования.

В условиях стабилизации экономических отношений, усиления фискальной политики государства, формирования основ корпоративного и финансового секторов экономики возникла необходимость систематизации накопленного опыта и разработки наиболее адаптированных к этим условиям механизмов организации системы контроля в крупных компаниях.

Степень научно-практической разработанности проблемы. Вопросы контроля достаточно широко освещены в экономической литературе как зарубежных, так и отечественных авторов.

Основная теоретико-методологическая база организации контроля в крупных компаниях сформирована в научных школах развитых стран. Особое место занимают фундаментальные работы Д.Хана, К.Друри, Дж. Вильямса, В.И. Кнорринга.

В нашей стране широко известны работы М.Х.Мескона, Ф.Хедоури, Фалмера, М.Роберта, В.Е. Хруцкого, М.О. Шейхова.

Актуальность темы и недостаточная проработанность отдельных вопросов менеджмента в указанном направлении определили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационной работы – уточнение сущности контроля, рассмотрение действующей системы контроля на ТОО «ФК Ромат», построение дерева проблем и разработка мероприятий по их устранению.

Задачи исследования заключаются в следующем:

- изучение сущности и значения контроля в управлении компанией;
- обзор современной системы классификации контроля, с целью ее уточнения и дополнения;
- в крупных компаниях;
- анализ системы контроля в крупных компаниях;
- рассмотрение характеристики ТОО «ФК Ромат»;
- описание процесса контроля на ТОО «ФК Ромат»

- выявление существующих проблем;
- внесение предложений по решению выявленных проблем.

Предметом исследования является инвестиционная, операционная и финансовая деятельность ТОО «ФК Ромат».

Объектом исследования является система контроля предприятия, как функция управления крупными компаниями.

Теоретико-методологическую основу исследования составляют базовые концепции теории менеджмента в области контроля. Диссертация опирается на классические и современные труды отечественных и зарубежных экономистов в области контроля.

В работе использованы Законы РК, нормативные акты. Информационной базой исследования явились отечественные и зарубежные методические и справочные материалы, финансовая отчетность, положения компании «Ромат».

В процессе исследования были использованы такие общенаучные методы и приемы, как научная абстракция, анализ и синтез, метод группировки, сравнение и др.

Научная новизна диссертационной работы заключается в уточнении сущности контроля в системе управления, с целью повышения уровня обоснованности принимаемых решений, обеспечения устойчивости предприятия в динамичных условиях внешней среды и, в первую очередь, в условиях конкуренции, разработке методологических и практических рекомендаций и предложений в системе контроля на основе комплексного исследования теории и практики менеджмента.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что оно содержит решение вопросов организации системы контроля в крупных компаниях. Основные идеи диссертации, ее выводы и рекомендации формулируются с учетом возможностей их практической реализации на основе анализа как теории, так и практики управления предприятием в современных условиях хозяйствования.

Апробация практических результатов. Научные положения и результаты работы докладывались на научных конференциях Евразийского Национального Университета имени Н. Гумилева: «Наука и образование – 2004» (Диплом первой степени), а также на международных конференциях Университета имени Д.А. Кунаева «Актуальные проблемы социально-экономической, политико-правовой и духовно-культурной модернизации казахского общества», Казахского национального университета имени аль-Фараби «Научно-методологические проблемы индустриально-инновационного развития Казахстана».

По теме диссертации опубликовано 4 статьи общим объемом 2,1 п.л.

Диссертация изложена на 91 странице, включает 30 рисунков, 7 таблиц. Ее структура состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЯ В КРУПНЫХ КОМПАНИЯХ

1.1 Сущность, виды и необходимость контроля в достижении эффективности деятельности компании

Поиск путей повышения эффективности управления бизнесом может быть обращен в сторону совершенствования отдельных управленческих функций. Усложнение процесса принятия решений ведет к необходимости разделения функций и выделения отдельных видов действий в самостоятельные управленческие подсистемы. Одну из таких подсистем образует функция контроля. Контроль является завершающей стадией единого планово-управленческого цикла, особенностью которого является проверка соответствия достигнутых результатов и выдвинутых целей, сложившихся на момент проведения контроля, и сопоставление этих условий с итоговыми показателями деятельности фирмы.

Слово «контроль», как и слово «власть» обычно рождает отрицательные эмоции. Для многих людей «контроль» означает, прежде всего, какие-то ограничения, принуждения, отсутствие самостоятельности - в общем, все то, что прямо противоположно нашим представлениям о свободе личности.

Контроль относится к числу тех функций управления, сущность которых понимается чаще всего неправильно. Ведь если контроль сводить просто к неким ограничениям, исключающим возможность действий, наносящих вред организации и, заставляющих каждого вести себя строго дисциплинированно - означает, упустить из виду основную задачу управления - достижение целей.

Существуют различные подходы к определению понятия «контроль». Рассмотрим некоторые из них. По мнению одних авторов контроль является одной из важных функций управления, которая позволяет не только выявлять, но и предупреждать отклонения, ошибки и недостатки, искать новые резервы и возможности /1/.

Контроль, как считают другие авторы, это проверка качества управленческой деятельности посредством сопоставления фактически достигнутого уровня промежуточных или конечных результатов и уровня, установленного решениями, постановлениями, нормами и другими нормативными документами /2/.

Словарь-справочник менеджера дает такое определение контроля: «Контроль - одна из важных функций управления, призванная обеспечивать правильную оценку реальной ситуации тем самым создавать предпосылки для внесения корректив в запланированные показатели развития, как отдельных подразделений, так и всей организации» /3/.

В отечественной и зарубежной литературе выделяют и другие аспекты контроля. В частности, авторы книги «Основы менеджмента» рассматривают контроль как процесс, обеспечивающий достижение целей органами власти и управления, который необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут необратимыми /4/. Толковый словарь

русского языка С. И. Ожегова трактует это понятие так: контроль - проверка, а также постоянное наблюдение в целях проверки или надзора за работой /5/.

Таким образом, исходя из вышеперечисленного, контроль, являясь одной из важных функций управления, считается средством решения поставленных задач, чертой стиля деятельности руководителя.

Контроль тесно переплетен с такой функцией управления как планирование, трудно провести грань между ними. На практике, конечно, и не тратят время на их разграничение. Контроль следует рассматривать с точки зрения планирования и контроля вместе взятых, как это и представлено на рисунке 1

Взаимодействие между планированием, управлением и контролем

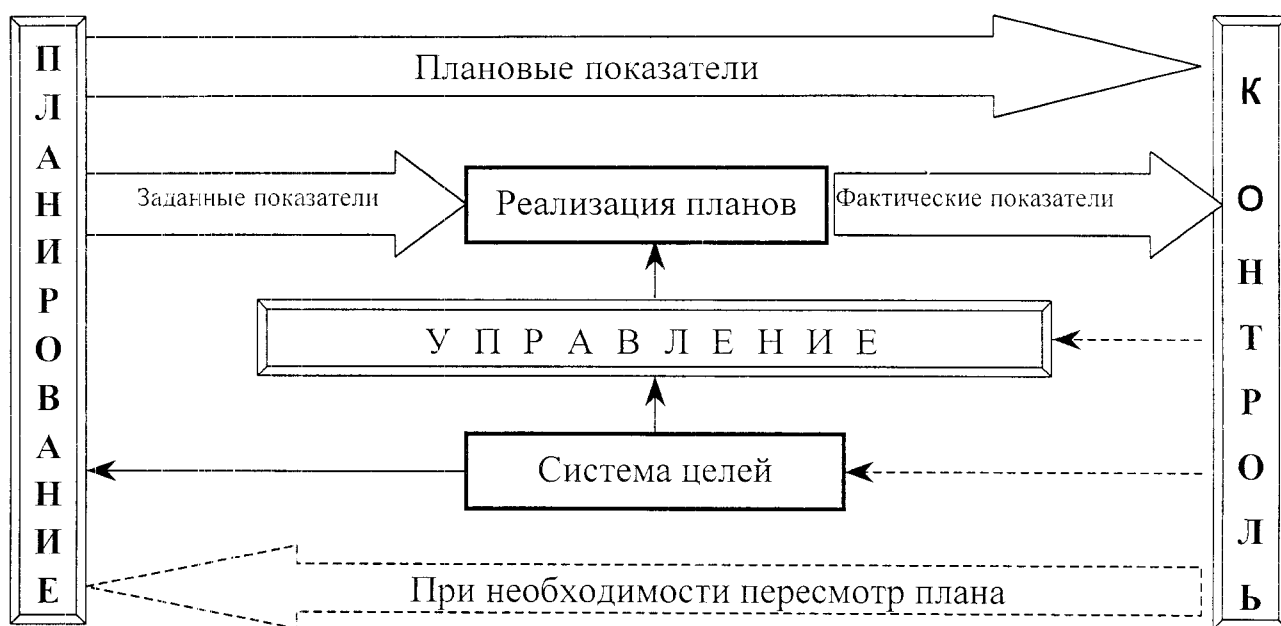


РИСУНОК 1

Хорошо продуманные планы достаточно гибки и предполагают свободу действий. Таким образом, контроль не означает, что управляющий должен придерживаться пунктов плана, когда производственные ситуации требуют определенного их изменения. Это необходимо, чтобы не стеснять руководителя в реализации непредвиденных возможностей.

Планирование представляет собой систематическое формирование будущего предприятия и охватывает процесс составления и принятия планов. Планирование в узком смысле можно определить только как систематическую подготовку решений, связанных с определением будущих событий. Планирование означает в этом смысле систематическую подготовку к формированию будущего предприятия.

Главный смысл планирования состоит в повышении производительности и эффективности работы предприятия посредством:

- целевой ориентации и координации всех событий на предприятии;

- выявления рисков и снижения их уровня;
- разукрупнения и тем самым упрощения процессов;
- повышения гибкости, приспособляемости к изменениям.

Планирование обусловлено анализом и прогнозом, результаты которых содержат соответствующие сравнения предполагаемых воздействий значимых для будущего альтернатив. В стремлении к выявлению лучших альтернатив, целей и способов их достижения проявляется функция оптимизации.

Контроль является продолжением планирования и сопровождает процесс реализации планов. Контроль предполагает определение и документирование фактических показателей и сравнение их с плановыми для определения результатов деятельности. К контролю относится сравнение показателей ожидаемого и фактического выполнения планов, проверка допустимости исходных предпосылок и контроль методической и содержательной согласованности планового процесса.

Контроль включает также комплекс мероприятий по анализу вероятных отклонений от запланированных показателей. Сравнение и анализ стимулируют новые процессы принятия решения, которые в свою очередь инициируют проведение корректирующих мероприятий и обеспечивают долгосрочный обучающий эффект. Главный смысл контроля заключается в создании гарантий выполнения планов и в общем повышении эффективности управленческого процесса.

В системе управления контроль решает несколько задач, представленных на рисунке 2

Задачи контроля в системе управления

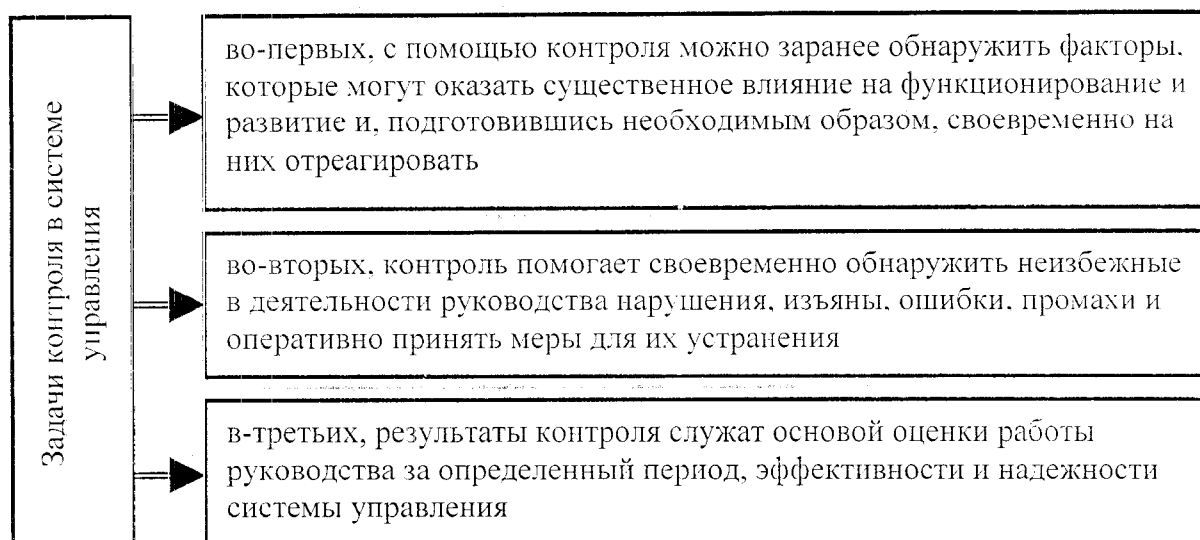


РИСУНОК 2

Выполнение функций маркетинга и планирования связано непосредственно с функцией контроля, без которого не могут реализовать себя в полной мере другие функции централизованного управления. Контроль призван обеспечивать правильную оценку реальной ситуации и тем самым создавать

предпосылки для внесения корректив в запланированные показатели развития, как отдельных подразделений, так и всей компании.

В функцию контроля входят сбор, обработка, анализ информации и фактических результатах хозяйственной деятельности всех подразделений фирмы, сравнение их с плановыми показателями, выявление отклонений и анализ причин этих отклонений; разработка мероприятий, необходимых для достижения намеченных целей /6/.

Важной функцией контроля является разработка стандартной системы отчетности, проверка этой отчетности и ее анализ как по результатам хозяйственной деятельности фирмы в целом, так и каждого отдельного подразделения. Поэтому осуществление функции контроля отражается в первую очередь на организацию системы учета и отчетности, включающей финансовые производственные показатели деятельности и проведение их анализа.

Компании широко использует различные формы контроля: финансовый (как основа общего управленческого контроля), качества продукции, ценообразования, административный.

Финансовый контроль осуществляется путём получения от каждого хозяйственного подразделения финансовой отчётности по важнейшим экономическим показателям деятельности по стандартным формам, идентичным для местных и зарубежных дочерних компаний. Более детальная отчётность представляется крупными дочерними организациями и компаниями, находящимися на важнейших рынках. При этом в центре внимания находятся такие показатели, как уровень прибыли, издержки производства и их отношение к чистым продажам, обеспеченность собственными средствами, финансовое состояние. Анализ этих показателей осуществляется отдельно по каждому центру ответственности, а также по фирме в целом.

Организационно-финансовый контроль осуществляется через подразделения на разных уровнях управления. В высшем звене управления он ведётся через аппарат контролёра. Контроль за деятельностью производственных подразделений и дочерних компаний осуществляется через их бухгалтерию, финансовую службу, систему планирования, которые собирают и обрабатывают информацию, характеризующую фактические результаты на определённый истёкший период, отклонения от плановых показателей, и, в особенности, от показателей по доходам и затратам. Они также анализируют степень выполнения планов и причин отклонения. Поскольку система отчётности подразделений и дочерних организаций обычно строится по такой же форме, что и система планирования, это облегчает осуществление контроля за выполнением плановых показателей.

Повышение роли функции контроля в управлении фирмами тесно связано с использованием автоматизированных информационных систем и электронно-вычислительной техники, которые позволяют оперативно и точно передать по назначению информацию, производить её обработку и анализ, выявлять отклонения от намеченных показателей и принимать решения в связи с изменением условий на рынке. Применение электронно-вычислительной

техники и автоматизированных систем способствовало усилению централизации и оперативности контроля в управлении, т. е. перенесению на высший уровень руководства контроля за деятельностью компании.

Система централизованного контроля позволяет поддерживать определённое сочетание централизации и децентрализации в управлении, поскольку предусматривает передачу контроля за оперативной деятельностью низовых звеньев руководителям соответствующих подразделений.

На этом уровне осуществляется контроль за соответствием хозяйственных результатов показателям, запланированным в текущем бюджете, производится сравнение фактических и планируемых продаж, анализируется изменение доли компании на рынке, как в целом, так и по отдельным продуктам и сегментам рынка, состояние портфеля заказов. Такой контроль обычно называется оперативным контролем в отличие от управленческого. Оперативный контроль призван систематически следить за обеспечением выполнения намеченной текущим планированием производственной программы, поэтому его, как правило, объединяют с планированием в единую функцию оперативного управления. В тоже время управленческий контроль требует централизации, в то время, как оперативный контроль - децентрализации.

Преимущества децентрализации:

- Топ-менеджеры имеют больше времени для стратегического планирования.
- Решения принимаются менеджерами, которые в наибольшей степени владеют ситуацией на локальном уровне.
- При принятии решений учитывается больше информации, поступающей снизу вверх.
- Менеджеры получают больше возможностей по контролю результатов, что приводит к улучшению системы мотивации,

Недостатки децентрализации:

- Сужается кругозор менеджеров, они рассматривают только свое отделение, а не организацию в целом,
- Может приводить к дублированию служб.
- Увеличиваются затраты на получение дополнительной информации.

В реальной действительности выделяются три основных вида контроля (Рисунок 3)

По форме осуществления все виды контроля схожи, т. к. имеют одну цель - способствовать тому, чтобы фактически получаемые результаты были как можно ближе к требуемым, а различаются только временем существования.

Сама же система контроля включает в себя следующие блоки:

- цели контроля;
- методы контроля;
- принципы контроля;
- процесс контроля.

Цели контроля. Они фокусируются вокруг задачи обеспечения единства решения и исполнения, а также предупреждения возможных ошибок и недоработок. Конкретной целью контроля выступает в частности задача эффективного использования ресурсов организации. В обязательном порядке

контролируют использование материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

Основные виды контроля

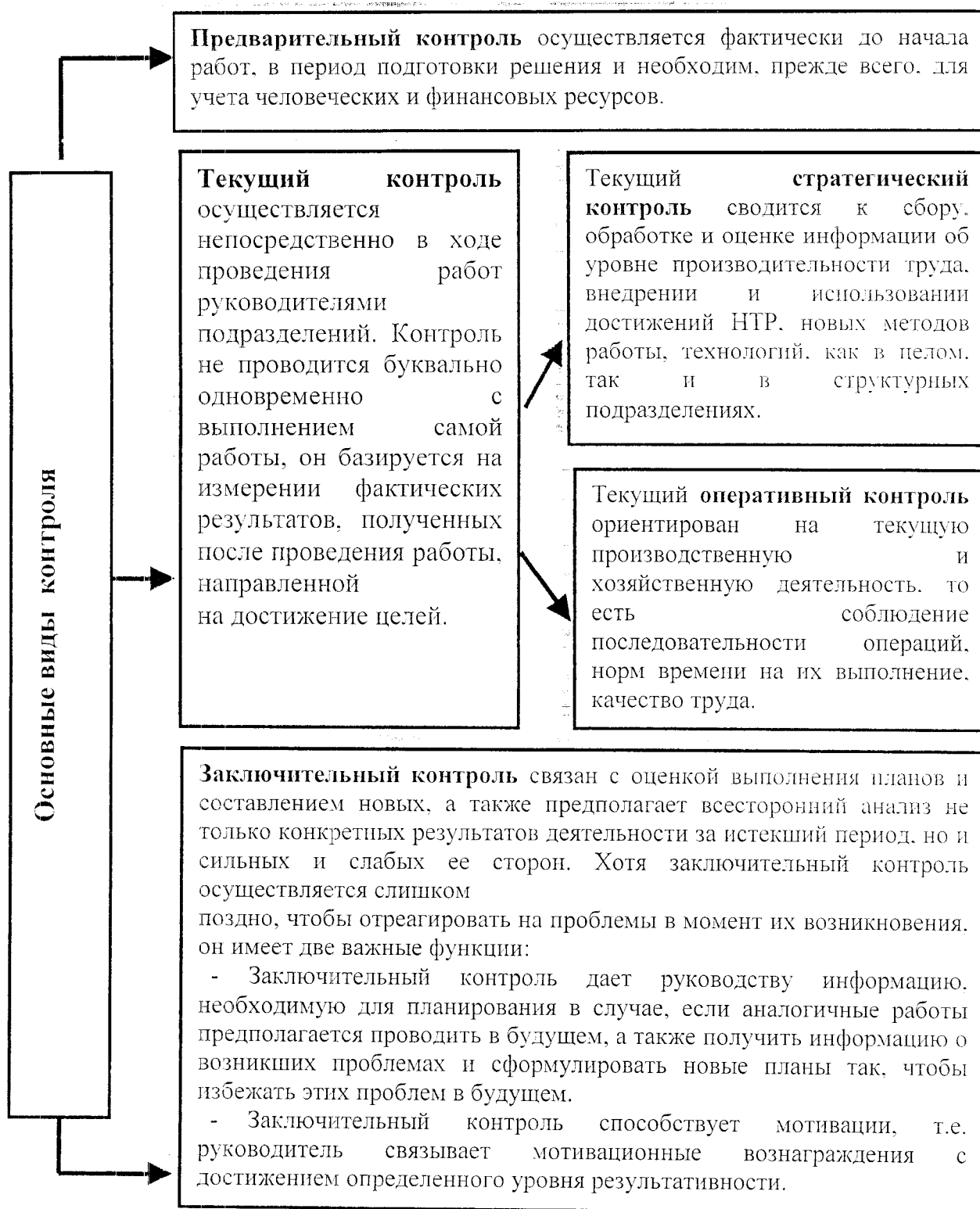


РИСУНОК 3

Методы контроля. Основной метод контроля - это проверка. Проверка предполагает сочетание документального анализа с изучением дел

непосредственно на месте. По характеру проверки подразделяют на массовые, комплексные, выборочные, разовые. Они бывают плановые и внеплановые. Массовые проверки широко используются на практике. Целью такой проверки является детальное выяснение положения дел и создание условий для оперативного устранения недостатков. Для достижения целей массовой проверки она должна проводиться по заранее разработанному плану и быть достаточно детально организована.

Другой метод контроля - это наблюдение. Этот метод является своеобразным комплексом целенаправленных действий, способом выявления недостатков, скрытых резервов, значимых тенденций.

Среди методов контроля стоит назвать такие, как: обсуждение отчетов, ревизия, обследование конкретных производственных операций и ряд других.

Следует отметить такую тенденцию в развитии методов контроля. В отличие от всей системы управления, где развитие идет в сторону усиления роли экономических методов, в реализации функции контроля явно преобладают организационно-административные факторы.

Для того, чтобы контроль мог выполнить свою истинную задачу - решение задач, стоящих перед руководством, он должен осуществляться в соответствии с определенными принципами.

Во-первых, следует выделить принцип сочетания различных видов контроля. Сложность контроля раскрывается посредством учета различных плоскостей контрольных процедур: временных, содержательных, видовых, функциональных, технологических и т.д.

Во-вторых, контроль должен осуществляться в условиях необходимой публичности, гласности.

В-третьих, особое место среди принципов контроля занимает требование к обеспечению всеобъемлющего, повсеместного, постоянного характера контроля. По-другому это можно сформулировать как принцип универсальности контроля.

В-четвертых, следует исходить из принципа координации контроля в управлении. Это означает согласование и установление целесообразного соотношения действий различных органов, занимающихся контролем, их структурных подразделений и должностных лиц для достижения целей с наименьшими затратами сил и средств /7/.

Координация в контроле имеет свои особенности. Она предусматривает равноправие и самостоятельность участников совместных контрольных действий в пределах их полномочий и сферы компетенции.

Процесс контроля. Основной процесс контроля, где бы он ни осуществлялся, и какова бы ни была цель его проведения, может быть сведен к трем этапам, представленным на рисунке 4

Первый этап процесса контроля непосредственно связан с функцией планирования. На этом этапе устанавливаются стандарты и критерии оценки деятельности объекта управления, которые определяются при планировании. Стандарты, используемые для контроля, отражаются в форме плановых заданий, нормативов, показателей и выбираются из целей и стратегий развития объекта управления и его основных областей.

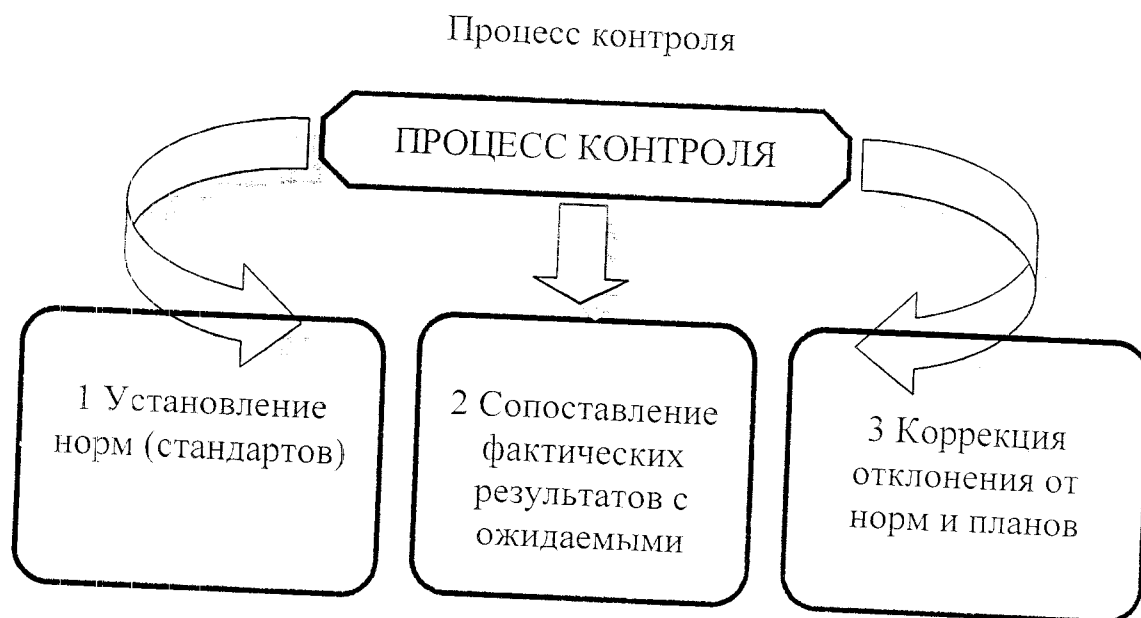


РИСУНОК 4

Второй этап состоит в сопоставлении фактически достигнутых результатов функционирования объекта управления с установленными стандартами. На этом этапе определяются интервалы допустимых отклонений от установленных стандартов, измеряются фактически достигнутые результаты и выявляются существенные отклонения, требующие принятия корректирующих мер.

На третьем этапе анализируются причины возникновения отклонений и выбирается один из трех вариантов поведения:

- ничего не предпринимать;
- устранить отклонения, прежде чем они перерастут в крупные проблемы;
- пересмотреть стандарты, если это необходимо /8/.

Контроль часто оказывает сильное влияние на поведение системы. Неудачно спроектированные системы контроля могут сделать поведение работников ориентированным на них, т.е. люди будут стремиться к удовлетворению требований контроля, а не к достижению поставленных целей. Ньюмен сформулировал рекомендации для менеджеров, которые хотели бы избежать непреднамеренного негативного воздействия контроля на поведение сотрудников и таким образом повысить его эффективность:

- устанавливайте осмысленные стандарты, воспринимаемые сотрудниками;
- устанавливайте двустороннее общение;
- избегайте чрезмерного контроля;
- устанавливайте жесткие, но достижимые стандарты;
- вознаграждайте за достижение стандарта.

Основная причина необходимости контроля - это неопределенность, являющаяся неотъемлемым элементом будущего и присущая любому управленческому решению, выполнение которого предполагается в будущем.

Отсутствие надежной системы контроля и как следствие эффективной

обратной связи может привести организацию к кризисной ситуации. Отсутствие эффективной обратной связи стало причиной краха многих крупных компаний.

Если принятое решение оказалось недостаточно эффективным или ошибочным, то именно хорошо отлаженная система контроля может позволить своевременно это установить и внести коррективы в действия организации.

Контроль, таким образом, является неотъемлемым элементом самой сущности всякой организации. Это и дало основание Питеру Друкеру заявить: «Контроль и определение направления - это синонимы» /9/.

1.2 Аспектный подход к процессу контроля в компании

В работах специалистов по теории управления разработан в качестве одного из принципов анализа управления организацией так называемый аспектный подход. Выделяют обычно, экономический, политический, правовой, социально-психологический, организационный и информационный аспекты. Рассмотрим подробнее ряд аспектов применительно к процессу контроля.

Экономический аспект.

Прежде всего, здесь надо исходить из характеристики эффективности. Эффективность контроля - это соотношение достигнутого результата и цели или достижение цели с наименьшими затратами времени, сил и средств. Степень эффективности тем выше, чем меньше усилий и средств затрачивается на достижение положительного результата. При этом возникают два вопроса. Во-первых, по каким показателям следует судить о затратах и результатах. Во-вторых, возникает проблема соразмерности затрат и реальных результатов.

В затраты контроля включают численность участвующих в нем, расходы на командировки, транспорт, длительность проверок, сбор материала и т.д.

О результатах контроля судят по изменениям, которые происходят после его проведения. При этом внимание при оценке эффективности контроля уделяют не только отдельным количественным показателям, подходить к этому вопросу следует комплексно, с учетом и социального эффекта.

При этом можно выделить контрольные черты, которыми и должен обладать эффективный контроль:

- Стратегическая направленность контроля. Чтобы быть эффективным контроль должен отражать общие приоритеты организации.

- Ориентация на результаты. Конечная цель контроля не в том, чтобы собрать информацию, установить стандарты и выявить проблемы, а в том, чтобы решить задачи, стоящие перед организацией.

Контроль можно назвать эффективным только тогда, когда организация фактически достигает желаемых целей в состоянии сформулировать новые цели, которые обеспечат ее выживание в будущем.

- Соответствие делу. Для того чтобы быть эффективным, контроль должен соответствовать контролируемому виду деятельности.

- Своевременность контроля. Система эффективного контроля - это система, которая дает нужную информацию нужным людям до того, как

разовьется кризис.

- Гибкость контроля. Контроль должен приспосабливаться к происходящим изменениям.

- Простота контроля. Контроль должен соответствовать потребностям и возможностям людей, взаимодействующих с системой контроля и реализующих ее.

- Экономичность контроля. Любой контроль, который стоит больше, чем он дает для достижения целей, не улучшает ситуацию, не имеет право на осуществление.

Политический и правовой контроль.

Правовое регулирование осуществляется посредством применения законодательных норм. При этом сами правовые нормы нередко отстают от требований жизни. Правовое регулирование контроля не должно быть слишком широким или чрезмерно узким. Нередко практика в равной степени страдает как от недостатка правовых установлений, так и от их избытка.

Так неоправданно ограниченное правовое регулирование порождает нечетность представлений участников контроля о своих задачах, правах, обязанностях, а избыточное - затрудняет применение юридических норм.

Политическое регулирование осуществляется на основе конституционных норм. Среди них можно выделить группу конституционных принципов, которые задают «правила игры» для государственного управления в целом, и контрольных действий государственных органов в частности.

Социально-психологический аспект.

Контроль, прежде всего, оказывает влияние на психологию кадров управления. Сам факт существования контроля воздействует на их сознание и поведение, на их отношение к своим обязанностям. При этом руководитель может столкнуться с поведением, ориентированным на контроль. Подмечено, что психологически работники так ведут себя при контроле, как этого желает контролер. Другими словами, людям свойственно создавать видимость благополучной ситуации, если руководитель желает иметь такую. Понятно, что в этом случае по часто психологическим основаниям можно в процессе контроля получить непригодную для управления информацию.

Организационно-процедурный аспект. В процедурном аспекте контроль предстает как деятельность по обработке данных, с включением этапов сбора, обработки и хранения информации, а также как действия, операции и процедуры, выполняемые работниками контрольных органов /10/.

1.3 Снижение риска при принятии решений

Как государственные, так и частные предприятия функционируют в условиях риска и неопределенности. Наверное, самой важной функцией бизнеса является прогнозирование, которая всегда предшествует планированию и контролю и имеет своей целью снижение риска при принятии решений.

В бизнесе прогнозирование составляет основу для планирования мощностей, для производства и формирования запасов, расчета потребности в

рабочей силе, объема продаж и занимаемой доли рынка, определение потребностей в финансах и контроле, проведение научно – исследовательских работ, а также для выработки стратегии топ – менеджерами предприятия.

На рисунке 5 показано, как взаимодействуют между собой прогнозирование продаж и различные функции управления бизнесом.

Прогнозирование продаж и функции управления

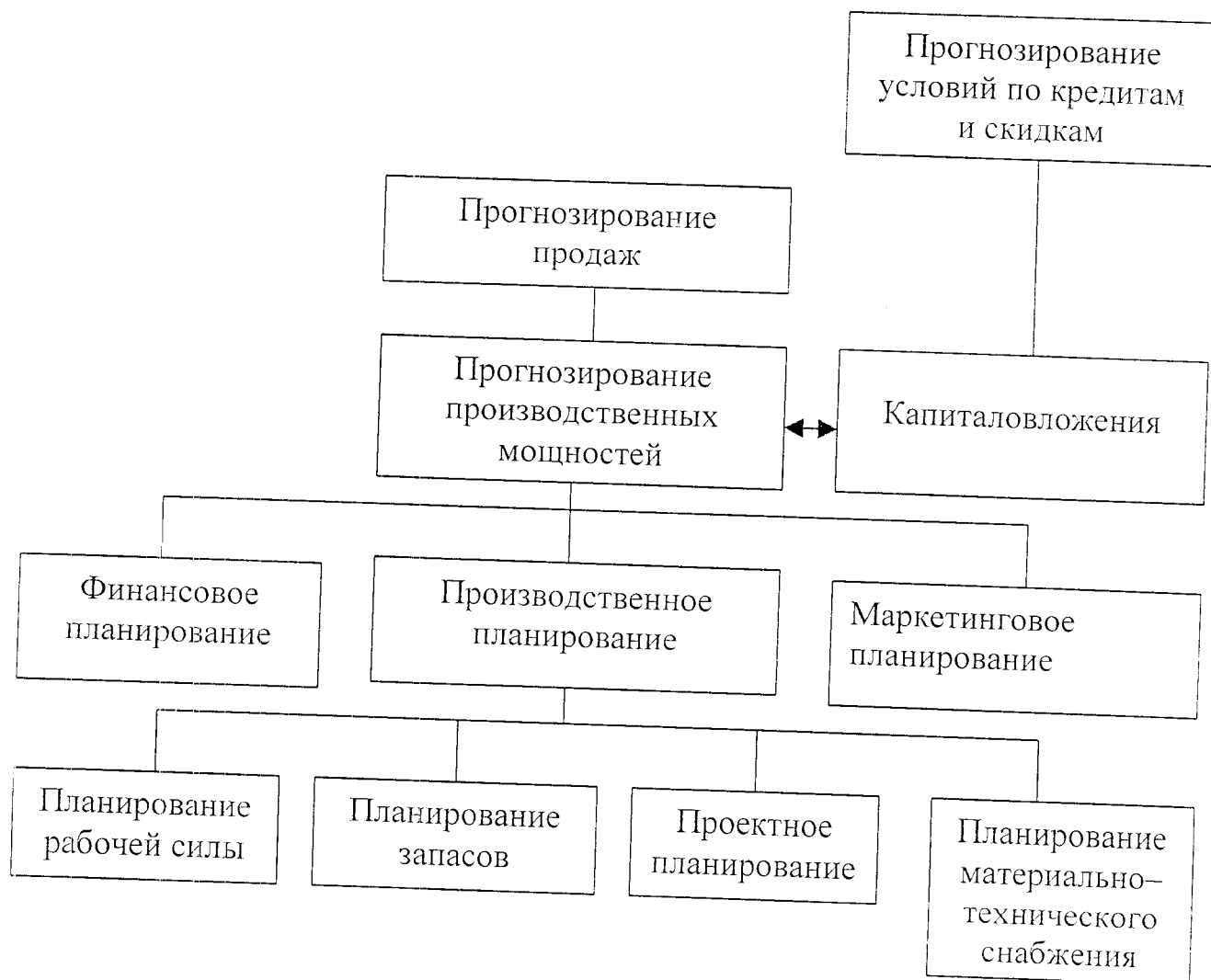


РИСУНОК 5

Компания может выбирать различные методы прогнозирования, которые делятся на две большие группы: количественные и качественные:

а) Качественные методы:

- Мнения специалистов
- Метод Делфи (метод экспертных оценок)
- Голосование (упорядоченный спрос) торговых агентов
- Изучение покупателей

б) Количественные методы:

- 1) Прогнозирование на основе данных прошлых периодов
 - Интуитивный подход

- Скользящее среднее
 - Экспоненциальное сглаживание
 - Анализ трендов
 - Анализ временных рядов
- 2) Причинно – следственное (каузальное) прогнозирование
- Простая регрессия
 - Множественная регрессия
 - Эконометрическое моделирование

Количественные модели работают хорошо в ситуациях, когда окружающие условия не претерпевают системных или больших изменений. Если линия поведения или среда изменяются сами по себе, то целевые модели теряют смысл и становится обязательным качественный подход, основанный на экспертных оценках. Он также страдает недостатками, так как свои прогнозы эксперты основывают на тенденциях, выявленных в текущей ситуации. К преимуществам качественного подхода относится то, что с его помощью скорее обнаруживаются систематические изменения и глубже объясняются последствия этих изменений.

Выбор делается с учетом оценок затрат, времени на подготовку, точности и временного периода /11/.

Процесс прогнозирования включает в себя шесть основных шагов:

- Определить, что за прогноз требуется и с какой целью. При этом задаются: необходимый уровень подробности (например, по региону, по товару), обоснованный объем ресурсов, затрачиваемый на прогнозирование (например, вычислительные ресурсы и программное обеспечение), точность.
- Установить горизонт прогнозирования: краткосрочный или долгосрочный или более точно, например, на следующий год или на следующие пять лет.
- Выбрать метод прогнозирования с учетом вышеизложенных обстоятельств.
- Собрать данные и выполнить прогноз.
- Определить все допущения, которые лежат в основе прогноза и проанализировать их.
- Проверить прогноз на применимость, для чего разработать систему оценки. Если прогноз недостаточно адекватен – вернуться к стадии 1.

Чтобы добиваться наилучших результатов в контроле, менеджеры должны ясно представлять основополагающие положения, которые лежат в основе прогнозирования.

1.4 Зарубежный опыт организации системы контроля в крупных компаниях

Изучение опыта зарубежных стран в области современных систем организации контроля играет важную роль. Целью изучения зарубежного опыта является – интеграция отечественного бизнеса в международную систему.

Казахстанские предприятия переживают непростой этап своего развития.

На фоне экономического развития накапливается опыт работы в условиях рынка, идут процессы поиска новых рыночных ниш и эффективных механизмов внутрифирменного управления и планирования. В этих условиях большое значение имеет опыт стран, развитие которых происходит в рамках так называемой модели социально-рыночного хозяйства. Германия, например, демонстрирует устойчивый рост, отсутствие серьезных социальных конфликтов, высокую эффективность экономики. Крупные германские предприятия накопили огромный опыт корпоративного планирования в условиях сильных социальных ограничений, с одной стороны, и жесткой международной конкуренции – с другой.

На примерах немецких концернов видно, что контроллинг выступает в качестве интегрированной, базирующейся на непрерывном потоке внутренней и внешней информации системы планирования и контроля.

Немецкий подход к управлению предприятием характеризуется основательностью и детальностью всех планово-контрольных процедур. Большое внимание предприниматели уделяют вопросам безопасного в плане ликвидности развития предприятия и стратегическому подходу. Поэтому в качестве критериев существования предприятия в краткосрочном периоде выступают показатели результата и ликвидности, а в качестве долгосрочной цели – увеличение ценности капитала предприятия; краткосрочная же прибыль рассматривается только как источник финансирования перспективного развития.

Направленность контроллинга, его структуры, процессы и инструментарий должны быть ориентированы на систему целей и организационную структуру предприятия. Кроме того, за достижение установленных целей должны отвечать конкретные лица, тогда появляется условия для реализации принципа управления по целям при соответствующем делегировании задач, полномочий и ответственности.

При таком понимании роли контроллинга его относят к самостоятельной функции в рамках стратегического управления на Даймлер-Бенц /12/.

Система показателей комплексного контроллинга в соответствии с различными срезами и этапами интегрированного управления разделяет информацию, предназначенную для управления и регулирования. Ориентируясь на многофакторную концепцию стратегического и оперативного управления, доктор Р. Ханссен отдельные инструменты комплексной системы контроллинга рекомендует изобразить в виде схемы, представленной на рисунке 6

Схему контроля, функционирующую в Германии, нельзя "переложить" один к одному на наши условия. Учетно-аналитические школы двух стран различны и, несмотря на общие черты, опираются на собственные традиции и опыт. Отличается и менталитет счетных работников, управленцев, предпринимателей. Но нашему предпринимателю не обойтись без контроля, особенно на нынешнем этапе развития рынка.

Нужно отметить, что и на Западе, в частности в Федеративной Республике Германии, нет четкого и общепризнанного представления о том, что такое система контроля, каково ее содержание. Дискуссия о том, нужен контроль или

нет, окончена уже давно в пользу контроля. Еще в 1974 г. более 90 % крупных немецких предприятий (свыше 5000 занятых) располагали институционально обособленным подразделением контроля. На сегодняшний день на большинстве крупных предприятий ФРГ имеются соответствующие службы. Различается используемый практически инструментарий контроля, на разных предприятиях по-разному построена эта служба организационно /13/.

Инструменты интегрированного управления в концерне Даймлер-Бенц



РИСУНОК 6

Известно, что управление предприятием - это сфера задач менеджмента.

Без контроля, прежде всего финансового, говорить о реальном управлении предприятием невозможно. Путать менеджмент и контроль, однако, недопустимо, так как контроль управленческую функцию не выполняет, работник службы контроля управленческих решений не принимает и руководство предприятия заменить не может.

Созданная на большинстве крупных немецких предприятий служба контроля занимается прежде всего учетом и анализом затрат и результатов хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. Фактические данные для анализа поставляются контроллеру бухгалтерией. Статистические выкладки, плановые данные и результаты сравнения фактических значений показателей с плановыми величинами контроллер получает из плановой и финансовой служб предприятия. На основании проведенных расчетов главный контроллер предлагает высшему руководству фирмы рекомендации по сокращению затрат и увеличению прибыльности и рентабельности производства и сбыта. Эти рекомендации служат обоснованием для выбора управленческих решений.

Очень широко контроль используется при прогнозировании цен на продукцию и услуги, для определения нижних допустимых границ цен и тарифов, расчета ожидаемых прибылей, налоговых платежей и создаваемых резервов. В рамках контроля проверяется эффективность различных вариантов инвестиций до и в ходе их осуществления, моделируются условия реализации проекта. Информация, поставляемая службой контроля руководству предприятия, незаменима для оперативного и стратегического управления [13].

Рассмотрим практический пример внедрения концепции контроля. В акционерном обществе "Континенталь" (ФРГ) этот процесс начался уже около двадцати лет назад. За это время и рыночная конъюнктура, и структура предприятия неоднократно менялись, но развитие шло в целом под знаком перманентного роста. АО "Континенталь" ~ один из крупнейших в мире производителей автомобильных шин и большой номенклатуры изделий из синтетических каучуков. На сегодняшний день концерн включает около 90 промышленных, сбытовых и торговых предприятий в нескольких странах Европы и Северной Америки, обеспечивает почти 50000 рабочих мест, годовой консолидированный оборот составляет примерно 10 млрд. немецких марок.

Области применения контроля разграничены по подразделениям с учетом технологической цепочки производства продукции (например, изготовление шин для легковых и грузовых автомобилей, производство различного рода изделий из синтетического каучука, линии технического обслуживания производства и т. д.). Руководство текущей деятельностью акционерного общества осуществляется правлением, которое функционирует в тесной взаимосвязи с правлениями дочерних обществ. В ходе процесса децентрализации управления ответственность за конечные финансовые результаты и функции оперативного управления делегированы дочерним предприятиям, а внутри последних распределены между центрами прибыли. Так, процессы производства и сбыта шин для легковых и грузовых автомобилей находятся в ведении центральных служб, а предприятие по производству изделий из синтетического каучука разделено на

самостоятельные центры прибыли. В ведении центра находятся также денежные потоки, инвестиции, развитие информационных систем, стратегические цели общества и контроль за их исполнением. Перед службой контроля стоит задача обслуживания менеджмента, которая заключается в решении отдельных управленческих проблем в ближайшей перспективе, а также в представлении правлению акционерного общества данных о затратах, результатах и финансовом состоянии дочерних предприятий и центров прибыли. Поскольку финансовая политика дочерних предприятий иногда может расходиться со стратегическими задачами всего общества в целом, необходима корректировка планов и контроль за их выполнением на соответствующих уровнях ответственности, затрат и прибылей.

Например, в процессе управления в АО "Даймлер Бенц" (объединяет ряд крупных дочерних фирм, таких, как "Мерседес Бенц", "АЕГ", "Дойче аэро-спейс") составляются целевые планы (стратегическое планирование), планы реализуются на практике (оперативное управление), полученные результаты сверяются с заданными целями (сравнение фактических показателей с плановыми), отклонения анализируются, принимаются соответствующие решения по устранению недостатков и корректировке планов. Таким образом сами предприятия оптимально развиваются /14/.

В АО "Континенталь" развитие контроля началось с анализа производственных и сбытовых затрат отдельных подразделений предприятия. Он проводился вначале централизованно, исключительно на оперативном уровне. Помимо центра контроль развился на дочерних предприятиях, а оперативный контроль стал сочетаться со стратегическим. При этом четко определились области применения контроля. Так, контроллер не отвечает за ведение финансовой и производственной бухгалтерии, процессы финансирования, управление денежными потоками, уплату налогов и страхование. Кроме того, контроллер не занимается контрольно-ревизионной деятельностью. Иная картина наблюдается на средних предприятиях, выпускающих промышленную продукцию и оказывающих широкий спектр услуг. Например, в АО "Шеринг", ООО "Фесто", ООО "Штиль" (Штутгартский промышленный район) производственная бухгалтерия по существу стала составной частью службы контроля. В АОЗТ "Хьюлетт Паккард" вообще отказались от центрального регулирования и создали сеть служб контроля в подразделениях предприятия в рамках процесса децентрализации /13/.

В АО "Континенталь" контроллер обладает правом "вето" при принятии многих управленческих решений. В частности, согласие контроллера необходимо при определении цен на продукцию и услуги, новых инвестициях, калькулировании себестоимости продукции, принятии решений типа "производить или покупать", определении ассортимента продукции и т. д. Если контроллер не дает своего согласия или вступает в спор с менеджером, решение принимается вышестоящим органом менеджмента и контроля.

Краеугольными камнями как оперативного, так и стратегического контроля являются системы информационного обеспечения, учета и анализа, планирования.

В АО "Континенталь" внутренние отчетность и информационное

обеспечение выполняют задачу передачи плановых и отчетных данных ответственным менеджерам. На рассмотрение должна быть представлена ясная и четкая, полная и своевременная информация, распределенная как по уровням ответственности, так и по степени сложности принятия управленческих решений. Стратегические цели задаются на предприятии по объемам и ассортименту выпуска продукции, рыночным долям, значениям показателей годового финансового плана (бюджета) и подготовке мероприятий для реализации заданных целей. Для задания стратегических целей по видам продукции и рыночным долям заполняется стандартизированный формуляр, в котором анализируется конъюнктура рынка и приводятся сведения о конкурентах, оцениваются возможные риски, а также приводится финансовая оценка готовящихся мероприятий.

Отчетная информация содержит описание фактических данных по всем показателям (финансово-хозяйственной деятельности и ликвидности АО "Континенталь", результаты анализа отклонений фактических величин показателей от плановых, а также прогноз дальнейшего развития событий). Здесь же приводится оценка эффективности и уже осуществляемых, и только еще рассматриваемых мероприятий по снижению затрат и повышению рентабельности. Собственные системы внутренней отчетности разработаны, в частности, также в концерне "Фольксваген", АО "Бертельсман", АО "Порше", АОЗТ "Марквардт".

Отчетность и информация в системе стратегического контроля охватывает данные перепроверки стратегии названных предприятий в свете текущих изменений как первый шаг к составлению годового финансового плана. Тут же принимаются к сведению данные анализа независимых экспертов и аудиторов.

Отчетность и информация в системе оперативного контроля на вышеперечисленных предприятиях базируется на таком огромном количестве исходной информации, что непременно требует привлечения ЭВМ и специального программного обеспечения для ее обработки. Для составления отчетности используется специальный учетный и аналитический инструментарий: директ-костинг, расчет точек безубыточности, определение ценовой политики, анализ взаимосвязей между объемом производства, себестоимостью и прибылью и т. д. /13/.

На основе немецкого опыта для отечественных промышленных предприятий можно предложить многоступенчатую схему формирования сумм покрытий, а в конечном итоге и прибыли предприятия. Такой подход повышает действенность внутреннего контроля за эффективностью работы центров прибыли и ответственности, так как в этом случае вклад того или иного уровня управления в формирование производственного результата становится более наглядным.

Составленная отчетность ежемесячно представляется контроллером менеджеру предприятия. В АО "Континенталь" она включает в себя статистику объемов выпуска и реализации продукции, расчет издержек производства и обращения, исчисление финансовых результатов по разным схемам учета затрат, расчет сумм покрытий (маржинального дохода), показателей рентабельности и ликвидности, статистику движения рабочей силы и запасов, расчеты

движения денежных потоков, инвестиционные расчеты и др.

Краткосрочный обзор доходов и расходов акционерного общества разбит на те же статьи, что и его финансовый план. Отчетность движется "снизу вверх" и поступает высшему руководству с учетом замечаний и предложений менеджеров каждого уровня ответственности. Этот вид внутренней отчетности включает баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных потоков, докладные записки каждого центра прибыли и уровня ответственности, а также сведения об инвестициях, запасах, трудовых ресурсах и др. (Приложение Г)

Полная внутренняя отчетность АО "Континенталь" обрисовывает общехозяйственный результат развития всего предприятия в целом и его дочерних фирм на основе консолидации их отчетов, анализа производственной, сбытовой и финансовой деятельности предприятия по центрам прибыли, видам изделий, способам реализации, рынкам сбыта. Непременной составной частью отчетности является пояснительная записка каждого уровня контроля. Ответственность за четкость прохождения информационных потоков, полноту и точность представленных во внутренней отчетности сведений несет служба центрального контроля и контроллеры на местах.

Процесс стратегического планирования в АО "Континенталь" проходит следующим образом: ежегодно с марта по май происходит накопление и подготовка материалов, которые затем непосредственно переходят в составление годового финансового плана (бюджета). Этот этап начинается в июне с постановки задач, стоящих перед предприятием, продолжается в течение лета и осени детальной проработкой и обсуждением каждой отдельной статьи плана и вытекает в проводимое в ноябре слияние всех частей плана в единое целое. В декабре правление акционерного общества рассматривает и принимает финансовый план (бюджет) на следующий финансовый год. В ходе подготовки бюджета обращается внимание на подготовку и исполнение оперативных планов. В настоящее время годовое планирование на предприятии расширяется до трехлетнего. Особое внимание при этом уделяется планированию инвестиций, введению инноваций и технологическому перевооружению производства.

Ответственность за процесс стратегического и оперативного планирования несут менеджеры АО "Континенталь" и его дочерних предприятий. Им помогают контроллеры всех уровней. Если стратегическим планированием занимается плановая служба предприятия, то оперативное планирование является прерогативой службы контроля. Нередко к проблемам стратегического планирования привлекаются также внешние консультанты.

Интенсивность операций контроллера по надзору за исполнением планов заметно преобладает в оперативной области. Это характерно для многих крупных предприятий, в частности, для командитного товарищества по акциям "Хейн-кель", выпускающего химическую продукцию, АО "Т.Гольдшмидт" и др. По данным контроля в АО "Континенталь" ежемесячно составляется отчет о выполнении отдельных проектов и достижении заданных величин показателей хозяйственной деятельности. Оперативный контроль

29
состоит из нескольких взаимосвязанных этапов /13/.

Сначала происходит представление фактических данных, которое в значительной степени носит децентрализованный характер и предполагает четкую организацию документооборота (по возможности разовый выпуск первичного документа, обрабатываемого затем средствами электронно-вычислительной техники), а также четкую работу производственной и финансовой бухгалтерий. Главное требование на этом этапе - минимальный временной разрыв между свершившейся хозяйственной операцией и моментом ее обработки на ЭВМ.

Затем плановые показатели сравниваются с фактическими. Статьи годового финансового плана (бюджета), например обороты, суммы покрытий (маржинальный доход), прибыль (убыток), статьи затрат сравниваются с фактическими, отклонения регистрируются и анализируются. Тот же процесс имеет место при проверках хода реализации отдельных инвестиционных проектов. В продолжение начатого производится оперативный прогноз реального развития событий. По данным анализа отклонений обосновывается предположение о возможных величинах показателей финансово-хозяйственной деятельности к концу рассматриваемого периода или по окончании проекта. Прогноз готовится ежемесячно.

Наконец, на последней стадии годовой и трехгодичный планы корректируются. В зависимости от текущей рыночной ситуации определяются заново или подтверждаются приоритеты развития и перспективные направления вложения средств.

Стратегический контроль, проводимый в акционерном обществе "Континенталь", также состоит из отдельных элементов. Прежде всего в выпускаемых ежеквартально стратегических ревю освещается ход исполнения отдельных проектов и достигнутые на этом пути успехи, а также причины допущенных неудач. Затем сведения стратегических ревю перерабатываются в единую прогнозно-плановую картину наиболее вероятного развития событий. При этом делаются выводы для перестановок кадров и изменений характера и объемов финансирования тех или иных направлений. Если необходимо, то по итогам финансового года проводится корректировка стратегии предприятия. При этом устраняются или заменяются отдельные элементы плана, однако основная линия развития АО, как правило, остается неизменной. Наконец, в ряде случаев даже с возможным привлечением внешних консультантов проводится стратегический аудит. Это понятие включает основополагающее переосмысление стратегии как концерна в целом, так и его дочерних фирм. Решение о проведении стратегического аудита принимается правлением акционерного общества или правлениями дочерних обществ.

Ответственными лицами за проведение стратегического и оперативного контроля являются органы менеджмента и контроля как в центре, так и на дочерних предприятиях, в отдельных центрах прибыли. Координируются и управляются процессы контроля центральной службой контроля АО "Континенталь".

Хотелось бы подчеркнуть, что даже беглое знакомство с системой контроля, функционирующей на предприятиях ФРГ, показывает, что различия

29

между нашей и немецкой бухгалтериями, аналитической, финансовой и плановой службами носят, в сущности, внешний характер. Наши предприниматели и бухгалтеры решают во многом одни и те же проблемы, что и их немецкие коллеги. Однако форма организации труда, производства и сбыта, культура рыночных агентов, инфраструктура рынка в Федеративной Республике Германии значительно опережают отечественные. Между тем из-за неудовлетворительной организации производства и управления, не говоря уже о бесхозяйственности, наши предприятия несут огромные убытки.

Использовать опыт фирм ФРГ в разработке и применении системы контроля на казахстанских предприятиях следует постепенно. Это связано с тем, что необходимо учитывать особенности хозяйствования на каждом этапе развития экономики Казахстана в условиях рынка.

На первом этапе у большинства предприятий важное место занимают проблема выживания, необходимость сохранения квалифицированных специалистов, обеспечения им приемлемой заработной платы. В этих условиях должен функционировать упрощенный вариант оперативного контроля, основанный на принципе максимальной загрузки производственных мощностей производством безубыточной по прямым затратам продукции при обеспечении ее сбыта и оплаты.

На следующих этапах возможно использование более сложных в методологическом отношении вариантов контроля, основанных на выборе одной из многих альтернатив загрузки мощностей, применения различных систем скидок для обеспечения эффективного сбыта продукции и т. п. Наиболее сложная система контроля связана с поиском и обоснованием выбора варианта производственных и финансовых инвестиций. Ее практическое использование в казахстанских условиях возможно тогда, когда экономическое положение предприятий стабилизируется, а рыночные инструменты хозяйствования станут функционировать в полной мере /13/.

2 АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ В КРУПНЫХ КОМПАНИЯХ НА ПРИМЕРЕ ТОО «ФК РОМАТ»

2.1 Характеристика компании ТОО «ФК Ромат»

Товарищество с ограниченной ответственностью «Фармацевтическая компания Ромат» (далее ТОО «ФК Ромат») основано в 1992 году и на сегодняшний день представляет собой холдинг (Рисунок 7), в состав которого входят крупнейшие на территории Казахстана современные заводы по производству медикаментов, биопрепаратов и полимерных медицинских изделий; бактериологическая, биологическая и химическая лаборатории; оптово-розничная сеть, типография и автобаза.

Вид холдинговой компании «Ромат»

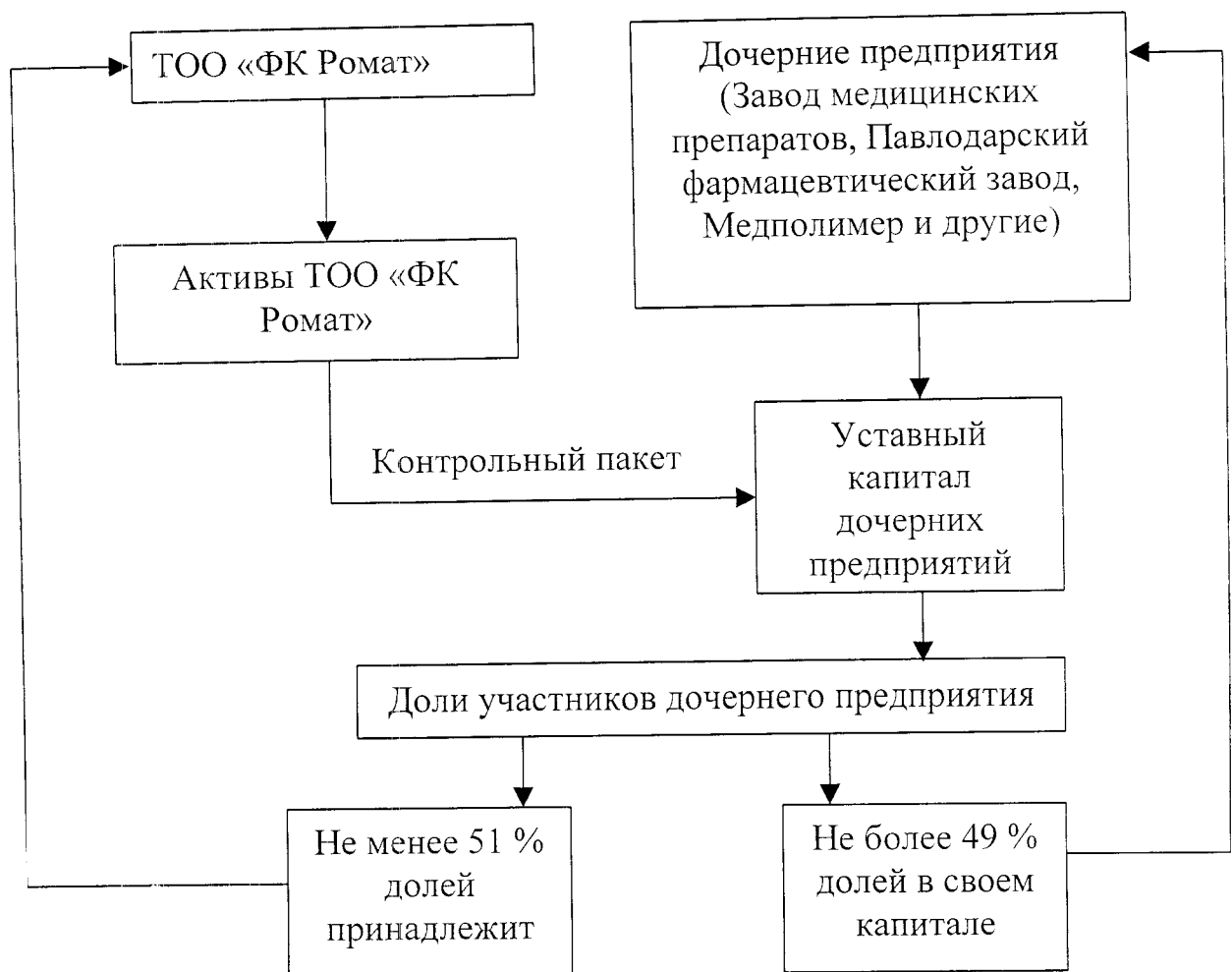


РИСУНОК 7

ТОО «ФК Ромат» зарегистрировано в организационно - правовой форме – товарищество с ограниченной ответственностью в управлении юстиции Семипалатинской области Министерства юстиции Республики Казахстан 19 июня 1996 года. Компания прошла перерегистрацию в городе Павлодаре в управлении юстиции Павлодарской области 14 июня 2000 года.

Учредителями и участниками ТОО «ФК Ромат» являются:

- президент компании - Ракиш Т. А.
- первый вице-президент компании - Ким М. Е.

Уставной капитал составляет 1004000 (один миллион четыре тысячи) тенге.

ТОО «ФК Ромат» является юридическим лицом по законодательству Республики Казахстан (РК) и осуществляет следующие виды деятельности:

- аптечные услуги;
- производство медицинских препаратов;
- содействие в перепрофилировании, специализации и интеграции лечебных учреждений в условиях формирования рыночных отношений и здравоохранения;
- маркетинговые услуги;
- открытие аптек с правом изготовления лекарств;
- взаимодействие с организациями медицинского страхования;
- транспортные услуги;
- торгово-закупочная деятельность;
- внешнеэкономическая деятельность;
- другие виды деятельности.

Организационная структура компании представлена рисунке 8.

Свою главную задачу компания «Ромат» видит в реализации Государственной программы развития фармацевтической и медицинской промышленности Республики Казахстан и обеспечении потребности страны современными, эффективными и безопасными лекарственными средствами собственного производства. Сегодня компания производит широкий ассортимент препаратов, относящихся к различным фармакотерапевтическим группам.

Ассортимент собственной продукции компании сегодня составляет более 120 наименований препаратов, подавляющее большинство которых относится к списку жизненно важных и социально значимых.

Объемы производства «Ромат» за последние пять лет выросли в три с половиной раза. Такой рост обусловлен серьезной модернизацией существующих и введением новых производственных мощностей, расширением и обновлением номенклатуры выпускаемой продукции, с выходом на рынки стран СНГ.

На предприятии освоена безотходная технология. Из отходов производства, образующихся при производстве шприцев после процесса дробления и гранулирования, производятся различные изделия из пластмасс.

Контрольно-аналитические и исследовательские работы ведутся в лабораториях и виварии, оснащенных самым современным оборудованием ведущих мировых производителей.

Производство представлено следующими крупными, современно оснащенными заводами:

- завод медицинских препаратов (ЗМП) – один из важнейших звеньев медикаментозного обеспечения населения и лечебно-профилактических учреждений, важнейшим направлением работы данного завода является производство широкого спектра инфузионных растворов: Гемодез, Натрий

Организационная структура ТОО «ФК Romat»

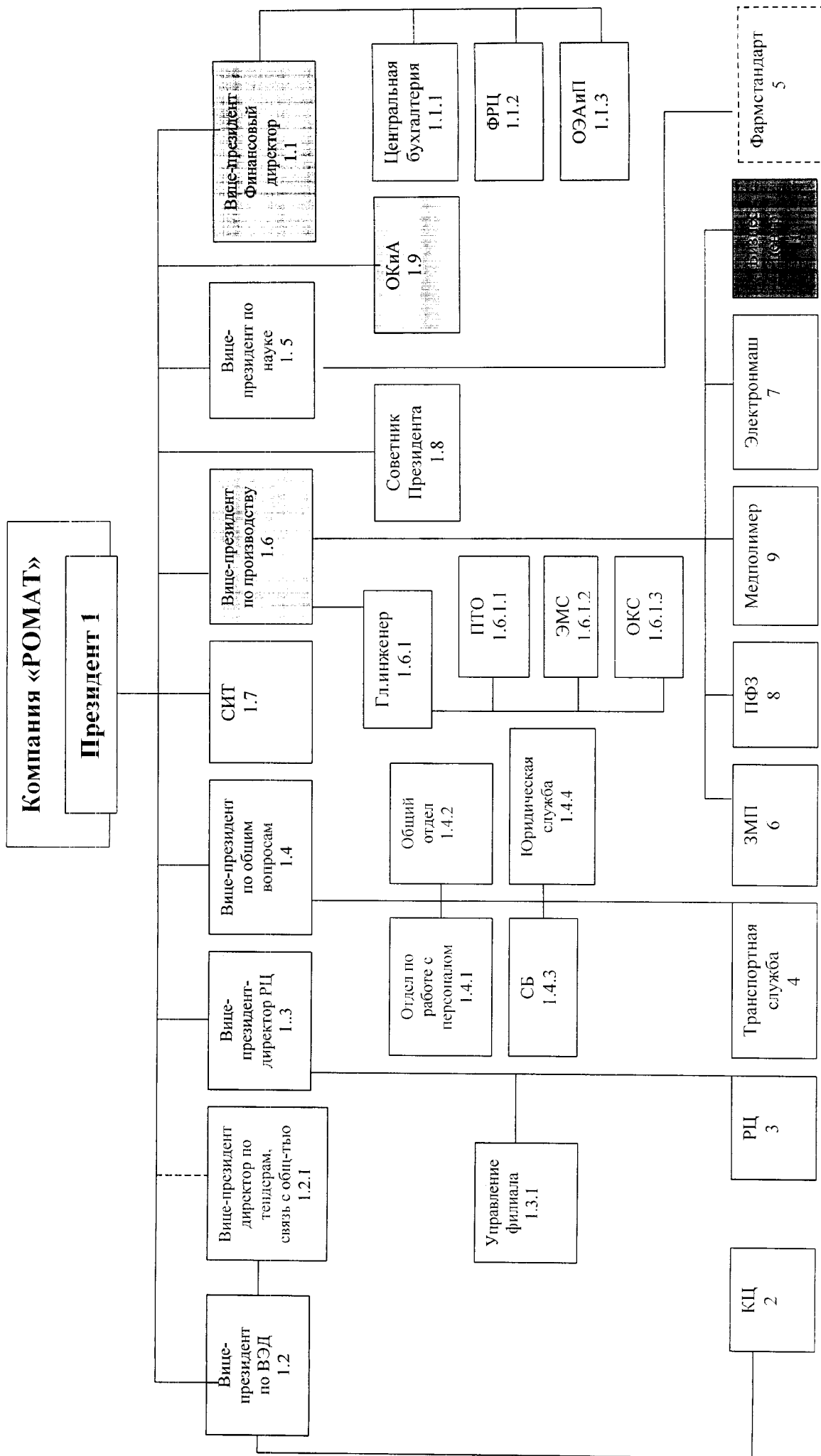


РИСУНОК 8

хлористый, Глюгидир, Ацесоль, Хлосоль и так далее. На производстве сохранены все имеющиеся производственные мощности и проводится дооснащение современным технологическим оборудованием;

- Павлодарский фармацевтический завод (ПФЗ) – позволяет выпускать продукцию в соответствии с международными стандартами GMP. Возможности ПФЗ позволяют выпускать любые таблеточные формы в различных видах упаковки: блистр, стрип, пластиковые банки. Производственная мощность завода один миллиард 200 миллионов таблеток в год. Широкий ассортимент ПФЗ существенно снизил зависимость Казахстана от импорта дорогостоящих зарубежных препаратов;

- завод «Медполимер» - занимается производством одноразовых шприцев. Вошел в состав холдинга с 2001 года, переоснащен и вновь запущен после реконструкции, что стало важным шагом в снижении импортозависимости РК в изделиях медицинского назначения и дало мощный импульс к усилению экспортного потенциала компании. Производственная мощность завода позволяет выпускать девятью пять миллионов единиц продукции в год. Перспективным проектом завода является производство одноразовых систем переливания крови в количестве пятнадцать миллионов штук в год.

Производственная структура компании представлена на рисунке 9.

Одним из важнейших стратегических преимуществ компании «Ромат» является его обширная дистрибьюторская сеть. Филиалы и торговые представительства расположены в семнадцати крупнейших городах Казахстана (Рисунок 9).

Компания «Ромат» предполагает новые и высокоэффективные лекарственные препараты, не только собственного производства, но и многих ведущих мировых фармацевтических компаний.

Так, например, через ТОО «ФК Ромат» реализуют свою продукцию такие крупные зарубежные предприятия, как «Хинонн» (Венгрия), «Доктор Редднс Лабораторис Лтд.» (Индия), фармацевтический завод «Польфарма» (Польша), «Роузель Уклайф» (Франция), «Сиба-Гейги» (Швейцария) и другие предприятия.

Поставщиками лекарственных средств и сырья для производства медицинских препаратов наряду с зарубежными фирмами такими как «Элай Лилли» (США), «Глаксо Смит Кляйн» (Великобритания), «Нестле» (Швейцария), «Никомед» (Австрия), «Пфайзер» (США) и другие, являются и Российские производители, такие как Борисовский завод медицинских препаратов, Новосибирский фармацевтический завод и другие.

Среди казахстанских производителей – поставщиков лекарственных средств можно выделить такие предприятия как ТОО «Казмедимпорт», ТОО «ТЕС», ТОО «Медфарма», ТОО «Биокомтех – Л» и другие.

Конкурентами ТОО «ФК Ромат» на рынке медицинских препаратов Казахстана являются Степногорский завод медицинских препаратов, Шымкентский фармацевтический завод, ТОО «Нур» город Алматы, которые, в основном, специализируются на фито препаратах, поэтому на рынке казахстанских производителей конкурентов препаратам компании «Ромат»

Производственная структура ТОО «ФК Ромат»

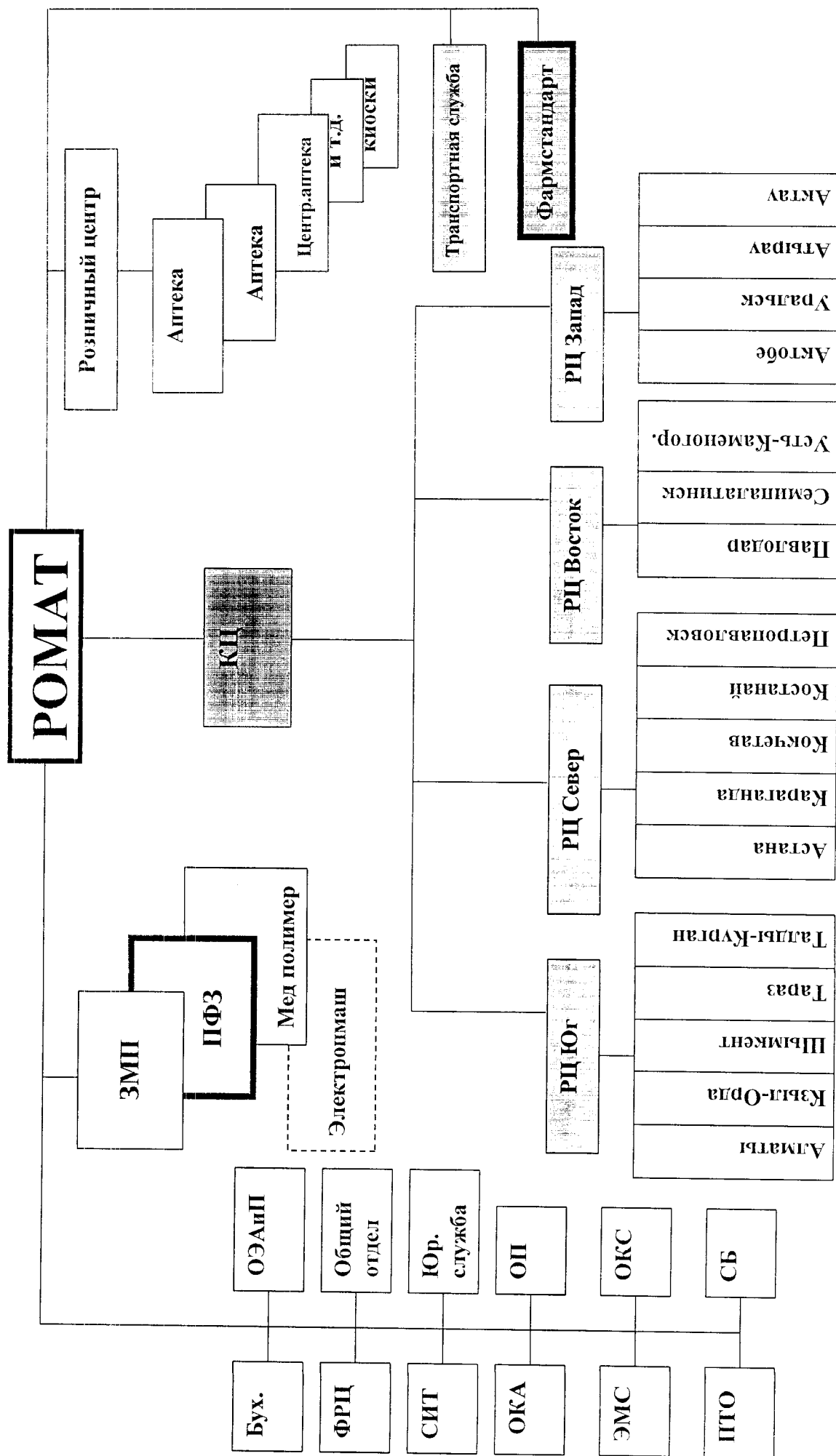


РИСУНОК 9

практически не существует. В Павлодарской области компания является единственным предприятием по производству и реализации медицинских препаратов.

Наиболее крупными потребителями продукции являются такие фирмы как «Алфарма» город Алматы, ТОО «Санафи» город Караганда, ТОО «Асем» город Семипалатинск и другие.

Схема внешней среды компании представлена на рисунке 10.

Схема внешней среды ТОО «ФК Ромат»

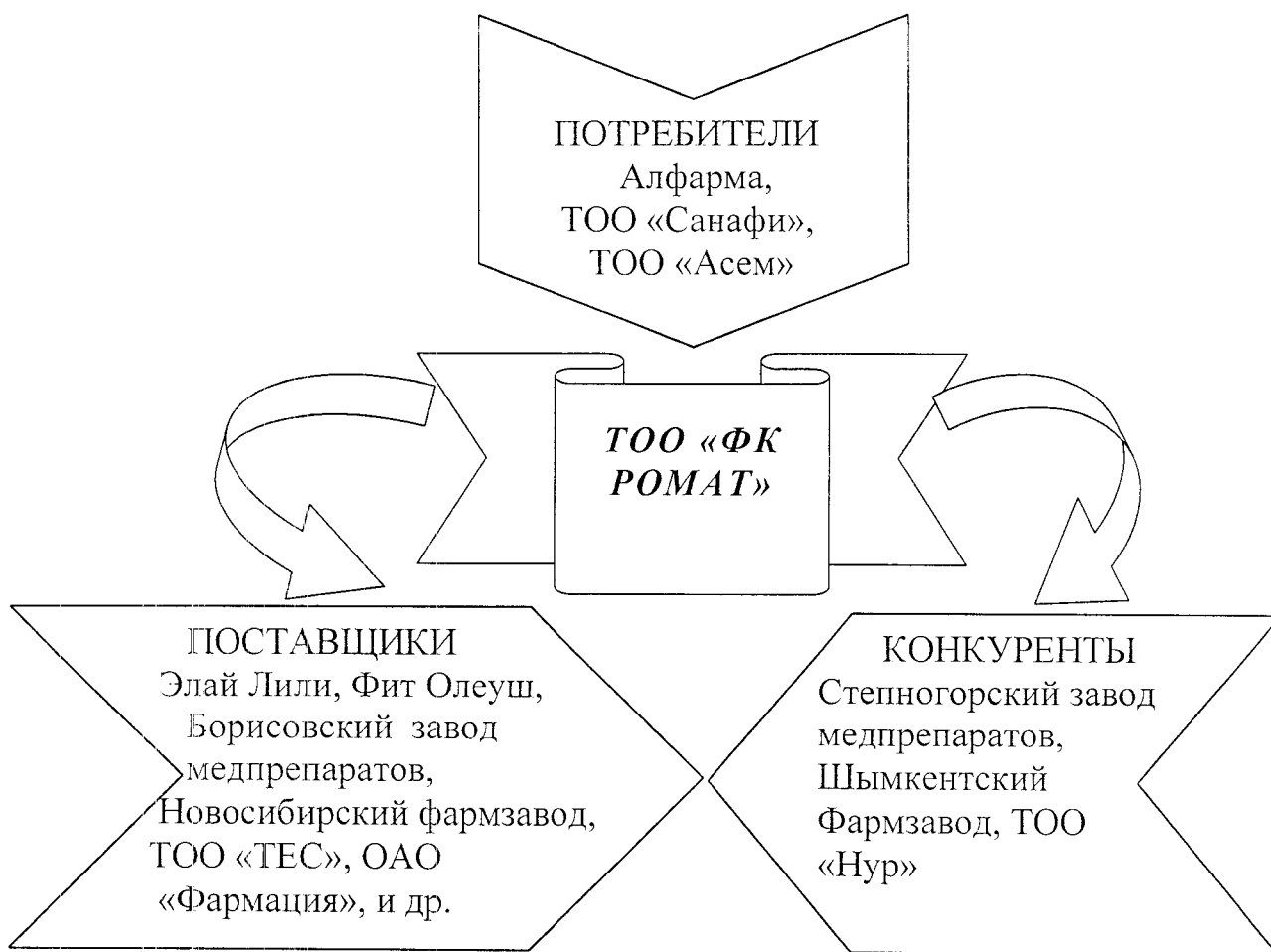


РИСУНОК 10

Бухгалтерский учет на предприятии ТОО «ФК Ромат» осуществляется бухгалтерской службой как самостоятельным структурным подразделением. Бухгалтерия тесно связана со всеми структурными подразделениями организации, со службами и отделами аппарата управления и отдельными исполнителями.

Главная задача бухгалтерии – способствовать достижению положительных результатов хозяйственной деятельности.

Представляемые в бухгалтерию всеми подразделениями и службами организации необходимые для учета и контроля документы, отчетные сведения, а также плановые, сметные и нормативные данные обрабатываются и

группируются по определенным признакам, и на их основе готовится информация о деятельности отдельных подразделений и организации в целом. Это позволяет глубоко анализировать экономические показатели работы, систематически контролировать хозяйственные процессы и явления, делать на их основе выводы и принимать по улучшению работы организации, ее подразделений и служб.

Ответственность главного бухгалтера возникает по результатам деятельности компании за любой период отчетного года.

Функциональные обязанности работников определяются должностными инструкциями.

Учетная политика компании «Ромат» разработана в соответствии с требованиями Указа Президента РК, имеющего силу Закона № 2732 от 26.12.1995 года «О бухгалтерском учете», стандартов бухгалтерского учета РК, Приказа Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита и Министерства финансов РК № 7 от 21.05.1997 года, других законодательных и нормативных актов РК и с учетом конкретных производственно-экономических условий деятельности фирмы.

Учетная политика представляет специальные принципы, методы, правила и практические установки, принятые общим собранием учредителей ТОО «ФК Ромат» и разработанные Дирекцией в процессе подготовки и представления финансовой, налоговой и статистической отчетности, которые конкретно не описаны в законодательных и нормативных актах РК, но имеющие место в практической деятельности фирмы.

Правовую основу Учетной политики составляют положения, приказы, указания, инструкции и другие организационно-распорядительные документы, разработанные на основе законодательных и нормативных актов РК, применительно к условиям деятельности ТОО «ФК Ромат».

ТОО «ФК Ромат» представляет отчетность следующим адресатам:

а) собственнику – общему собранию участников, по требованию любой период и любом объеме;

б) налоговому комитету по месту регистрации, в установленном объеме и в установленные сроки;

в) городскому статистическому управлению в установленном объеме и в установленные сроки.

Высшим руководящим органом товарищества является – «Общее собрание учредителей».

Лицами, уполномоченными выполнять управленческие функции, являются:

- президент компании;
- первый вице-президент;
- вице-президент по экономике;
- вице-президент – директор Коммерческого центра.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и СБУ 1 «Учетная политика и ее раскрытие» президент компании несет ответственность за:

- подбор специалиста на должность главного бухгалтера;
- организацию системы бухгалтерского учета, отчетности и налогового

учета, а также принятие учетной политики;

- установление порядка внутреннего и внешнего контроля;
- обеспечение выполнения требований Учетной политики и Положений, принятых для ее исполнения.

В компании «Ромат» взаимоотношения между подразделениями, выпускающими продукцию, Коммерческим и Розничным центрами строятся на договорной основе. Коммерческий и Розничный центры заключают с заводами компании, типографией, и транспортной службой годовые договора на поставку продукции и оказание услуг, с приложением согласованного графика. Основанием для производственной деятельности подразделений является утвержденный Президентом Компании план производства продукции.

В договорах предусматриваются сроки подачи заявок (за 20 дней).

Заявки предоставляются в письменном виде с указанием ассортимента, цены за единицу продукции с учетом загрузки заводов:

Коммерческий центр	не менее	70 %
Розничный центр	не менее или равно	10 %

Если имеются разногласия между сторонами, то составляется протокол разногласий, который передается на рассмотрение Президенту компании в течение трех дней.

Готовая продукция, в количестве соответствующем заявленному, с приложением сертификата и копий в количестве 20 штук сдается на склады Коммерческого и Розничного центров. Со складов Коммерческого центра товары поступают на филиал, а со складов Розничного центра товары поступают в аптеки.

Оплата за сданную, в течение отчетной недели, продукцию, в пределах плана, производится один раз в неделю – в последующий вторник, на основании накладных путем перечисления денежных средств со счетов Коммерческого и Розничного центров на счета заводов-изготовителей продукции.

В случае нарушения сторонами пунктов договора, предусмотрены штрафные санкции в размере 0,3 % от суммы договора, за каждый день просрочки.

В случае не предоставления сертификата готовой продукции, находящейся на складах Коммерческого и Розничного центров последние вправе применить к производителю данной продукции штрафные санкции в размере 0,3 % от стоимости продукции, не имеющей сертификата, или принять данный товар на реализацию.

Для наглядной и простой оценки финансового положения и динамики развития компании «Ромат» был проведен экспресс – анализ деятельности компании по материалам 2003 и 2004 годов (Приложение).

Исходными данными для проведения экспресс – анализа послужили баланс предприятия (Приложение) и «Отчет о доходах и расходах» (Приложение).

Результаты проведенного экспресс – анализа свидетельствуют о хорошем финансовом состоянии предприятия:

- баланс предприятия обладает хорошей структурой, «Отчет о доходах и расходах» показывает наличие прибыли;

- анализ финансовой устойчивости показывает нормальную устойчивость в 2003 году и абсолютную устойчивость по данным баланса 2004 года;

- анализ финансовых показателей ликвидности, рентабельности, структуры капитала и коэффициентов деловой активности также свидетельствует о хорошем состоянии предприятия.

Наличие хорошего финансового состояния не означает того, что не существует причин, мешающих еще более эффективному развитию ТОО «ФК Ромат». Эти причины существуют и они прямо или косвенно влияют на финансовое состояние компании. В зависимости от возможности влияния на них, причины можно разделить на две группы - независимые и зависимые от воли руководства и специалистов предприятия.

К первой группе причин можно отнести, например, такие факторы как инфляция, изменение ценовой конъюнктуры на рынке интересующих товаров, прямое или косвенное повышение ставок налогов – все это самым непосредственным образом влияет на финансовое состояние предприятия, причем в сторону его ухудшения.

Ко второй группе можно отнести следующие причины:

- существующий рост различных составляющих затрат деятельности предприятия, то есть – расходов периода, издержек обращения, себестоимости готовой продукции;

- неудовлетворительная точность планирования финансовых ресурсов и результатов деятельности из-за несовершенства процедуры планирования, распределения обязанностей и ответственности и вследствие этого:

- неэффективное использование имеющегося капитала, заключающегося в большом запасе прочности по финансовым ресурсам.

Каждая из приведенных причин может стать предметом дополнительного и кропотливого исследования, каждая из них может быть полностью или частично преодолена благодаря проведению системы мероприятий организационного, технического и технологического плана.

2.2 Финансовая структура компании

2.2.1 Теоретические предпосылки исследования финансовой структуры.

Одно из отличий бюджетирования как управленческой технологии от процесса разработки техпромфинплана состоит в умении видеть финансовое состояние предприятия или фирмы в разрезе его отдельных видов бизнеса.

Но кроме проблемы бизнесов в бюджетировании возникает задача более точного учета, а главное экономии затрат или жесткого увязывания их с конечными результатами. В принципе в процессе бюджетирования предстоит управлять (по возможности более эффективно) всеми видами доходов и расходов. И если у какого – либо подразделения нет бизнеса, то бюджетирование может помочь руководству предприятия или фирмы лучше определить, насколько эффективными являются затраты на данную производственную или функциональную службу, а руководству структурного подразделения определить, каким образом и за счет чего ему лучше

организовать выполнение порученной работы.

Финансовая структура фирмы – это набор бизнесов и (или) других сфер финансовой ответственности (за доходы и расходы, за определенные финансовые показатели и т.п.), распределенных между структурными подразделениями предприятия или фирмы, выступающих в качестве объектов контроля и управленческого учета /14/.

По сути дела выбор финансовой структуры – это выбор объекта бюджетирования и контроля. От них в последующем зависит:

- какие виды бюджетов будут использоваться;
- какие форматы и технологии бюджетирования целесообразно применять;
- какими должны быть порядок консолидации бюджетов структурных подразделений и система контроля;
- каким будет порядок подготовки (регламент) отчетов об исполнении бюджетов и их последующей корректировки.

Как правило, в финансовой структуре принято выделять различного рода центры учета: центры прибыли, центры убытков, центры доходов и расходов, центры затрат, вечур - центры, центры инвестиций и т.д.

В системе внутреннего производственного учета формируется, прежде всего, информация об издержках производства, которые являются одним из основных объектов учета. Издержки группируются и учитываются по видам изделий, местам их возникновения и носителям затрат. В этой связи решающее значение приобретают такие объекты учета затрат, как места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности.

Выделение центров финансовой ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления. По объему полномочий их руководителей и обязанностей — это центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, инвестиций, контроля и управления. По задачам и функциям центры финансовой ответственности обычно рассматривают как основные и обслуживающие (Рисунок 11). Для каждого центра ответственности должны быть определены цели и задачи, в том числе и учетные, то есть какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться. Работа должна быть направлена на поиск необходимой информации и обеспечение ею лиц, принимающих решения, тогда, когда она им нужна, и в такой форме, которая ее делает пригодной для практического использования. Выделение центров ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности. Поэтому информация должна предоставляться по иерархическому принципу.

Структурные подразделения ТОО «ФК Ромат» - центры финансовой ответственности - можно рассматривать как центры дохода, продаж, прибыли, капвложений, контроля и управления.

Как центры дохода, продаж и прибыли могут выступать Завод медицинских препаратов, Завод Медполимер и Павлодарский фармацевтический завод, Алматинский филиал фармацевтической компании так как эти подразделения имеют самостоятельно реализуемую продукцию и, как следствие, свой источник дохода.

Дифференциация центров ответственности

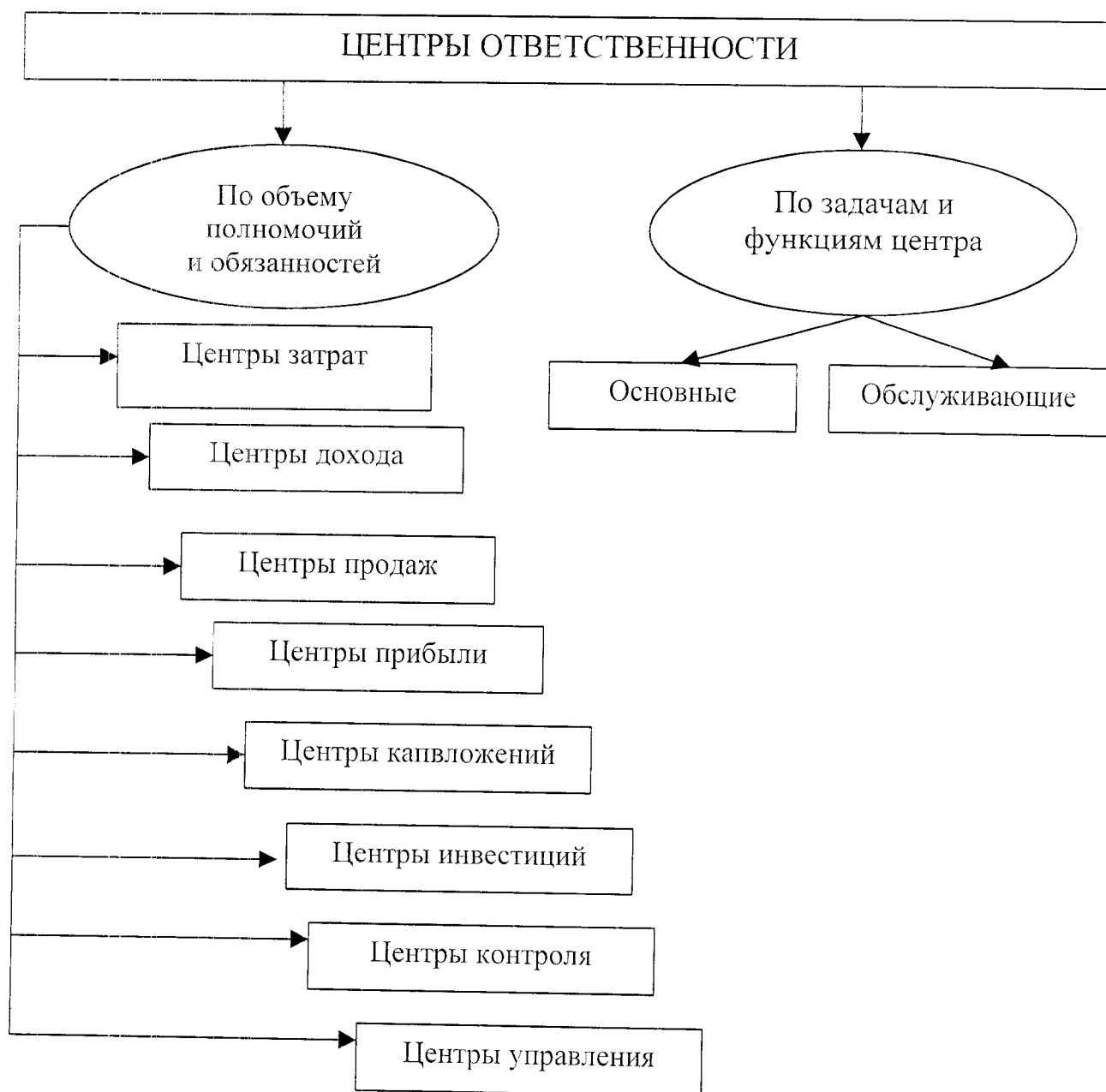


РИСУНОК 11

К центрам контроля и управления относятся все структурные подразделения. И хотя для каждого подразделения разрабатывается свой бюджет капвложений и производится контроль на местном уровне, централизованное управление производится на уровне управления ТОО «ФК Ромат».

Если делить данные структурные подразделения на основные и обслуживающие центры ответственности, то можно говорить о том, что основным центром финансовой ответственности является Павлодарский фармацевтический завод. Тогда как все оставшиеся будут являться лишь обслуживающими, несмотря на прибыльность последних.

При всем многообразии вариантов классификации на самом деле можно выделить три основные группы структурных подразделений – объектов

контроля (Рисунок 12), различающихся технологией и организацией процесса контроля (все остальные виды структурных подразделений – элементы финансовой структуры, – в конечном счете, можно отнести к одной из этих трех групп):

- центры финансовой ответственности (ЦФО)
- центры финансового учета (ЦФУ)
- места возникновения затрат (МВЗ)

Оснвные группы объектов контроля

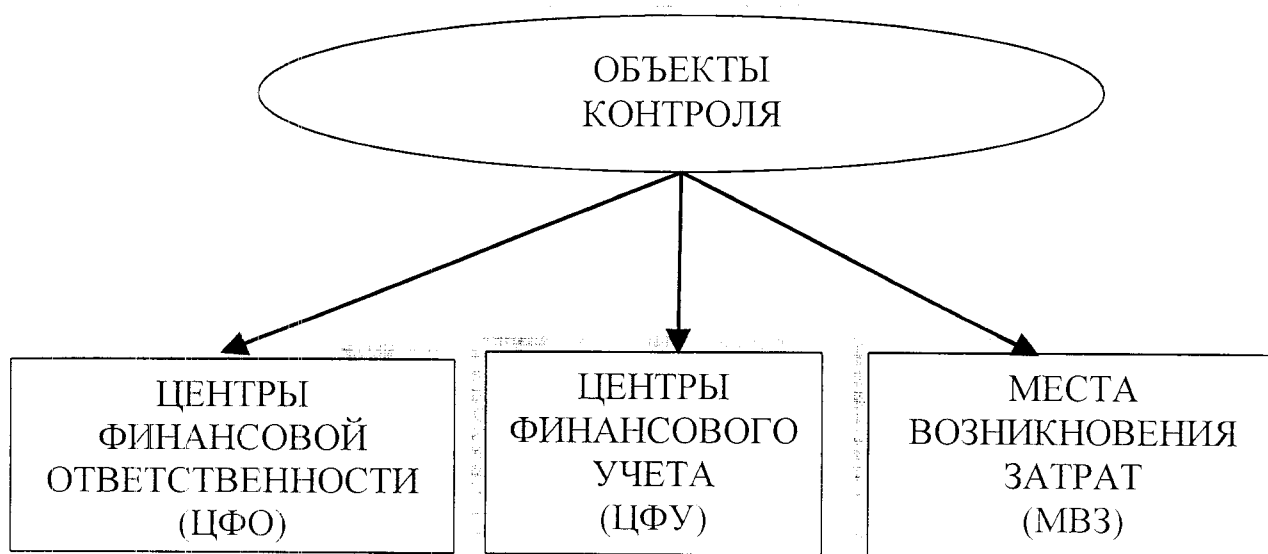


РИСУНОК 12

Предполагается, что ЦФО несут ответственность за все финансовые результаты, за прибыли (доходы), и за убытки (расходы). Они обычно имеют полную бюджетную схему, т.е. составляют все виды основных бюджетов, принятые в организации. ЦФУ могут отвечать только за некоторые финансовые показатели, за доходы и часть затрат (например, служба сбыта). МВЗ отвечают только за расходы (например, бухгалтерия), причем не только за какую-то их часть, а за так называемые регулируемые расходы, экономию которых руководство МВЗ может контролировать и обеспечивать (разрабатывать соответствующие мероприятия).

Критерии выделения структурных подразделений в ЦФО:

а) Региональная и (или) продуктовая и (или) сегментная изолированность (завершенность) хозяйственной деятельности структурных подразделений (филиал, выпускающий цех и т.п.)

Объемы производства

б) Способность или готовность структурного подразделения самостоятельно работать на рынке (обеспечить движение своей продукции или услуг к конечному потребителю).

в) Возможность нести полную ответственность за доходы, расходы и затраты, за денежные потоки от реализации своей продукции и от оказания

услуг.

Руководитель центра ответственности (ЦО) несет ответственность за:

- своевременность формирования планов и бюджетов ЦО;
- обоснованность планов и бюджетов ЦО;
- достижение контрольных показателей деятельности ЦО;
- обоснованность затрат и расходов финансовых ресурсов,

возникающих в ходе деятельности ЦО;

- ведение управленческого учета в рамках ЦО и формирование отчетов;
- качество (достоверность, однозначность) плановой и отчетной

информации ЦО.

Некоторые примеры ЦФО, ЦФУ и МВЗ

ЦФО:

- дочерние фирмы холдингов;
- обособленные подразделения, представительства и филиалы крупных

компаний;

- крупные выпускающие (сборочные) цехи производственных объединений;

- производственные отделения компаний с дивизиональной организационной структурой управления;

- вспомогательные цехи производственных объединений;

- регионально и (или) технологически обособленные виды деятельности (бизнесы) многопрофильных компаний.

ЦФУ:

- основные производства (цехи), участвующие в единых технологических цепочках (переделах), на предприятиях с последовательным или непрерывным технологическим циклом;

- выпускающие (сборочные) цехи;

- сбытовые службы и подразделения.

МВЗ:

- функциональные и штабные службы предприятий и фирм (бухгалтерия, планово-экономические службы, отделы кадров, другие подразделения заводоуправлений и центральных офисов фирм);

- основные и вспомогательные цехи.

При анализе финансовой структуры необходимо отчетливо представлять себе, для чего нужно выделять ЦФО. Выделение ЦФО – это своего рода переходный этап к построению того, что принято называть дивизиональными организационными структурами управления.

2.2.2 Анализ финансовой структуры ТОО «ФК Ромат». Порядок проведения анализа финансовой структуры компании:

а) Составление перечня бизнесов (видов хозяйственной деятельности, основных видов реализуемых изделий, работ и услуг):

- анализ правового статуса структурных подразделений (дочерние компании холдинга, филиалы без права юридического лица и т.п.);

- проверка степени технологической, производственной, сбытовой, региональной и иной обособленности в деятельности структурных

подразделений.

б) Определение типа организационной структуры управления компании: дивизиональная или холдинг.

в) Распределение бизнесов по структурным подразделениям, определение структурных подразделений, не занимающихся бизнесом (без источников дохода).

г) Распределение доходов, расходов и затрат по структурным подразделениям, определение регулируемых и нерегулируемых затрат.

д) Выявление структурных подразделений, способных отвечать за движение денежных средств.

е) Составление перечня ЦФО, ЦФУ и МВЗ.

При проведении данного анализа на первом этапе был составлен перечень видов хозяйственной деятельности производимой структурными подразделениями:

-Завод медицинских препаратов – производство и реализация лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

-Завод Медполимер – производство и реализация одноразовых систем переливания крови, шприцев.

-Павлодарский фармацевтический завод – выпуск любых таблеточных форм в различных видах упаковки;

-Алматинский филиал фармацевтической компании – оптовая торговля фармацевтическими препаратами и изделиями медицинского назначения.

В контексте первого этапа было установлено, что все структурные подразделения относятся к числу филиалов без права юридического лица и обладают технологической, производственной, сбытовой и региональной обособленностью.

Второй шаг в определении типа финансовой структуры – определение типа организационной структуры.

Прежде, чем определить тип организационной структуры управления компании необходимо дать определение компании с дивизиональными и холдинговыми организационными структурами управления.

В холдинг входят формально самостоятельные во всех отношениях предприятия, которые принято называть дочерними организациями. Последние имеют не только собственное юридическое лицо (со своим балансом, акционерами, советом директоров и прочими атрибутами), но и полную хозяйственную самостоятельность, особенно в решении всех оперативных вопросов. Процесс управления со стороны руководства холдинга дочерними структурами сводится по сути дела лишь к управлению капитализацией, т.е. стоимостью акционерного капитала и других активов, принадлежащих владельцам холдинга через систему участия.

Компании с дивизиональными организационными структурами управления.

Каждое производственное отделение (дивизион) является самостоятельной компанией со своим аппаратом управления, который почти полностью дублирует все функции аппарата управления центральной штаб – квартиры корпорации, со своей торговой маркой и полной свободой в принятии решений относительно того, что и как производить, как продвигать свою продукцию на

рынке, где и каких искать поставщиков, как решать другие вопросы, связанные с функционированием и развитием своего бизнеса. Но самостоятельным юридическим лицом, со своим акционерами – собственниками дивизионы не являются. В сущности, они – филиалы, но со значительно большими полномочиями. Все вопросы, связанные с управлением бизнесом (включая многие вопросы управления финансами), делегированы на уровень производственных отделений.

Товарищество с ограниченной ответственностью «Фармацевтическая компания Ромат» полностью соответствует параметрам компании с дивизиональной организационной структурой управления, т.к. каждое структурное подразделение данного предприятия имеет свой аппарат управления аналогичный центральному.

В рамках проведения анализа на третьем этапе были выявлены структурные подразделения в составе данного предприятия, которые имеют собственный источник дохода. Такими подразделениями являются Завод медицинских препаратов, Завод Медполимер, Павлодарский фармацевтический завод и Алматинский филиал фармацевтической компании.

-ЗМП производит и осуществляет продажу медикаментов, помимо поставки их Коммерческому и Розничному центрам, на другие предприятия, в том числе и на предприятия Российской Федерации.

-Завод Медполимер, кроме производства одноразовых систем переливания крови, изготавливает одноразовые шприцы, которые подлежат свободной продаже другим предприятиям.

-ПФЗ, соответственно, производит и реализует свою продукцию, согласно контрактам, потребителям;

-АФФК осуществляет оптовую торговлю фармацевтическими препаратами и изделиями медицинского назначения.

В рамках четвертого этапа были выявлены следующие факты: распределение расходов и затрат производится структурными подразделениями самостоятельно и доводится до сведения планового отдела ТОО «ФК Ромат», в котором принимаются или не принимаются обоснования расходов и даются рекомендации по сокращению или увеличению данных статей, что должно безоговорочно выполняться. Распределением доходов занимается исключительно экономическая служба аппарата управления ТОО «ФК Ромат».

На пятом этапе проводимого анализа было установлено, согласно выше приведенным данным, что ТОО «ФК Ромат» не имеет структурных подразделений, способных отвечать за движение денежных средств.

Руководствуясь выше обозначенными критериями и опираясь на выявленные в процессе проведения данного анализа факты, была разработана следующая финансовая структура для ТОО «ФК Ромат» и составлен перечень центров финансовой ответственности и мест возникновения затрат.

При анализе составляемых финансовых бюджетов было выявлено, что бюджет движения денежных средств составляется централизованно в аппарате управления ТОО «ФК Ромат».

Для рассматриваемого предприятия существуют два элемента финансовой структуры: ЦФО, МВЗ (Таблица 1).

Таблица 1

Элементы финансовой структуры ТОО «ФК Ромат»

Типы центров ответственности	Структурные подразделения ТОО «ФК Ромат»	Виды предоставляемых бюджетов
Центры финансовой ответственности	Завод медицинских препаратов	Прогнозный баланс Прогнозный отчет о доходах и расходах
	Завод Медполимер	Прогнозный баланс Прогнозный отчет о доходах и расходах
	Павлодарский фармацевтический завод	Прогнозный баланс Прогнозный отчет о доходах и расходах
	Алматинский филиал фармацевтической компании	Прогнозный баланс Прогнозный отчет о доходах и расходах
Места возникновения затрат	Производственные подразделения ТОО «ФК Ромат»	Бюджет производства Бюджет прямых затрат Бюджет труда и материалов Бюджет накладных расходов

К центрам финансовой ответственности относятся структурные подразделения предприятия, которые составляют все три формы отчетности или основные бюджеты, т.е. прогнозный баланс, прогнозный отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности, бюджет денежных средств.

К местам возникновения затрат относятся основные и вспомогательные цеха подразделений ТОО «ФК Ромат».

Если делить данные структурные подразделения на основные и обслуживающие центры ответственности, то можно говорить о том, что основным центром финансовой ответственности является Павлодарский фармацевтический завод. Тогда как все оставшиеся будут являться лишь промежуточными, несмотря на прибыльность последних.

2.3 Связанные стороны – как объекты контроля

2.3.1 Связанные стороны и их отношения. Как известно, результаты деятельности юридического лица за отчетный период, представленные в финансовых отчетах, показывают лишь цифровые данные, но не объясняют причин, приведших к таким результатам. Среди множества причин, влияющих на результаты деятельности организации, существуют особые отношения, которые связывают данное юридическое лицо с другими субъектами рынка. Субъекты рынка, связанные друг с другом особыми отношениями, признаются «связанными сторонами».

Для раскрытия понятия связанных сторон, принимаются следующие определения:

- контроль – способность определять финансовую и иную политику управления субъекта в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным с ним договором, либо иным образом
- значительное влияние – участие в принятии решений по финансовой и иной политике субъекта без возможности ее контроля
- операции между связанными сторонами – это передача активов и обязательств независимо от факта взаиморасчета.

Связанными – считаются стороны, когда одна из них имеет возможность контролировать или оказывать значительное влияние на другую сторону при принятии финансовых и хозяйственных решений /15/.

Отношения, связывающие одно юридическое лицо с другими субъектами, являющимися связанными сторонами, регулируются стандартом бухгалтерского учета (СБУ) 10 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Стандарт бухгалтерского учета 10 «Раскрытие информации о связанных сторонах» требует раскрытия отчитывающимся юридическим лицом информации о связанных сторонах для наилучшего понимания пользователями финансовой отчетности результатов, представленных в ней. Такое раскрытие повышает достоверность финансовой отчетности и является показателем правдивого и беспристрастного представления информации /16/.

Как уже отмечалось выше, отношения связанных сторон являются одной из причин, влияющих на результаты деятельности организации. Финансовое положение и результаты деятельности юридического лица существенно зависят также от внутренних и внешних факторов.

К внутренним факторам можно отнести квалификацию и деловую репутацию руководящих работников, непосредственно принимающих участие в планировании, управлении и принятии решений относительно деятельности данного юридического лица. В некоторых случаях большое влияние на решения, принимаемые руководящими работниками, могут оказывать их близкие родственники.

Внешние факторы, существенно воздействующие на деятельность юридического лица, обычно подразделяются на инвестиционные и контрактные. Зачастую для многих юридических лиц инвестиции являются источником дополнительных финансовых ресурсов. Инвесторы, приобретая ценные бумаги юридического лица, становятся совладельцами его имущества, включая права, связанные с управлением его деятельностью. Степень влияния инвестора на деятельность юридического лица зависит от величины инвестиций.

Примером контрактных факторов влияния на деятельность являются случаи, когда юридическое лицо заключает контракты с другими субъектами, представляющими услуги в области управления, ведения учета или информационного обслуживания. Эти виды услуг используются руководящими работниками юридического лица для принятия решений. Однако иногда субъекты, предоставляющие такие виды услуг и имеющие определенные

интересы в деятельности обслуживаемого юридического лица, могут для достижения своих целей манипулировать информацией и оказывать тем самым определенное влияние на решения, принимаемые руководством данного юридического лица /17/.

Отношения связанных сторон описаны ниже:

а) юридические лица, которые прямо или косвенно, через одного или более посредников контролируют, контролируются или находятся под общим контролем с отчитывающимся юридическим лицом:

Отношения связанных сторон первый способ

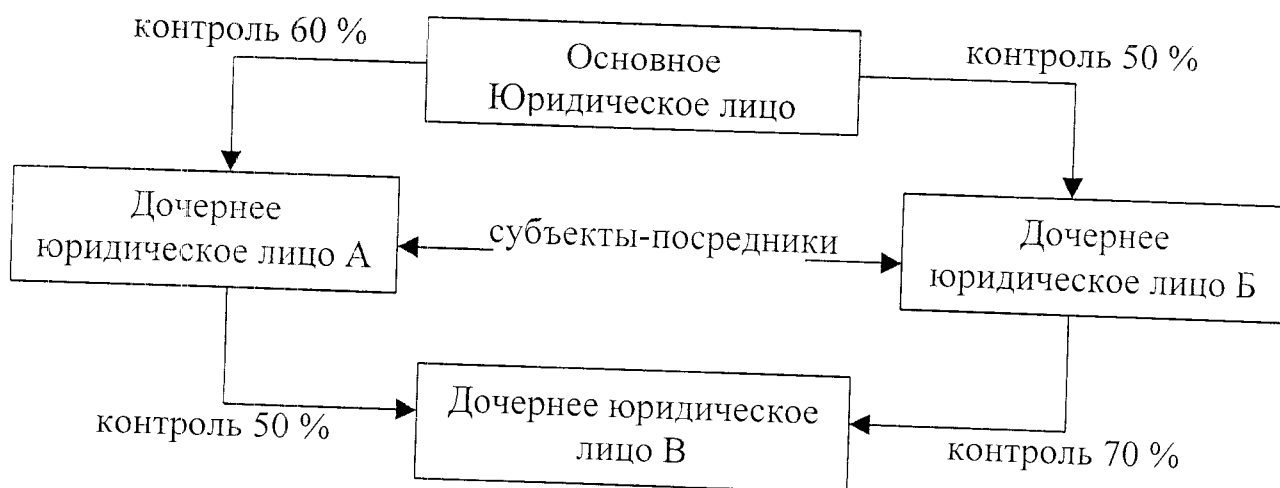


РИСУНОК 13

Доля основного юридического лица в дочернем юридическом лице В составляет: $60\% * 50\% + 50\% * 70\% = 30\% + 35\% = 65\%$

Все дочерние юридические лица А, Б, В и основное юридическое лицо являются относительно друг друга связанными сторонами;

б) зависимые хозяйственные товарищества:

Отношения связанных сторон второй способ

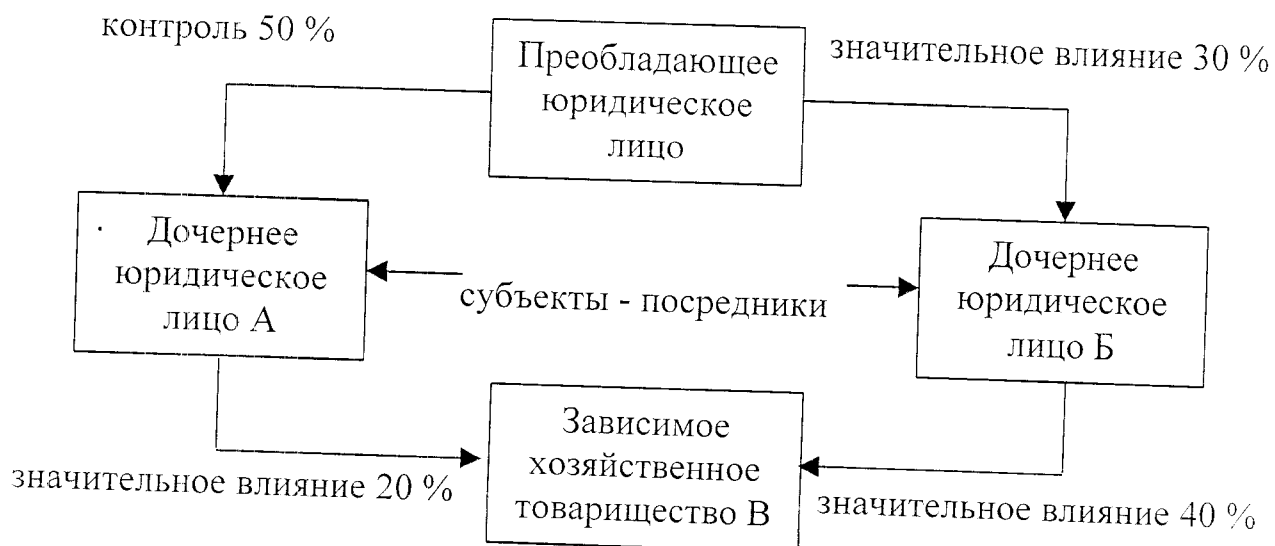


РИСУНОК 14

Юридическое лицо Б является зависимым по отношению к преобладающему юридическому лицу. Преобладающее юридическое лицо не контролирует непосредственно юридическое лицо В, но посредством юридических лиц А и Б может оказывать на них значительное влияние:

$$50 \% * 20 \% + 30 \% * 40 \% = 22 \%$$

Поэтому юридическое лицо В признается зависимым по отношению к преобладающему юридическому лицу и юридическому лицу Б. Таким образом, преобладающее юридическое лицо, дочернее А и зависимые Б и В юридические лица признаются зависимыми сторонами;

в) физические лица, владеющие прямо или косвенно долей акций отчитывающегося юридического лица, где такое владение позволяет им оказывать на него значительное влияние, включая их близких родственников:

Отношения связанных сторон третий способ

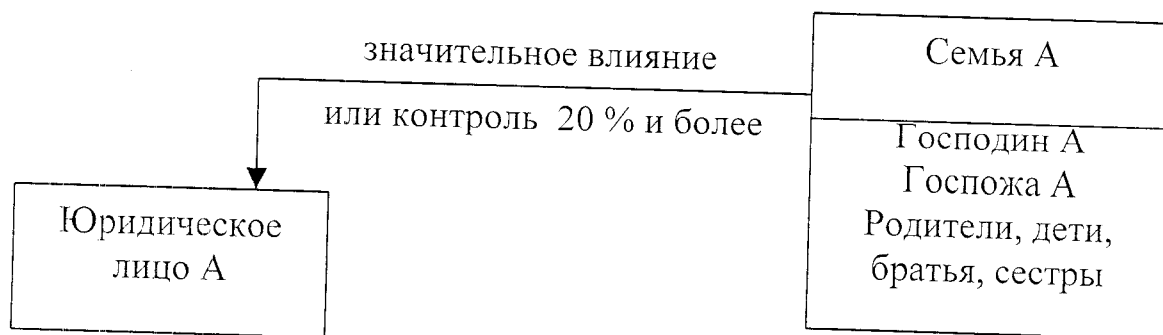


РИСУНОК 15

В этом случае связанными сторонами признаются семья А и юридическое лицо А;

г) руководящие работники, т.е. те люди, которые имеют право и несут ответственность за планирование, управление и контроль отчитывающегося юридического лица, а также их близкие родственники:

Отношения связанных сторон четвертый способ

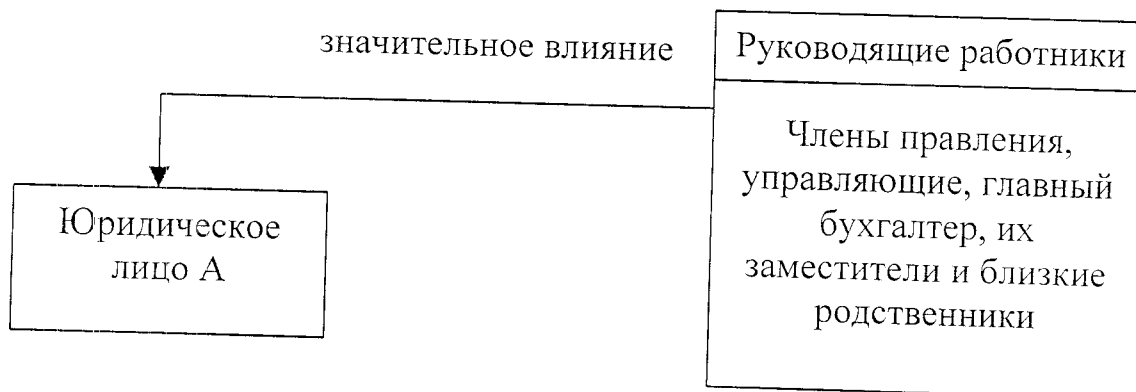


РИСУНОК 16

Связанными сторонами признаются юридическое лицо А и его руководящие работники, включая членов их семей;
 д) организации, находящиеся под контролем или значительным влиянием организаций и лиц, описанных в подпунктах а) - г):

Отношения связанных сторон пятый способ



РИСУНОК 17

В этих случаях юридические лица А и Б считаются связанными сторонами, так как у физических лиц и руководящих работников имеется заинтересованность в результатах работы одного из юридических лиц, в то время как на другое юридическое лицо они могут оказывать значительное влияние посредством участия в принятии решений.

Рассматривая любые возможные отношения связанных сторон, следует обращать внимание на сущность отношений, а не только на их юридическую форму /17/.

Так, например, Управление ТОО «ФК Ромат» не владеет непосредственно заводом медицинских препаратов (ЗМП), но владеет им посредством Коммерческого и Розничного центров, и, таким образом, доля основного юридического лица, т.е. Управления компании в дочерней организации, в данном случае это ЗМП составляет:

$$70 \% * 50 \% + 60 \% * 50 \% = 35 \% + 30 \% = 65 \%$$

Управление компании, Коммерческий и Розничный центры, а также ЗМП являются относительно друг друга связанными сторонами.

Связанные стороны и их отношения на примере ТОО «ФК Ромат» будут выглядеть следующим образом:

Отношения связанных сторон на примере ТОО «ФК Ромат»

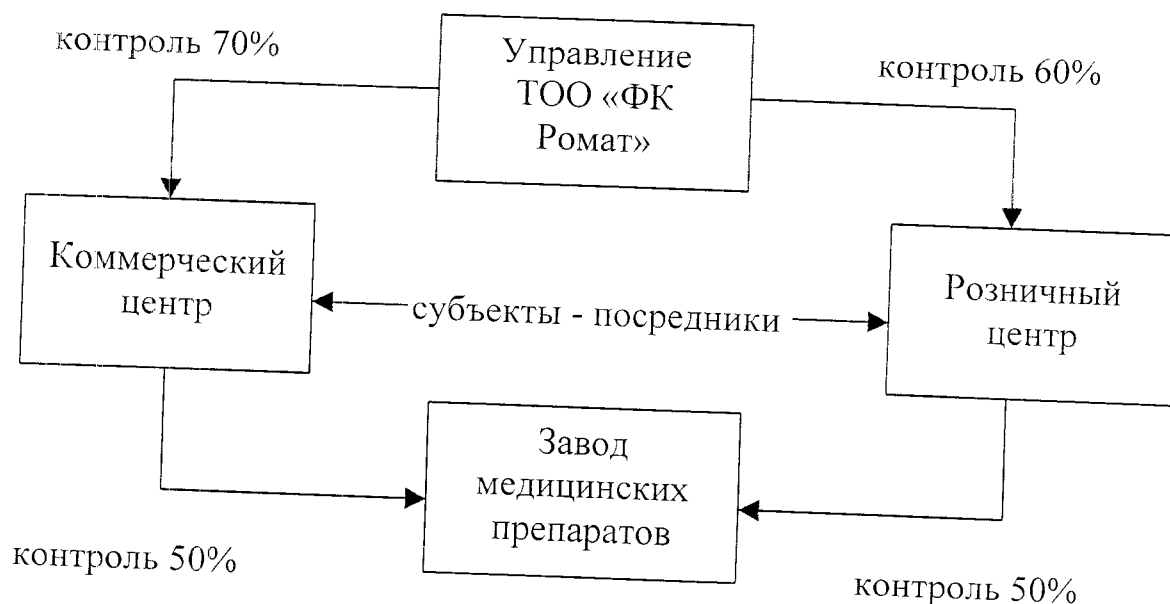


РИСУНОК 18

Хозяйствующие субъекты не признаются связанными сторонами, если:

а) два юридических лица имеют общего руководителя, который не влияет на политику этих юридических лиц в их взаимных деловых отношениях. Например, директор, руководящий по совместительству двумя юридическими лицами, но не имеющий в них инвестиций, не может влиять на их политику, так как она определяется собственниками и инвесторами этих юридических лиц;

б) отношения юридического лица строятся с субъектами, занимающимися кредитно-финансовой, профсоюзной и благотворительной деятельностью, организацией коммунального хозяйства, государственного управления и контроля.

Без деятельности этих организаций невозможна деятельность юридических, тем не менее отношения между ними строятся на основе договоров, и эти организации не вправе вмешиваться в деятельность юридических лиц.

в) это организации, отношения с которыми обуславливаются экономической зависимостью из-за значительной доли взаимных операций.

Деятельность юридического лица в значительной степени зависит от деятельности других субъектов рынка (поставщиков, покупателей и т.д.), тем не менее они не могут влиять на его политику, так как отношения между ними складываются на основе договоров. Но в некоторых случаях, когда юридическое лицо заключает с другим субъектом договор, связанный с управлением, что может привести к значительному влиянию одной стороны на

другую, то их иногда можно признать связанными сторонами. Создание групп взаимосвязанных товариществ открывает широкие возможности для проведения операций, направленных на экономию финансовых ресурсов, оптимизацию налогообложения, координацию финансовых и материальных потоков в масштабах группы.

Между организациями группы совершаются различные хозяйственные операции и текущие расчеты, которые находят отражение в балансах соответствующих организаций в виде дебиторской и кредиторской задолженности предприятий группы. А именно, в виде дебиторской задолженности дочерних организаций и кредиторской задолженности дочерним организациям /18/.

При первом рассмотрении дебиторская задолженность свидетельствует лишь о том, что продукция или товар отгружены, но еще не оплачены либо произведен перевод денег в порядке предоплаты или аванса предприятию – продавцу, но продукция или товар еще не поступили. Рост дебиторской задолженности – явление, характеризующее отток или отвлечение средств из оборота. В то же время снижение суммы задолженности во многих случаях не всегда положительный момент, так как оно может свидетельствовать, что денежные средства отвлечены не в расчеты, а в готовую продукцию, накопленную на складах и не имеющую сбыта. Поэтому суммы дебиторской задолженности должны быть объектом постоянного внимания и анализа.

Дебиторская задолженность – это сумма долгов, причитающаяся предприятию от юридических или физических лиц и возникших в результате хозяйственных взаимоотношений между ними. Своевременное взыскание дебиторской задолженности – одно из важнейших условий обеспечения благоприятного финансового состояния предприятия /18/.

Наличие кредиторской задолженности означает использование в финансово – хозяйственной деятельности средств, не принадлежащих предприятию, но находящихся по разным причинам в его обороте.

Кредиторская задолженность определяется как обязательство, то есть обязанность должника погасить свою задолженность /19/.

Поскольку кредиторская задолженность служит одним из источников средств, находящихся в распоряжении организации – дебитора, ее показывают в собственном капитале и обязательствах баланса.

Дебиторская задолженность является важным компонентом фондов обращения в составе оборотного капитала.

Следовательно, от правильного учета дебиторской и кредиторской задолженностей зависит структура активов баланса и собственного капитала и обязательств организации.

Таким образом, перед учетом расчетов между связанными сторонами стоят следующие задачи:

- формирование полной и достоверной информации о структурных подразделениях хозяйствующего субъекта;
- контроль за движением дебиторской задолженности в подразделениях;

- 48
- подготовка данных для составления достоверной финансовой отчетности, используемой инвесторами, кредиторами, поставщиками, покупателями, налоговыми, коммерческими и иными рыночными и государственными структурами;
 - выявление резервов повышения эффективности хозяйственной и финансовой деятельности.

2.3.2 Методология и технология формирования информации о связанных сторонах. Информация о связанных сторонах формируется посредством операций, совершаемых между ними. Операции между связанными сторонами являются обычной чертой хозяйственной деятельности. Например, предприятия - инвесторы часто осуществляют операции через дочерние компании и приобретают доли участия в других компаниях – в целях осуществления инвестиций или по коммерческим причинам – в пропорциях достаточных для того, чтобы инвестирующая компания могла контролировать или оказывать значительное влияние на финансовые и оперативные решения компании, получающей инвестиции.

Операции между связанными сторонами могут приводить к результатам, совершенно отличным от результатов по аналогичным операциям, совершаемым между несвязанными сторонами, что в конечном итоге может существенно повлиять на финансовое положение и результаты деятельности обеих сторон.

Связанные стороны могут совершать такие операции, которые несвязанные стороны обычно не совершают. Например, одна из связанных сторон может предоставить другой беспроцентный заем на неопределенно большой срок.

Так, например, Управление ТОО «ФК Ромат» предоставляет беспроцентный заем на неопределенно большой срок заводу медицинских препаратов и Медполимеру.

С другой стороны, операции, которые обычно совершаются между несвязанными сторонами, между связанными сторонами совершаются не в таких объемах или не совершаются совсем. Например, вряд ли связанные стороны будут предъявлять друг другу штрафные санкции за невыполнение договорных обязательств.

Так, в компании «Ромат» штрафные санкции применяются только при расчетах с Коммерческим центром, в остальных случаях штрафные санкции не предъявляются. Иногда даже сам факт существования отношений без осуществления операций между связанными сторонами может повлиять на финансовое положение и результаты деятельности сторон. Например, дочернее юридическое лицо может прекратить отношения с торговым партнером после приобретения основным юридическим лицом подразделения, способного выполнять функции бывшего партнера. Или, например, одна из сторон может воздержаться от действий в результате значительного влияния на нее другой стороны: дочернее юридическое лицо может получить указания от основного юридического лица не заниматься той или иной деятельностью.

Цены, определяемые при операциях между связанными сторонами, могут в некоторой степени варьироваться, что невозможно при операциях между

несвязанными сторонами. Для установления цен для взаимных операций между связанными сторонами может быть использован ряд методов их определения.

Различают следующие методы установления цены:

- Метод сопоставимой неконтролируемой цены;
- Метод перепродажной цены;
- Метод дополнительных затрат.

Сущность вышеперечисленных методов и основные приемы установления цены представлены в таблице 2.

В ТОО «ФК Ромат» при операциях между связанными сторонами используется метод перепродажной цены. Согласно данному методу, завод медицинских препаратов передает свою продукцию Розничному центру по одной цене, Розничный центр продает полученную им продукцию по другой цене аптекам, а аптеки в свою очередь реализуют эту продукцию по третьей цене. Так, например, стоимость гематогена, произведенного заводом медицинских препаратов, составляет 12 тенге 50 тиын за штуку. При передаче его Розничному центру завод медицинских препаратов увеличивает цену до 15 тенге 20 тиын за штуку. Розничный центр, в свою очередь, продает гематоген аптекам по цене 14 тенге за штуку, а аптеки реализуют полученную ими продукцию населению по цене 16 тенге за штуку.

Между тем процедура разработки ценовой политики, а затем и определение на ее основе конкретных уровней цен, построена как раз на сведении воедино различных факторов, способных повлиять на условия сбыта и прибыльность операций фирмы при тех или иных вариантах цен ее продукции (Рисунок 19).

Формирование политики цен фирмы

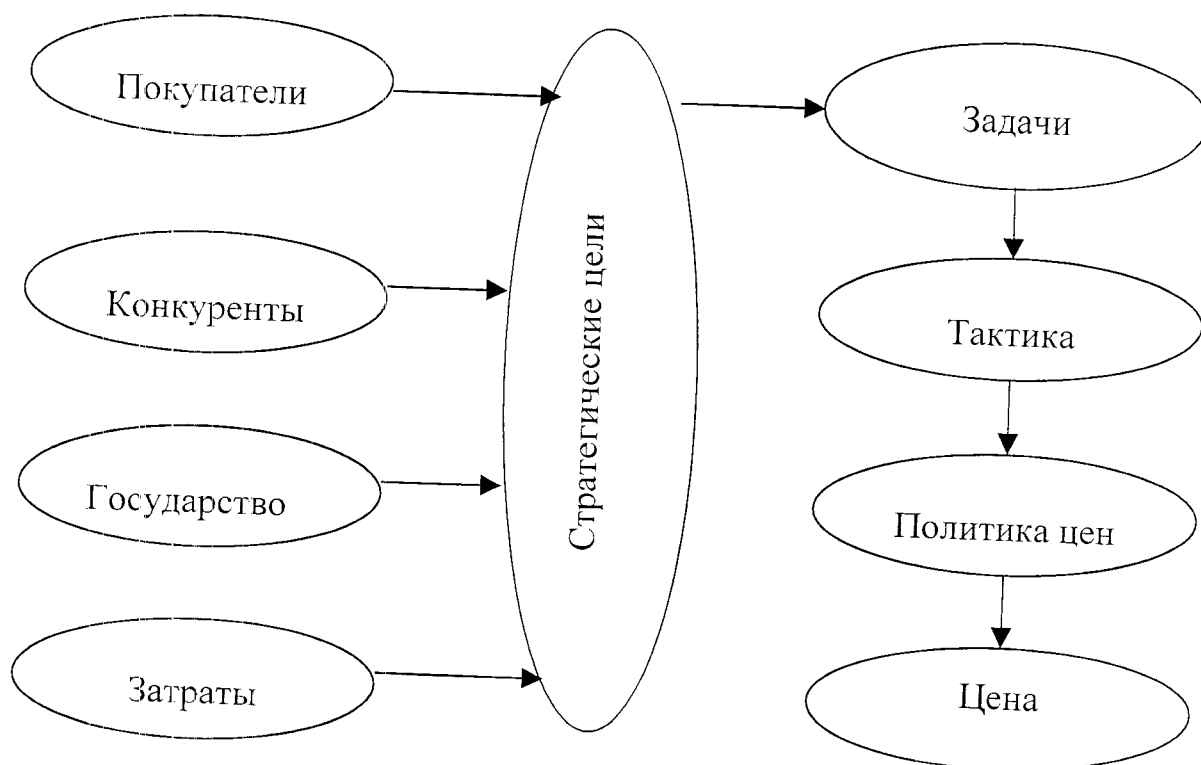


РИСУНОК 19

Таблица 2

Сущность методов и основные приемы установления цены

Наименование метода	Сущность метода	Пример
Метод сопоставимой неконтролируемой цены	На основании этого метода цена устанавливается со ссылкой на сопоставимые товары, продаваемые на экономически сопоставимом рынке покупателю, который не связан с продавцом	Сторона А пытается установить продажную цену товара до передачи его стороне Б. Средняя цена поставщиков на подобный товар определена в размере 980 тенге. Следовательно, сторона А устанавливает такую же цену для стороны Б.
Метод перепродажной цены	Этот метод используется в тех случаях, когда товары переводятся от одной из связанных сторон к другой до их продажи независимой стороне. В соответствии с этим методом перепродажная цена уменьшается на сумму, позволяющую торгующей стороне, занимающейся перепродажей, покрыть затраты и получить соответствующий доход.	Сторона А произвела товар, себестоимость которого составила 700 тенге, и продала его стороне Б, которая может продать этот товар за 1200 тенге. Норма рентабельности стороны Б равна 240 тенге. Цена, которую А может установить Б: $1200 - 240 = 960$ тенге.
Метод дополнительных затрат	По этому методу добавляется приемлемая надбавка к затратам поставщика. Сложность может заключаться в определении, как элементов издержек, так и самой надбавки. Для определения цены перепродажи можно использовать средний уровень рентабельности, который можно сопоставить с подобными отраслями промышленности по обороту или использованию капитала.	Сторона А, имеющая уровень рентабельности 30 %, произвела товар, себестоимость которого 1000 тенге. При передаче этого товара своей связанной стороне Б сторона А устанавливает цену в размере: $1000 * 1,3 = 1300$ тенге.

Стратегические цели фирмы служат основой для определения направлений ее деятельности на протяжении длительного времени и потому обычно устанавливаются без четкого временного ограничения.

Реализация стратегии предполагает решение ряда конкретных задач в самых разных сферах деятельности фирмы: производстве, управлении затратами, продвижении товаров и ценообразовании.

При этом такие задачи имеют конкретные сроки реализации и четкие критерии оценки выполнения.

Самыми общими – генеральными – являются задачи:

- обеспечение продаж;
- получение дохода.

Когда анализ рыночной ситуации подтверждает, что стратегические цели фирмы могут быть обеспечены за счет решения определенных задач именно в области ценообразования, можно делать следующий шаг – разрабатывать тактику ценообразования.

Тактика ценообразования – это набор конкретных практических мер по управлению ценами на продукцию фирмы, которые используются для решения поставленных перед ценовиками задач.

Определение тактики ценообразования создает основу для текущей практической деятельности специалистов по ценообразованию. Но прежде чем содержание такой деятельности станет полностью очевидным, необходимо последовательно познакомиться с каждой из тех групп факторов, которые влияют на стратегию ценообразования: покупатели, конкуренты, затраты, государство, чтобы знать, как именно они в конечном счете влияют на установление цен.

В некоторых случаях цены, применяемые в сделках связанных сторон, не определяются ни по одному из методов, описанных выше. Иногда цена вообще не устанавливается. Например, при бесплатном предоставлении услуг по управлению или пролонгации долга. Иногда связанные стороны реализуют друг другу продукцию по себестоимости ее производства, как если бы не нашлось альтернативного клиента на нее /20/.

Говоря о влиянии ТОО «ФК Ромат» на ценообразование медикаментов, отметим, что, например, в 1998 году увеличение количества аптечных организаций компании, привело к снижению цен на медикаменты в среднем на 20 процентов /21/.

Сейчас, в связи с ростом различных видов болезней цены на медикаменты значительно повысились. Но роль компании «Ромат» в области фармацевтической промышленности остается достаточно значимой. Благодаря тому, что объемы производства «Ромат» за последние пять лет выросли в три с половиной раза, увеличился процент обеспеченности Казахстана собственной фармацевтической промышленностью, который в 1998 году составлял лишь четыре процента, а сейчас этот процент возрос до девяти. Такой рост обусловлен серьезной модернизацией существующих и введением новых производственных мощностей, расширением и обновлением номенклатуры выпускаемой продукции, с выходом на рынки стран СНГ.

2.3.3 Раскрытие информации о связанных сторонах в финансовой отчетности. Информация о связанных сторонах раскрывается в пояснительной записке к финансовым отчетам. Отношения между сторонами должны раскрываться независимо от того, имели место операции между ними или нет, при этом должны раскрываться как характер, так и масштабы отношений.

Отчитывающееся юридическое лицо должно не только представить субъектов, являющихся его связанными сторонами, но и раскрыть характер их отношений (инвестиционный – инвестор, контрактный – контракты с руководящими работниками и другими субъектами и др.). В случае инвестиционного характера отношений необходимо показать их масштаб, т.е. размер вклада каждого инвестора, доля которых составляет более 20 %. В случае, если контрактный характер отношений сочетается с инвестиционным, то необходимо показать их масштаб независимо от величины инвестиций.

Так, например, в ТОО «ФК Ромат» инвестиционный характер отношений. Больше всего инвестиций вкладывается в ЗМП и Медполимер. Инвестиции осуществляет Управление компании.

В стоимостном выражении инвестиции составляют около 340 миллионов тенге. В том числе:

- ЗМП	120 миллионов тенге (35,3 %)
- Медполимер	160 миллионов тенге (47,1 %)
- Другие подразделения	60 миллионов тенге (17,6 %)

Удельный вес инвестиций представлен на рисунке 20.

Удельный вес инвестиций, осуществляемых Управлением компании

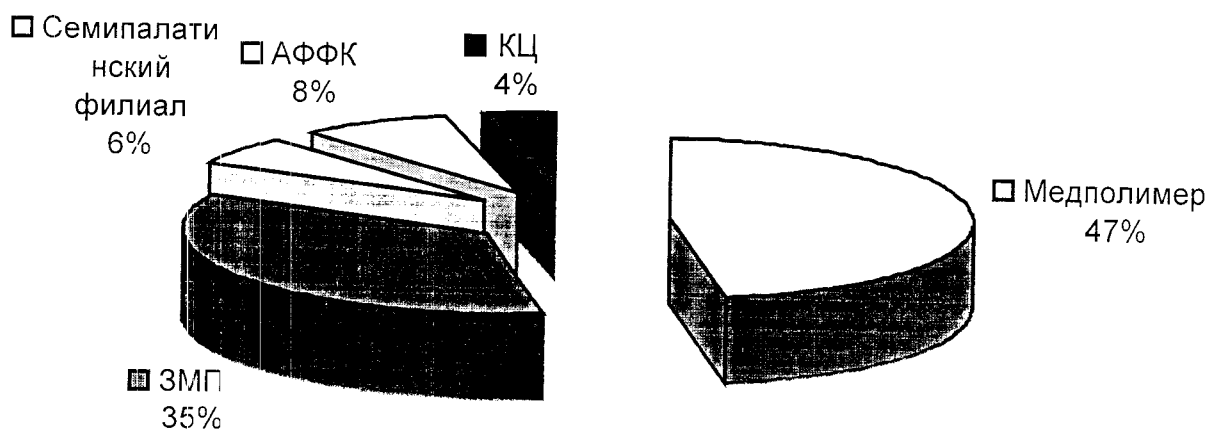


РИСУНОК 20

Когда осуществляются операции между связанными сторонами, отчитывающаяся сторона должна раскрывать виды и элементы операций по следующим пунктам:

- объем операций в стоимостном или процентном выражении;
- неоплаченные статьи в стоимостном или процентном выражении;
- политика установления цен.

Ниже приведен список взаимных операций связанных сторон, которые необходимо раскрывать отчитывающейся стороной за отчетный период, в

течении которого они имели место:

- покупка или продажа товаров;
- покупка или продажа недвижимости и других активов;
- предоставление или получение услуг;
- соглашения по аренде;
- лицензионные соглашения;
- передача результатов исследований и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции;
- гарантии и залоги;
- контракты по управлению;
- вознаграждения и займы, полученные руководящими работниками;
- прочие взаимные операции, которые существенно повлияли на результаты деятельности отчитывающегося юридического лица.

Однотипные операции обычно обобщаются, если только не требуется отдельного раскрытия для понимания влияния сделок связанной стороны на финансовые отчеты отчитывающегося юридического лица /22/.

Несоответствие между ценой, назначаемой несвязанными сторонами, и ценой между связанными сторонами является элементом ценообразования, который должен быть раскрыт как один из элементов операций связанных сторон.

Характер и масштабы отношений со связанными сторонами раскрываются всеми субъектами, однако операции и их содержание в некоторых случаях могут не раскрываться. Не требуется раскрытия операций между связанными сторонами в следующих случаях:

а) когда операции проводятся между субъектами, включенными в консолидированные финансовые отчеты;

б) в отдельных финансовых отчетах основного хозяйственного товарищества в случае, если они публикуются с консолидированными финансовыми отчетами;

в) в финансовых отчетах дочернего хозяйственного товарищества, находящегося в полном владении, в тех случаях, когда его основное хозяйственное товарищество зарегистрировано и представляет консолидированные финансовые отчеты в Казахстане;

г) операции между организациями, контролируемые государством.

В консолидированных финансовых отчетах не требуется раскрытия операций между членами группы, поскольку консолидированные финансовые отчеты предоставляют информацию, как о головной компании, так и о дочерних юридических лицах как о едином отчитывающемся предприятии. Операции с зависимыми хозяйственными товариществами, которые являются совместно контролируемыми юридическими лицами и которые учитываются согласно методу долевого участия, требуют отдельного раскрытия как операции связанной стороны /22/.

Таким образом, в случае если одна сторона контролирует другую сторону, то достаточно только раскрывать характер и масштаб отношений, как в примере с ТОО «ФК Ромат», если же между сторонами существует значительное влияние, то необходимо также раскрывать операции, если они

имели место.

При подготовке финансовой отчетности отчитывающемуся юридическому лицу необходимо точно определить субъекты, которые являются его связанными сторонами.

Источниками такой информации являются устав и учредительный договор, информация о выпуске акций и акционерах, документы, удостоверяющие взносы в уставный капитал и приобретение акций других субъектов, различные контракты по управлению юридическими и физическими лицами и другие документы, отражающие связи отчитывающегося юридического лица с другими субъектами.

Для определения связанных сторон субъект может использовать схему, изображенную на рисунке 21.

Схема определения связанных сторон



РИСУНОК 21

Если определены связанные стороны, то необходимо выяснить характер отношений и для инвестиционных определить масштаб, т.е. величину инвестиций в процентном выражении. Схема раскрытия информации о связанных сторонах представлена на рисунке 22.

Рассмотрим структуру связанных сторон ТОО «ФК Ромат» представленную на рисунке 23.



РИСУНОК 23

В действительности связи могут быть намного сложнее и разнообразнее.

В компании ТОО «ФК Ромат» за отчетный период были проведены следующие операции со связанными сторонами:

- выдана беспроцентная ссуда Медполимеру в сумме 300 тысяч тенге сроком на два года;
- оплачены расходы по обучению детей учредителей в сумме 500 тысяч тенге;
- приобретены товары у ЗМП на сумму 280 тысяч тенге.

ТОО «ФК Ромат», безусловно, проводило и другие операции с дочерними организациями. Но так как они являются членами одной группы, то эти операции отражаются в консолидированной финансовой отчетности, в которой предоставляется информация, как об основном товариществе, так и о дочерних

Схема раскрытия информации о связанных сторонах

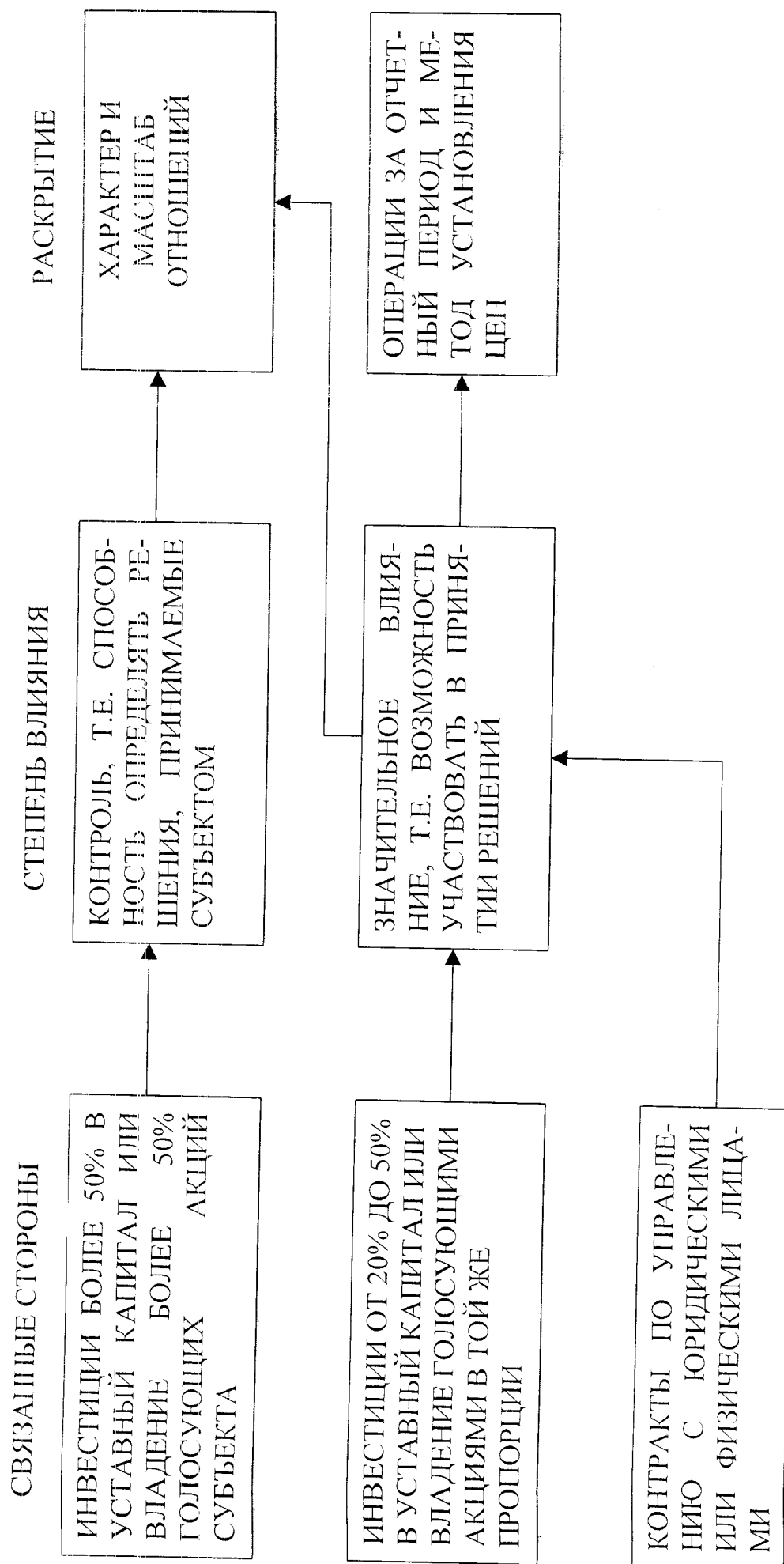


РИСУНОК 22

организациях как о едином отчитывающемся юридическом лице.

Различные льготы и денежные суммы, полученные руководящими работниками, являются предметом обсуждения на собраниях инвесторов. Если товарищество, руководимое этими людьми, приносит значительный доход, то инвесторы могут позволить такие льготы, в противном случае инвесторы могут прервать контракты с таким руководством.

2.4 Оценка состояния системы внутреннего контроля ТОО «ФК Ромат»

Сегодня в получении достоверной информации заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота независимо от форм собственности и предпринимательской деятельности, так как наличие ее позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала, и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия ряда экономических решений. Отсутствие такой информации вызывает недоверие партнеров друг к другу. С появлением таких объединений как ТОО «ФК Ромат» потребность в достоверной информации ощущается особенно остро.

Важным моментом деятельности предприятия является оценка состояния системы внутреннего контроля.

Под системой внутреннего контроля понимается совокупность организационных мер, методик и процедур, применяемых руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности. Система внутреннего контроля должна включать, в частности, процедуры, применение которых обеспечивает надзор и проверку за следующими аспектами финансово-хозяйственной деятельности:

- Соблюдение требований законодательства, применяемого при осуществлении финансово-хозяйственных операций;
- Исполнение приказов, распоряжений и других руководящих указаний на всех уровнях управления;
- Точность и полноту оформления документации бухгалтерского учета, т.е. данные по всем операциям финансово-хозяйственной деятельности должны быть отражены в бухгалтерских регистрах и должны соответствовать временному промежутку;
 - Своевременное и полное отражение операций в учете;
 - Предотвращение ошибок и искажений информации;
 - Своевременность и правильность подготовки и предоставления бухгалтерской отчетности. Например, по ТОО ФК «Ромат» подразделениями не своевременно предоставляются формы отчетности, на основании уточненного «Списка отчетов и сроков их предоставления» по ТОО ФК «Ромат» утвержденного президентом компании 02.08.01г., а данные по отчетности не соответствуют фактическим данным. Заместителям главного бухгалтера постоянно приходится звонить в подразделения, напоминать о сроках сдачи и требовать предоставления правильно составленной отчетности.

Также подразделениями не предоставляются ежемесячные акты снятия кассы на первое число месяца, согласно вышеуказанного списка отчетов

(Алматы, Семипалатинск).

Система внутреннего контроля означает все политики и процедуры, принятые руководством компании в целях содействия в достижении задач руководства по обеспечению организованного и эффективного ведения бизнеса, включая соблюдение политики руководства, сохранности имущества, предотвращения и выявления мошенничества и ошибок, точность и полноту учетных записей, а также своевременную подготовку надежной финансовой информации.

Элементы системы внутреннего контроля представлены на рисунке 24

Элементы системы внутреннего контроля

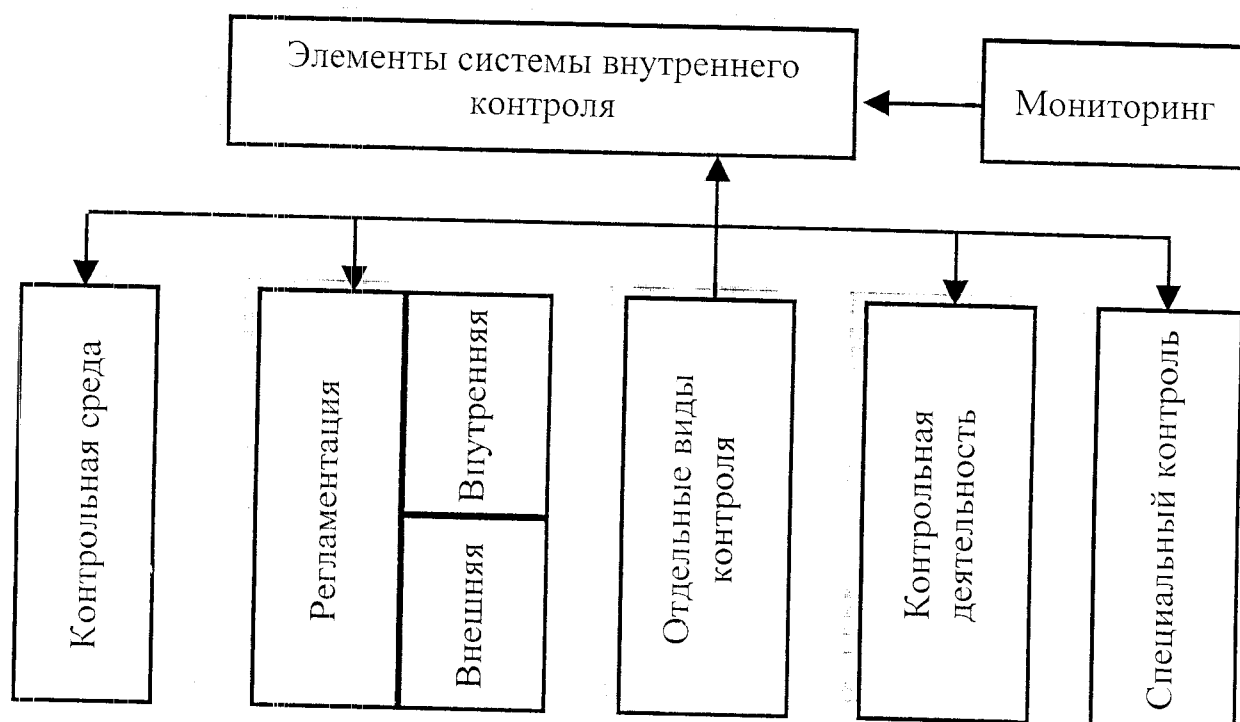


РИСУНОК 24

Контрольная среда – это фундамент для всех остальных компонентов внутреннего контроля, обеспечивающий структуру и дисциплинированность сотрудников. Контрольная среда подразумевает:

- политику и методы управления
- организационную структуру
- деятельность руководства
- распределение функций управления и ответственности
- кадровую политику

Под внутренней регламентацией понимаются нормативные внутренние документы руководства, положения, инструкции, стандарты.

К внешней регламентации относятся законы и нормативные акты РК.

Под отдельными видами контроля подразумеваются административный, бухгалтерский, финансовый, правовой, управленческий и другие виды контроля.

Контрольная деятельность – это процесс взаимодействия различных видов и методов контроля, сотрудников и подразделений /23/.

Специальный контроль включает: обследование проблем, внутренний аудит.

Оценкой системы контроля в компании «Ромат» занимается отдельное структурное подразделение – отдел контроллинга и аудита. Схема проведения проверки отделом контроллинга и аудита представлена на рисунке 25.

Цель отдела контроллинга и аудита заключается в достижении прибыльной работы компании, выработке единой концепции действий компании

Основными задачами отдела контроллинга и аудита являются:

- оформление приоритетного будущего развития компании
- оказание помощи в принятии управленческих решений
- осуществление периодического контроля за финансово-хозяйственной деятельностью компании;
- финансово-экономический анализ деятельности организации и разработка ее финансовой стратегии. Это позволяет повысить эффективность деятельности всей организации в целом;
- консультативные услуги в области бухгалтерского учета и налогообложения, а также в вопросах права и другие услуги по профилю деятельности отдела.

Состав и структура отдела контроллинга и аудита изображены на рисунке 26.

Структура взаимодействия отдела контроллинга и аудита и подразделений компании «Ромат» представлена на рисунке 27.

Мнение отдела контроллинга и аудита об эффективности системы внутреннего контроля (СВК) является основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения контрольных процедур.

Большинство контрольных процедур позволяет получить информацию, как о системе контроля, так и о финансовой отчетности. Контроллер использует ее для подтверждения или корректировки предварительной оценки эффективности внутреннего контроля, уточнения риска необнаружения, корректировки объема и направленности детальной проверки учетной документации по каждому объекту проверки.

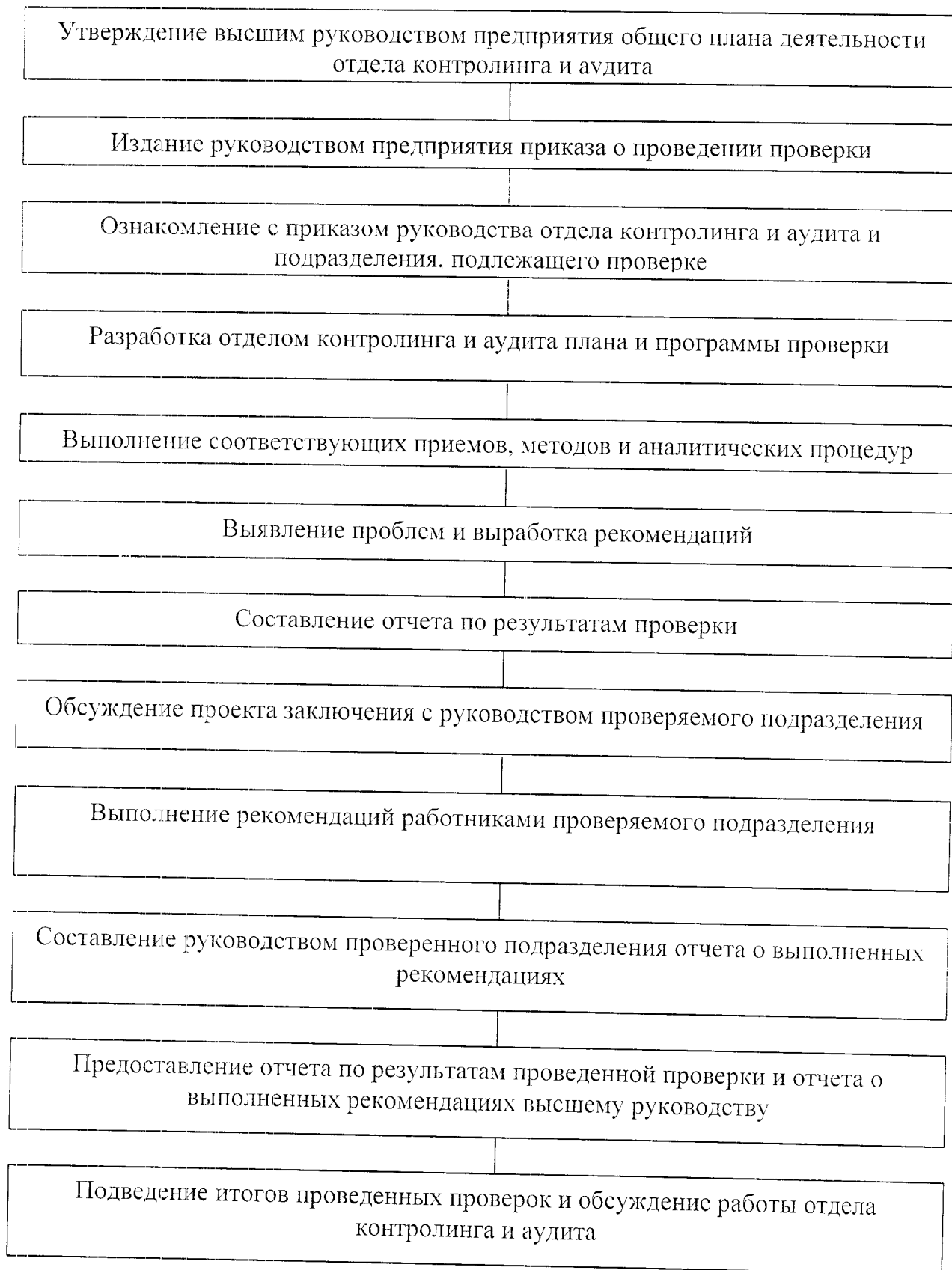
Контроллер обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

- а) общее знакомство с системой внутреннего контроля;
- б) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;
- в) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля и подтверждение ее достоверности в ходе проверки осуществляются на основе методик и приемов, разработанных отделом контроллинга и аудита самостоятельно.

Обязательное ознакомление со структурой, методами, процедурами и средствами контроля, документальными свидетельствами фактического действия внутреннего контроля (утвержденными программами, планами, протоколами заседаний, актами внутренних ревизий и проверок, аналитическими отчетами, рабочими материалами) позволяют контролеру

Этапы проведения проверки отделом контролинга и аудита в компании «Ромат»



Состав и структура отдела контроллинга и аудита

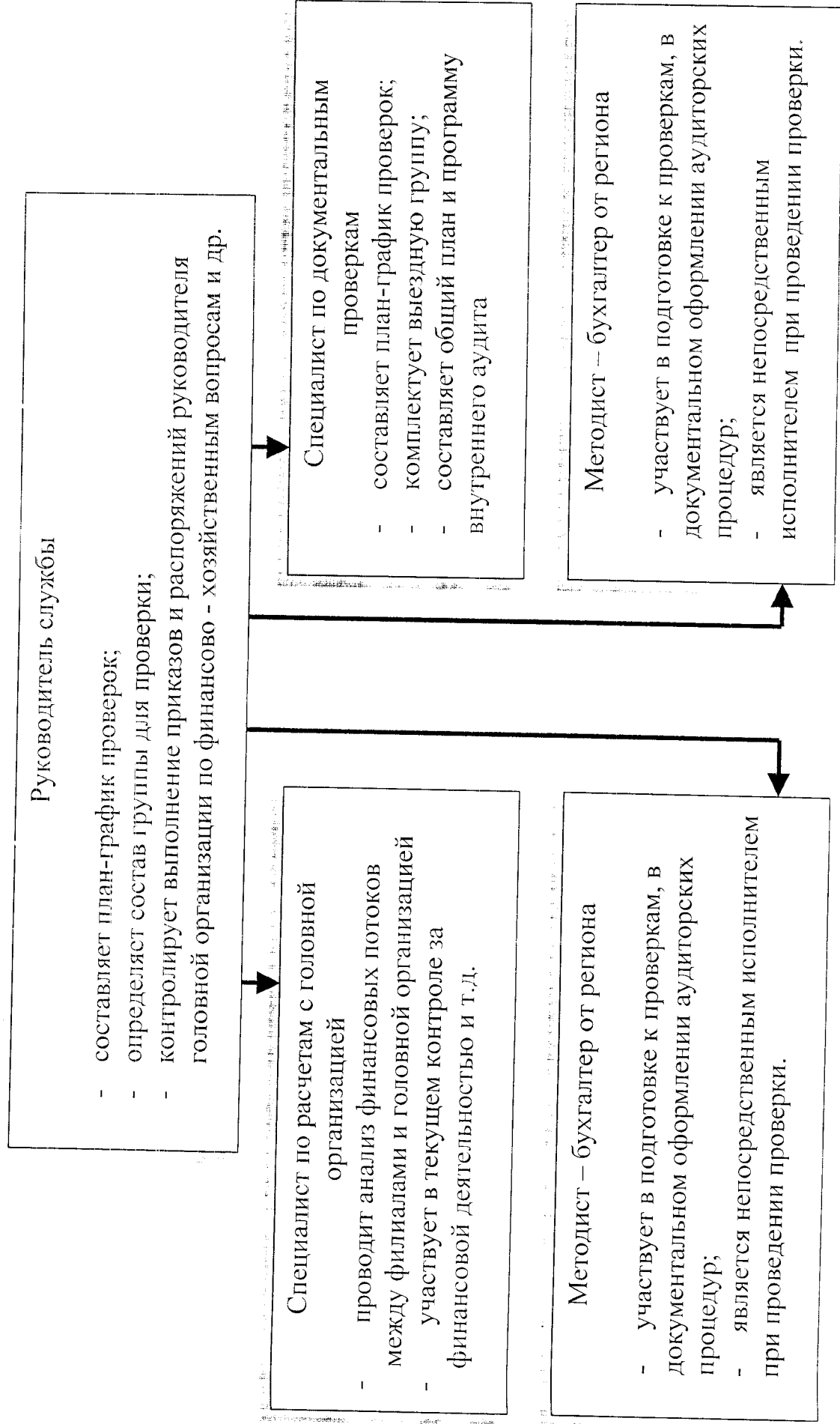


РИСУНОК 26

Структура взаимодействия отдела контроллинга и аудита и подразделений ТОО «ФК Ромат»

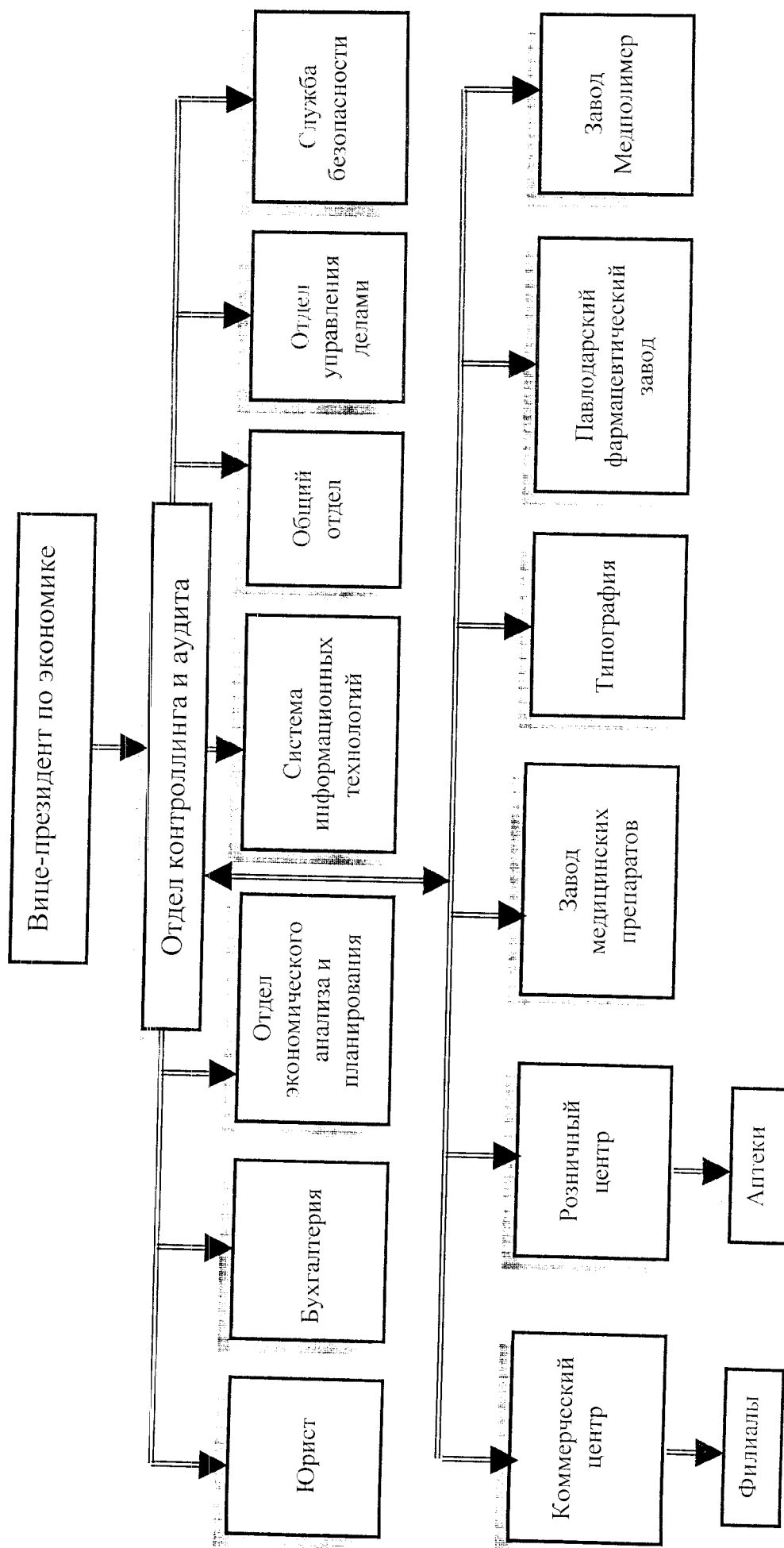


РИСУНОК 27

оценить уровень внутреннего контроля объекта проверки как низкий, средний или высокий.

Контроллер анализирует и обобщает также полученные им в процессе проверки косвенные доказательства степени эффективности внутреннего контроля.

Особые процедуры контроля в компании включают:

- Передачу, обзор и одобрение согласования;
- Проверку арифметической точности записей. Такие виды контроля включают проверку подсчетов на счете покупки, перерасчет на счетах продаж.
- Контролирование запросов сферы компьютерной информации.
- Поддержку и обзор контрольных подсчетов и проверочных балансов. Контрольные подсчеты включают записи в главной книге по покупкам и продажам, банковские согласования и журналы подотчетного имущества.
- Одобрение и контроль документов. Например, в системе покупок должны существовать ограничения настоящих полномочных представителей. Заказ стоимостью до \$1.000 может быть одобрен начальником отдела, до \$5.000 - директором, выше - решением всего состава правления.
- Сравнение внутренних данных с внешними источниками информации. Данная статья может включать подтверждение поставщика.
- Сверка результатов кассы, проверочных и инвентарных подсчетов с учетными записями. Касательно кассы необходимо отметить, что в подразделениях имеет место отсутствие контроля по соблюдению лимита кассы и соответствия еженедельно подаваемой заявки на расход наличных денежных средств из кассы фактическому расходу.
- Ограничение прямого доступа к имуществу и записям. Важным основополагающим принципом в отношении к имуществу и записям является ограничение (изолирование).
- Сравнение и анализ финансовых итогов с оговоренными в бюджете суммами. Анализ исполнения платежного баланса подразделениями ТОО ФК «Ромат» за 9 месяцев 2004 года показал, что он периодически не исполняется. И отклонение факта от плана составляет более 10 %.

Важную роль в организации внутреннего контроля в компании имеет система внутренней нормативной документации. В компании существует следующая система документов, разработанная для практического применения:

- Положение о системе внутреннего контроля;
- Положение о службе внутреннего контроля;
- Процедуры выполнения работ;
- Инструкции сотрудникам по выполнению отдельных операций;
- Положения об отделах и подразделениях компании;
- Должностные инструкции сотрудников отделов.

Для наиболее эффективного получения необходимой информации о состоянии внутреннего контроля в компании разрабатываются тесты по проверке организации внутреннего контроля. Эти тесты должны быть составлены грамотно и понятно, чтобы получить от руководителей, финансовых менеджеров, бухгалтеров четкие и ясные ответы на вопросы.

Проверка системы внутреннего контроля позволяет установить, насколько

эта система достоверно отражает хозяйственную деятельность субъекта во всех ее проявлениях.

В ходе проверки контролеры:

- знакомятся с внутренними документами компании;
- определяют в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям вышеперечисленных документов;
- прослеживают движение отдельных сумм в учете от первичных документов до их вклада в отчетные и консолидированные документы.

Уровень системы внутреннего контроля в компании «Ромат» можно оценивать как удовлетворительный. Что видно из таблицы

Неотъемлемым и важным элементом системы внутреннего контроля является внутренний аудит, поскольку внутренний аудит во-первых, изучает наличие, работоспособность и эффективность деятельности системы внутреннего контроля в ходе проверок и дает им оценку, а во-вторых в отличие от других систем внутреннего контроля, он действует во всех сферах деятельности компании: в производственной, коммерческой, деятельности компании: в производственной, коммерческой, финансовой, в бухгалтерском учете и сфере управления /24/.

Таблица 3

Тесты проверки состояния внутреннего контроля

Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результата проверки)	Выводы и решения
А Внутренний контроль		
Проводится инвентаризация расчетов	Один раз в полугодие	Слабый контроль. Провести выборочную инвентаризацию
Проверяются ли сроки возникновения задолженностей	Выборочно и нерегулярно	Возможны пропуски сроков исковой давности
Имеются ли акты сверки расчетов, и как регулярно проводится их анализ	Акты сверки расчетов имеются, но они не анализируются	Ослаблен внутренний контроль. Риск контроля высокий.
Выявляются ли и анализируются причины неплатежей	Выборочно и по первичным документам	Необходимо провести выборочную проверку
Б Системы учета		
Установлен ли график документооборота	График систематически нарушается	Возможны ошибки в периодической отчетности из-за отсутствия данных

Продолжение таблицы 3

Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результата проверки)	Выводы и решения
Ведется ли аналитический учет по каждому счету	Да	Выборочно проверить правильность ведения учетных записей
Проверяется ли главным бухгалтером записи по операциям в учетных регистрах	Ежеквартально	Вероятность ошибок велика

Характеристика элементов внутреннего аудита представлена в таблице 4

Таблица 4

Элементы внутреннего аудита и их характеристика

ЭЛЕМЕНТ	ВНУТРЕННИЙ АУДИТ
Определение	Форма контроля за осуществлением и адекватностью политики в области менеджмента
Цель	Экспертная оценка реализации экономической политики предприятия, включая учетную, оценка функционирования внутрихозяйственного контроля (в том числе и качества контрольных функций менеджмента)
Задачи	Оценка качества экономической информации, формируемой на предприятии. Экспертная оценка экономической политики предприятия с помощью проведения внутренних финансовых ревизий и аналитического тестирования. Обеспечение пользователей информацией о реальном финансовом положении предприятия, достоверности учета, отчетности и качества внутрихозяйственного контроля
Содержание	Бухгалтер - аудитор дает заключение о достоверности финансовой отчетности и другой экономической информации, используемой менеджерами в управлении
Цель контрольной функции	Определение адекватности финансовой политики установленным ранее параметрам. Оценка состоятельности менеджмента

Продолжение таблицы 4

ЭЛЕМЕНТ	ВНУТРЕННИЙ АУДИТ
Направление реализации контрольной функции	Эксперт-аналитик выполняет процедуры экспертно - аудиторской диагностики, аналитическое тестирование, подтверждающее реальность финансового состояния предприятия и качества принятия управленческих решений менеджером

На основе характеристики основных элементов внутреннего аудита, можно сделать следующие выводы:

- внутренний аудит, выступая органической частью общей системы менеджмента на предприятии, осуществляет по существу внутривладельческий контроль, целью которого является выяснение степени соответствия получаемых доходов и структуры фондов денежных средств намеченным заданиям по расширению объемов производства и продаж;

- необходимость во внутреннем аудите возникает из-за того, что высшее звено руководства предприятия испытывает потребность в соответствующей информации или нуждается в подтверждении достоверности отчетов менеджеров более низкого уровня управления.

Руководство компании «Ромат» несет ответственность за идентификацию связанных сторон и раскрытие информации о них и об операциях с такими сторонами. Эта ответственность требует от руководства внедрения адекватных систем бухучета и внутреннего контроля, обеспечивающих соответствующую идентификацию операций между связанными сторонами в учетных записях и их раскрытие в финансовой отчетности. Контролеру необходимо иметь такой уровень знаний о деятельности компании, который позволит идентифицировать события, операции и практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Хотя существование связанных сторон и операций между ними обычно рассматривается как характерная черта бизнеса, поэтому контролеру следует обращать на них особое внимание, потому что:

- концептуальная основа представления финансовой отчетности может потребовать раскрытия в финансовой отчетности определенных взаимосвязей связанных сторон и операций, как этого требует МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;

- существование связанных сторон или операций между связанными сторонами может повлиять на финансовую отчетность. Например, на обязательства по уплате налогов и расходы субъекта может повлиять налоговое законодательство по различным юрисдикциям, которые требуют особого рассмотрения при существовании связанных сторон;

- операция между связанными сторонами может быть мотивирована не только обычными деловыми суждениями, но и, например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

Контроллер проводит обзор предоставленной директорами и руководством информации, определяющей наименования всех известных связанных сторон, и выполняет следующие процедуры в отношении полноты этой информации:

- проводит обзор рабочих документов за предыдущий год для установления наименований известных связанных сторон;
- проводит обзор процедур по идентификации связанных сторон;
- проводит опрос директоров и должностных лиц об их связи с другими субъектами;
- проводит обзор соответствующих установленных записей, таких, как реестр принадлежащих директорам долей участия;
- проводит опрос других контролеров, задействованных в текущий момент в проверке, или предшествующих контролеров об известной им информации о дополнительных связанных сторонах;
- проводит обзор деклараций по подоходному налогу и другой информации, представляемой в контролирующие органы.

Если, по суждению контролера, риск необнаружения значительных связанных сторон низкий, то эти процедуры могут быть соответствующим образом модифицированы.

В компании «Ромат» в ходе проверки расчетов между связанными сторонами контролер уделяет особое внимание операциям, которые выглядят необычно в данных обстоятельствах и могут указывать на существование ранее не идентифицированных связанных сторон. Примерами таких операций могут быть:

- операции на нестандартных коммерческих условиях, например с необычными ценами, процентными ставками, гарантиями и условиями возмещения;
- операции без видимого логического обоснования;
- операции, в которых сущность отличается от формы;
- операции, обработанные необычным образом;
- крупные или значительные по сравнению с другими операции с определенными заказчиками или поставщиками;
- неучтенные операции, такие, как безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В ходе проверки контролер также выполняет процедуры, по которым можно идентифицировать существование операций со связанными сторонами. Примерами таких процедур являются:

- выполнение детальных тестов операций и сальдо счетов;
- обзор учетных записей по крупным или необычным операциям или сальдо счетов, обращая особое внимание на операции, отраженные в конце или незадолго до окончания периода;
- обзор подтверждений по полученным и предоставленным займам и банковских подтверждений. Такой обзор может указать на гарантийные взаимоотношения и другие операции между связанными сторонами.
- обзор инвестиционных операций, например, покупка или продажа доли участия в совместном предприятии или другом субъекте.

С учетом характера взаимоотношений между связанными сторонами доказательства по операциям между связанными сторонами могут быть ограниченными, например, в отношении существования ТМЗ, находящихся у связанной стороны на консигнации, или инструкции головной компании

дочернему предприятию в отношении отражения расходов по роялти. Из-за ограниченной доступности соответствующих доказательств по таким операциям контролеру следует рассмотреть выполнение таких процедур, как:

- подтверждение условий и суммы операций со связанной стороной;
- инспектирование доказательств, имеющихся у связанной стороны;
- подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, юристами, гарантами и агентами.

Контролер также должен получить письменное представление руководства в отношении:

- полноты представленной информации, касающейся идентификации связанных сторон;
- адекватности раскрытия связанных сторон в финансовой отчетности.

Таким образом, приступая к проверке, контролер должен серьезно отнестись к составлению программы проверки и к выбору соответствующих процедур.

Заключительная стадия проверки предусматривает проведение следующих мероприятий:

- систематизацию результатов проверки;
- анализ результатов проверки;
- составление отчета.

Систематизация результатов проверки состоит в приведении в определенную последовательность всех полученных результатов.

Составление отчета является заключительным этапом проведения проверки.

Для подготовки отчета разработан порядок, включающий следующие этапы:

а) представление рабочих документов, оформленных в процессе проверки, руководителю.

б) обзор, обобщение и анализ рабочих документов. На этом этапе устанавливается, имеют или не имеют место существенные нарушения установленного законодательством РК порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Если существенных нарушений не установлено, то контролеры приступают к подготовке и оформлению отчета по результатам проверки. При существенных нарушениях может быть подготовлена предварительная информация.

в) подготовка и представление отчета по результатам проверки.

г) подготовка и представление отчета осуществляется на основе сделанного вывода о типе отчета.

д) подготовка и представление предварительного отчета производится по согласованию с руководителем предприятия, если выявлены и не устранены к моменту оформления отчета существенные нарушения установленного законодательством РК порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

е) письменный ответ субъекта, отражающий действия по устранению существенных нарушений, содержащихся в предварительном отчете. Уточнение или пересмотр границ существенности.

- ж) оценка и анализ исправлений, проведенных субъектом.
- и) подготовка и представление окончательного варианта отчета.
- к) передача папки в архив.

Отчет может носить промежуточный и итоговый характер. Промежуточная информация предоставляется при:

- поэтапном проведении контроля;
- выявлении фактов, требующих принятия руководством неотложных мер.

Промежуточная информация оформляется, как правило, в форме «Информационного письма» или «Управленческого письма».

Итоговая письменная информация оформляется как «Отчет по результатам проверки деятельности компании».

Отчет подготавливается с целью:

- доведения до руководства сведений о выявленных недостатках в системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в финансовой отчетности;
- внесения конструктивных предложений по совершенствованию системы внутреннего контроля.

Содержание отчета должно соответствовать целям контроля, раскрывать области контроля, определенные при планировании; разграничивать замечания по принципу существенности; содержать оценку и анализ выполнения замечаний предшествующего этапа контроля /25/.

При оформлении результатов проверки необходимо:

- провести обзор рабочих документов;
- выявить характер установленных расхождений (системные или случайные, появившиеся впервые или повторяющиеся, умышленные или неумышленные);
- определить значимость выявленных отклонений с точки зрения влияния на достоверность статей баланса и показателей отчетности;
- произвести расчет влияния отклонений с учетом размера выборки и системного характера ошибок.

По результатам проверки могут контролерами даются рекомендации, направленные на улучшение системы внутреннего контроля, учета и отчетности.

При составлении отчета необходимо принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате проверки. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности. Для определения уровня существенности при планировании и проведении проверки необходимо основываться на внутрифирменных стандартах /26/.

Что касается компании «Ромат», то в финансовой отчетности не были обнаружены никакие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля ТОО «ФК Ромат» масштабам и характеру его деятельности. Все финансово-хозяйственные операции осуществлялись компанией «Ромат» во всех существенных отношениях в соответствии с законодательством.

3 ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ В КРУПНЫХ КОМПАНИЯХ

3.1 Проблемные аспекты контроля в крупных компаниях

При рассмотрении действующей системы контроля на ТОО «ФК Ромат» и основываясь на теоретических рекомендациях, описанных в первой главе, были выявлены проблемы, решение которых может существенно усовершенствовать данную систему.

Разработанное дерево проблем можно увидеть на рисунке 28

Важная проблема процесса контроля - выбор критических точек. Контролем необходимо охватить все стороны и все звенья функционирования организации. Однако для этого не требуется проверять каждого работника. Контролировать необходимо лишь точки, заслуживающие особого внимания. В умении выбрать такие критические точки и состоит искусство управления.

Следующей проблемой контроля является невыполнение директивных показателей.

Директивные показатели не подлежат изменениям в течение периода. К числу таких показателей могут быть отнесены норма и масса чистого дохода, лимиты общеорганизационных расходов.

Производя анализ отчета о результатах финансово – хозяйственной деятельности (Таблица 5), можно увидеть, что директивные показатели, такие как расходы периода и чистый доход не соответствуют плановым. Это говорит об их невыполнении.

Таблица 5

Анализ директивных показателей за 2004 год

(тыс.тенге)

Наименование показателей	План		Факт		Откл.
	Доход	Расход	Доход	Расход	
Доход от реализации продукции	2412,6		2346,7		-65,9
Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)		2304,1		1860,4	-443,6
Валовой доход	107,6		486,4		378,8
Расходы периода		302,7		481,1	178,4
- общие и административные расходы		31,4		129,2	160,6
- расходы по реализации		221,9		255,6	33,7
- расходы на выплату процентов		112,1		96,3	-15,8
Доход (убыток) от неосновной деятельности			94,5		94,5
Доход до налогообложения	80,9		99,8		18,9
Подходный налог		18,8		29,9	11,1
Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения			69,9		69,9
Чистый доход (убыток)	37,5		69,9		32,4

Проблемы контроля в ТОО «ФК Рюмат» и их основные решения

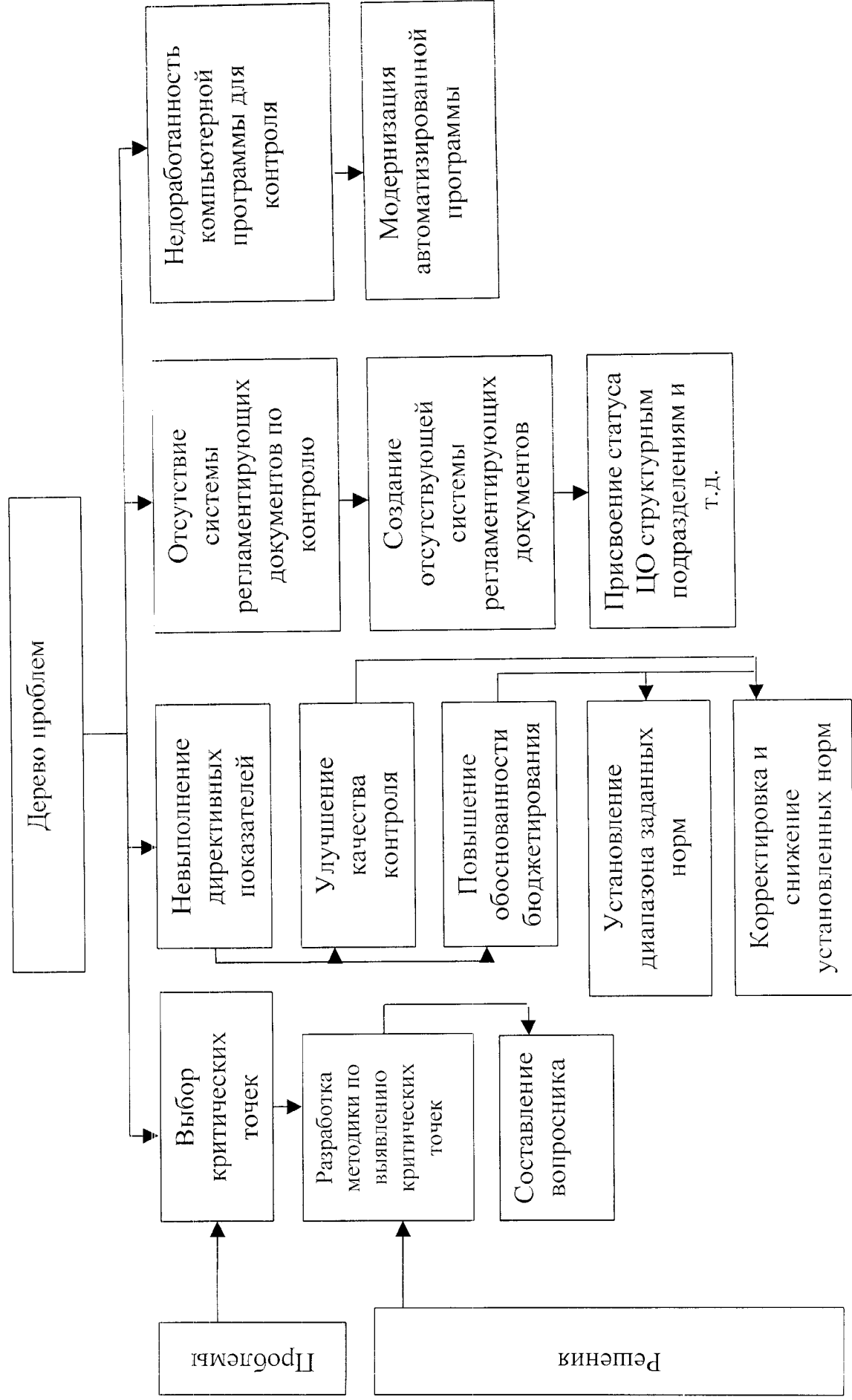


РИСУНОК 28

Показатель расходов периода увеличился на 31,6%, но, несмотря на это, наблюдается рост чистого дохода за счет снижения себестоимости реализованной продукции.

Основной причиной увеличения расходов периода явилось наращивание производственных мощностей и рост выпуска продукции.

Третьей проблемой контроля является отсутствие системы регламентирующих документов.

Прежде всего, при разработке системы контроля необходимо составить Положение о финансовой структуре предприятия.

Рассматривая финансовую структуру ТОО «ФК Ромат» было выявлено отсутствие внутренней нормативной базы, т.е. выделение центров ответственности не сопровождается соответствующими документами и не подтверждается положениями о финансовой структуре предприятия.

Последняя рассматриваемая проблема на данном предприятии относится к автоматизации системы контроля.

Для решения выявленных проблем системы контроля на ТОО «ФК Ромат» разработаны рекомендации, представленные на рисунке

Для решения проблемы выбора критических точек можно предложить следующую методику по определению данных критических точек. Методика предлагает ответы на следующие вопросы:

- какие показатели отражают наилучшим образом цели подразделения;
- каковы оптимальные методы оценки серьезных отклонений;
- каким образом можно получить информацию о том, кто несет ответственность за те или иные неполадки;
- для каких данных сбор информации экономически оправдан.

При этом встает вопрос о качестве контрольной информации. Проверяя полезность информации, именно для контроля следует учитывать несколько моментов.

Во-первых, информация должна содержать данные о фактическом состоянии дел по всем управленческим параметрам, нормативы, и разность между двумя этими величинами, по которой, и судят о контролируемом процессе.

Во-вторых, различные уровни управления должны получать сопоставимую информацию, но неодинаковую по степени подробности: чем ниже управленческое звено, тем более подробной должна быть информация.

В-третьих, необходима достоверная информация. Лицо, принимающее решение, должно быть уверено в том, что сведения, на основе которых будет принято решение, не искажены.

В-четвертых, должны быть определены и строго выдержаны интервалы времени, в течение которых поступают сведения.

По выполнению директивных показателей предлагаются следующие мероприятия:

- повышение обоснованности бюджетирования, т.е. в планах должно быть заложено такое значение директивных показателей, которое являлось бы экономически обоснованным, а не просто выражало желание собственников компании;

- улучшение качества контроля за исполнением принятых в бюджете лимитов затрат. Повышение качества контроля может быть достигнуто с помощью введения премирования уполномоченных работников при экономии заданных статей бюджета, установление штрафных санкций при перерасходе;

- установление диапазона заданных норм. Данное мероприятие позволит объективнее оценивать результаты деятельности структурных подразделений при незапланированных и независимых от них изменениях в ходе исполнения бюджетов.

В подразделе 2.2 были систематизированы элементы финансовой структуры ТОО «ФК Ромат» (Таблица 1). Рассматривая организацию системы контроля, было обнаружено отсутствие системы регламентирующих документов по контролю. В частности, финансовая структура не подтверждена соответствующим положением. Ниже приведен пример предложенного «Положения о финансовой структуре ТОО «ФК Ромат».

Приведенное положение является примером и нуждается в доработке.

Положение о финансовой структуре ТОО «Фармацевтическая компания Ромат»

ТОО «ФК Ромат»

«Утверждаю»
Генеральный директор

(личная подпись)

« ____ » _____ 2005 г. № _____

Положение о финансовой структуре компании ТОО «ФК Ромат»

Основные направления хозяйственной деятельности

ТОО «ФК Ромат» специализируется на производстве и реализации медицинских препаратов и товаров медицинского назначения на рынке лекарственных средств Казахстана.

1 Основные направления хозяйственной деятельности:

- *производство медицинских препаратов*
- *производство шприцев*
- *производство*

Основными видами затрат являются:

- *закупка сырья, материалов и комплектующих;*
- *оплата труда производственного персонала;*
- *общезаводские коммерческие расходы;*
- *общезаводские управленческие расходы.*

В качестве центров финансовой ответственности (ЦФО) выделяются:

- *ЦФО №1 Завод медицинских препаратов – производство и реализация лекарственных средств и изделий медицинского назначения;*

- ЦФО №2 Завод Медполимер – производство и реализация одноразовых систем переливания крови, шприцев;
- ЦФО №3 Павлодарский фармацевтический завод – выпуск любых таблеточных форм в различных видах упаковки;
- ЦФО №4 Алматинский филиал фармацевтической компании – оптовая торговля фармацевтическими препаратами и изделиями медицинского назначения.

2 Сфера полномочий и ответственности руководителей ЦФО и МВЗ за финансовые результаты.

Руководители ЦФО отвечают за все финансовые результаты ЦФО и исполнение контроля входящих в ЦФО структурных подразделений.

Руководители МВЗ отвечают за исполнение контроля в производственных подразделениях и установленные лимиты расходов и затрат.

Следующий шаг в организации контроля – составление бюджетного регламента. Данный документ на ТОО заменяют приказы по предприятию, которые раздаются каждому производственному и структурному подразделению. В них указываются, какие документы, какому отделу и в какие сроки должны предоставляться каждым структурным подразделением.

Распределение функций и ответственности между уровнями управления на ТОО указано в приказе «О формировании ежемесячного бюджета ТОО «ФК Ромат». В этом же документе указан шаг финансового планирования.

Проблема же в том, что такие документы должны быть разработаны для всего ТОО, на длительный период и являться руководством к действию для каждого структурного подразделения.

В современных условиях эффективное управление представляет собой ценный ресурс организации, наряду с финансовыми, материальными, человеческими и другими ресурсами. Следовательно, повышение эффективности управленческой деятельности становится одним из направлений совершенствования деятельности предприятия в целом. Наиболее очевидным способом повышения эффективности системы контроля является его автоматизация /28/.

Мероприятия по модернизации автоматизированной системы контроля на ТОО «ФК Ромат» заключаются в том, что необходимо разработать такую компьютерную программу, которая значительно расширила бы возможности использования информационных ресурсов.

В качестве средств автоматизации системы контроля используются разнообразные системы, обеспечивающие и координирующие совместную деятельность нескольких участников процесса управления. Такие системы появились на рынке программного обеспечения относительно недавно. Это так называемые системы workflow, а также средства работы с электронными формами.

Основная концепция использования систем такого типа заключается в формировании единого информационного пространства предприятия, упрощении процесса обмена информацией, оптимизации работ сотрудников и сокращении затрат труда и времени на администрирование их совместной

деятельности.

Система workflow является одной из современных технологий компьютеризированной поддержки процессов управления предприятием в целом или какой-то их части. В определенном смысле она не является революционной, поскольку объединяет несколько сформировавшихся информационных технологий /29/.

Данная система основывается на комплексном подходе к решению задач управления. Это значит, что она в той или иной мере поддерживает реализацию всех основных функций управления: планирования, организации, координирования и контроля.

Система управления может быть разделена на управляющую и управляемую подсистемы. Управляющая подсистема занимается выработкой управленческих решений. Управляемая подсистема является исполнителем этих решений.

Важный показатель эффективности взаимодействия управляющей и управляемой подсистем - обратная связь. Обратная связь - это информация о результатах управленческого воздействия. Управляющая подсистема получает ее от управляемой в виде разнообразных отчетов (документированных и устных). Такая информация помогает оценить полученные результаты и служит основой для выработки новых решений, корректирующих или развивающих предыдущие /30/.

Система workflow служит интегрирующим средством при обеспечении взаимодействия управляющей и управляемой подсистемы, которое строится следующим образом.

Организация процесса производства приводит к формированию некоторых структур (организационной, производственной, структуры взаимоотношений и т. п.). Они закладываются в модель делового процесса на этапе внедрения системы автоматизации, что проявляется в построении карты делового процесса, описывающего жесткую маршрутизацию, а также в назначении ролей, определении групп участников процесса и т. д.

Таким образом, действующая система автоматизации поддерживает заданный способ функционирования аппарата управления.

По результатам планирования строится некоторый план действий. В рамках активизации руководство формулирует поручения и распоряжения, призванные реализовать полученный план.

С помощью системы автоматизации руководитель или его секретарь оформляет распоряжения в виде работ. При этом создается описание работы, включающее сроки ее начала, завершения и другие характеристики. Если выполнение работы требует ознакомления с тем или иным документом, представленным в электронной форме, то он может быть прикреплен к описанию работы и в дальнейшем будет передан пользователю. При параллельной маршрутизации работа может направляться сразу нескольким исполнителям.

Система workflow передает инициированные работы исполнителям согласно описанным характеристикам, соблюдая сроки передачи, вид маршрутизации и другие заданные условия. Исполнитель, получив задание,

приступает к его выполнению. При этом он может сформировать новые работы, как части выполняемой, если ему даны такие полномочия, и привлечь таким образом к исполнению работы дополнительных участников. При необходимости уточнения задания или оперативного согласования можно воспользоваться функцией системы аналогичной электронной почте, передав соответствующий запрос /31/.

При переходе работы от одного участника к другому к ней могут добавляться новые данные. Такие данные появляются в системе двумя способами: непосредственно вводятся исполнителем в экранную форму, описывающую работу, или генерируются системой самостоятельно. Во втором случае имеются в виду данные о сроках прохождения работой очередного этапа, текущем статусе работы (инициирована, завершена, отложена), ее местонахождении и т. п. Именно эта информация часто интересует инициатора работы с точки зрения координации процесса и контроля его протекания.

Система workflow обеспечивает передачу такой информации в режиме реального времени, поддерживая оперативную обратную связь между инициатором работы и ее исполнителем. При этом устраняется возможность потери необходимых данных, значительно сокращается время их передачи по сравнению с бумажной технологией организации работ.

Полученная информация служит основой для выработки решений: по координации делового процесса и по результатам контроля. Использование систем workflow позволяет значительно повысить уровень этих решений, благодаря своевременному информированию руководства о состоянии дел.

Функционирование автоматизированной системы позволяет создать и поддерживать четкую технологию жизнедеятельности всего аппарата управления. Способствует надлежащей организации работ, совершенствует обратные информационные связи, укрепляет трудовую дисциплину и повышает организационную культуру.

Использование системы workflow в ТОО «ФК Ромат» позволит компании:

- обеспечить высокую эффективность принятия решений;
- рационализировать и интегрировать информационные процессы, в том числе совершенствуя организацию документооборота компании;
- поддерживать оперативную настройку системы автоматизации на изменения порядка работы, складывающегося в компании;
- устранить дублирование функций;
- повысить эффективность работы в целом;
- снизить расходы на информационное сопровождение функционирования компании.

3.2 Совершенствование системы контроля в крупных компаниях

Совершенствование системы контроля связано с формированием такого направления в теории контрольной деятельности как контроллинг.

Контроллинг — это управление будущим для обеспечения длительного и эффективного функционирования предприятия и его структурных единиц /33/.

С помощью контроллинга могут быть решены следующие проблемы учета и

управления:

- Низкая платежная дисциплина структурных подразделений;
- Неконтролируемая дебиторская задолженность;
- Слабое управление затратами: отсутствие четкого понимания структуры затрат и их целесообразности;
- Неверное определение прибыльности филиалов и видов бизнеса;
- Нехватка оборотных средств;
- Уплата необоснованно высоких налогов в местный и республиканский бюджеты.

В зарубежной литературе, «контроллинг» определен как концепция информации и управления. В совокупности его функций можно выделить сервисную – представление необходимой информации для управления, и функцию принятия решений или, точнее, методологию принятия решений и их координации /34/.

Управляющая функция контроллинга реализуется с использованием данных анализа отклонений, величин покрытия, общих результатов деятельности для принятия разных тактических и стратегических решений о регулировании деятельности.

Информационное обслуживание контроллинга обеспечивается при помощи систем планирования, нормирования, учета и контроля, ориентированных на достижение цели.

Информация должна содержать заданные (нормативные, плановые) и фактические данные, в том числе об отклонениях, выявляемых средствами учета в разрезе его подразделений.

Еще одна весьма важная функция контроллинга – внутренний контроль на предприятии, контроль экономичности работы его подразделений и организации в целом.

В рамках системы контроллинга подразделения не предполагается наделять правом принятия решений, указаний и санкций. Контроллинг ориентирован на текущие результаты деятельности и не связан с документальной проверкой на местах совершения хозяйственных операций.

У контроллинга есть свой «мозговой штурм» – модерационный метод, который используется тогда, когда необходимо объединить профессиональные знания сотрудников нескольких отделов (Таблица 6).

Таблица 6

Элементы модерационного метода контроллинга

Функции управления	Методы реализации
1 Учет результата	Метод учета затрат на реализованную продукцию на базе предельных или производственных издержек с анализом сумм покрытия по товарам, с выявлением ценовых, качественных, затратных отклонений.
2 Анализ результата	По основным параметрам с детализированным

Продолжение таблицы 6

Функции управления	Методы реализации
	определением и анализом порядка предпочтения товара.
3 Планирование результата	На основе альтернативных планов с использованием основных параметров принятия решений, данных о целевых суммах покрытия и кривых защитных сумм покрытия.
4 Управление результатом	На основе использования метода начисления комиссионных с результата в комбинации с принципом начисления премии за выполнение плана.
5 Контроль результатов	На основе анализа сумм покрытия нарастающим итогом.
6 Поиск узких мест результата деятельности	Узкие места находятся при помощи данных о плановых степенях покрытия и устраняются посредством управления затратами и результатами, систем премий и результатами (мотивация труда, минимальный размер партии, минимальный объем продаж, уровень продаж и т.д.)

Данный метод используется, когда необходимо предусмотреть:

- альтернативы решения конкретных проблем;
- необходимость за короткое время сформулировать предположения по ликвидации того или иного узкого места;
- когда невозможно решить сложную проблему при помощи простых расчетов и методов.

Контроллинг, как новая система управления в рамках современного менеджмента неразрывно связан с информационным обеспечением руководства в процессе принятия управленческих решений. Решение текущих и рассмотрение перспективных (стратегических) задач представляется возможным только на базе регулярного поступления полной и достоверной информации о финансовой ситуации и результатах в разрезе всех процессов хозяйственной деятельности предприятия.

Иными словами, контроллинг является инструментом интегрированного (комплексного) управления деятельностью, который обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, управления и контроля. Его главная цель - достижение на всех уровнях иерархии предприятия допустимого уровня интеграции многочисленных аспектов управления бизнес-процессами.

На этапе завершения реформирования системы бухгалтерского учета, когда субъекты хозяйствования приблизились к международным стандартам

финансовой отчетности, достаточно важным и неотложным является поиск новых подходов к применению современных методов управления.

Контроллинг, как целостная концепция управления финансово-экономическими процессами и результатами деятельности предприятия. Основывается, в первую очередь, на учетной информации. Исследования учетной информации становятся основой проведения специалистом по контроллингу оценки финансовой ситуации предприятия, процессов планирования и контроля. Именно в учете формируется база данных, определяется содержание, проводится оценка и отбор параметров для характеристики количественного и качественного состояния исследуемых объектов.

Рассматривая контроллинг как комплексную систему управления развитием предприятия, целесообразно представить взаимосвязи между ним и учетом, как отдельным элементом этой системы (Рисунок 29).

Управленческий учет как информационная основа контроллинга

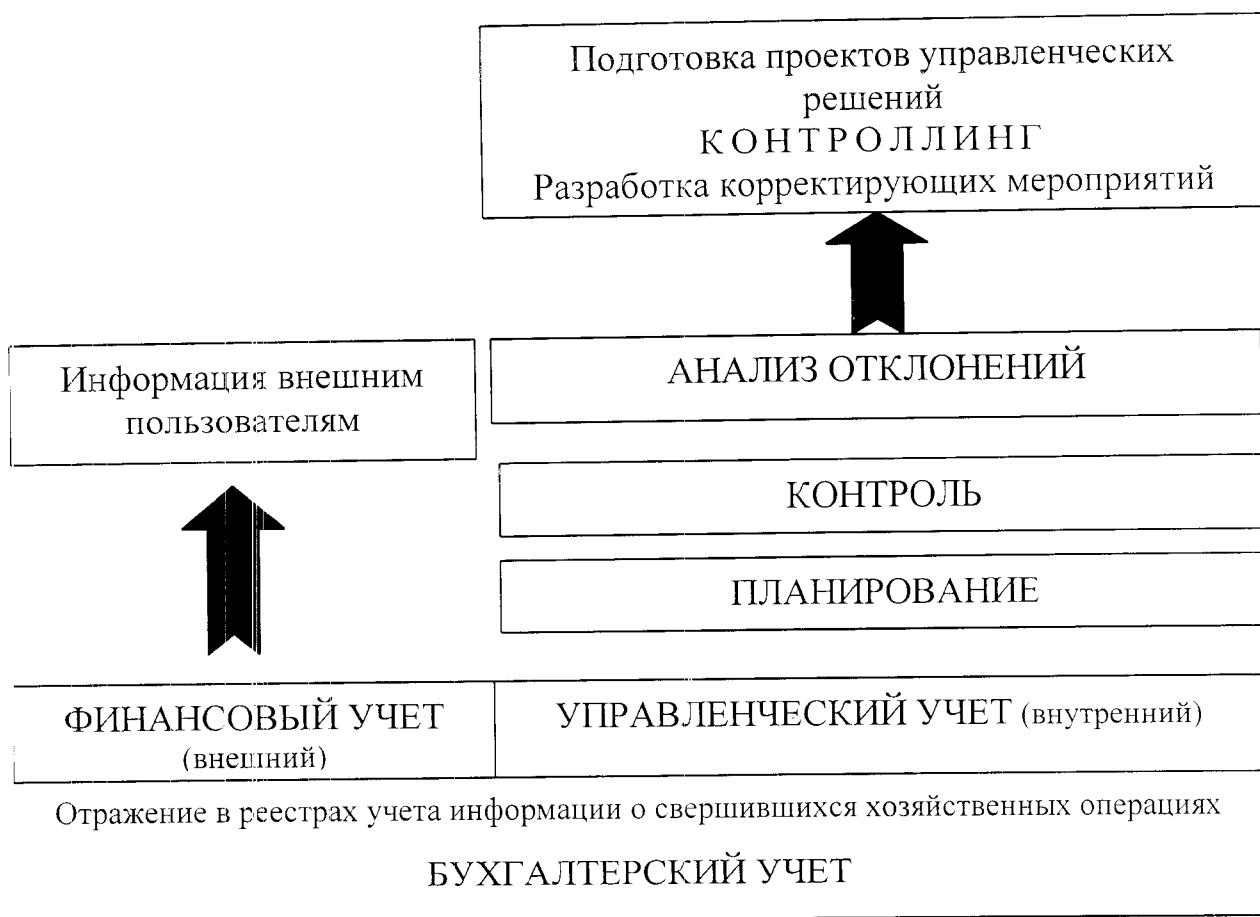


РИСУНОК 29

Управленческий (внутрихозяйственный) и финансовый учет представляют собой две составляющие бухгалтерского учета. Главная их задача - своевременное обеспечение менеджмента достоверной информацией, которая с помощью соответствующих инструментов контроллинга трансформируется и

становится базой для формирования проектов управленческих решений. При этом учету свойственна определенная особенность: информация из его источников формируется по результатам свершившихся в прошлом событий. Специалисту по контроллингу такая информация необходима, прежде всего, для проведения анализа отклонений фактических данных от запланированных. Полученные результаты являются исходным пунктом для каждого последующего этапа планирования.

Правильным будет утверждение, что контроллинг является всего лишь инструментом в руках менеджмента, который без соответствующего опыта и высокой квалификации управленческого персонала не может гарантировать успех предприятия.

Как правило, в иностранных компаниях функциональные обязанности специалиста по контроллингу и бухгалтера разделены. На предприятиях существуют обособленные отделы контроллинга, отчетности, управленческого и финансового учета /36/.

В крупных предприятиях на бухгалтерию уже возлагается более значительный объем задач (ведение налогового учета), что приводит к необходимости создания дополнительных органов проведения аналитической работы.

Но, на сегодняшний день в Казахстане такие отделы только в исключительных случаях заслуживают право называться службой контроллинга. Причина не столько в недостаточно закрепившемся в казахстанской практике хозяйствования понятии контроллинга, сколько в несоответствии методов работы наших и западных специалистов.

Одно из наиболее существенных отличий контроллинга от учета как такового заключается в направленности его информационного потока.

Контроллинг - это, прежде всего, система, ориентированная на перспективное (долгосрочное) развитие предприятия. Учет же, каким бы налаженным он ни был, призван выполнять одну задачу: обеспечивать систему управления оперативной информацией. Но даже не смотря на то, что это информация о свершившихся в прошлом хозяйственных событиях, она является достаточно важной, поскольку непосредственно связана с будущим развитием предприятия /37/.

Иными словами, информация бухгалтерского учета относительно уже произошедших фактов хозяйственной деятельности формирует многочисленные альтернативы возможного будущего развития компании.

Сама процедура подготовки и принятия управленческих решений требует двустороннего движения информации (Рисунок 30).

С одной стороны, проводится детальный анализ «исходных» данных учета, согласование их с плановыми в свете многочисленных аспектов хозяйствования.

С другой стороны, принятое и направленное на исполнение решение требует фактического проведения хозяйственной операции, что приводит к движению финансов, материальных ценностей, т. е. соответствующим проводкам в бухгалтерском учете.

Подготовка и принятие управленческих решений

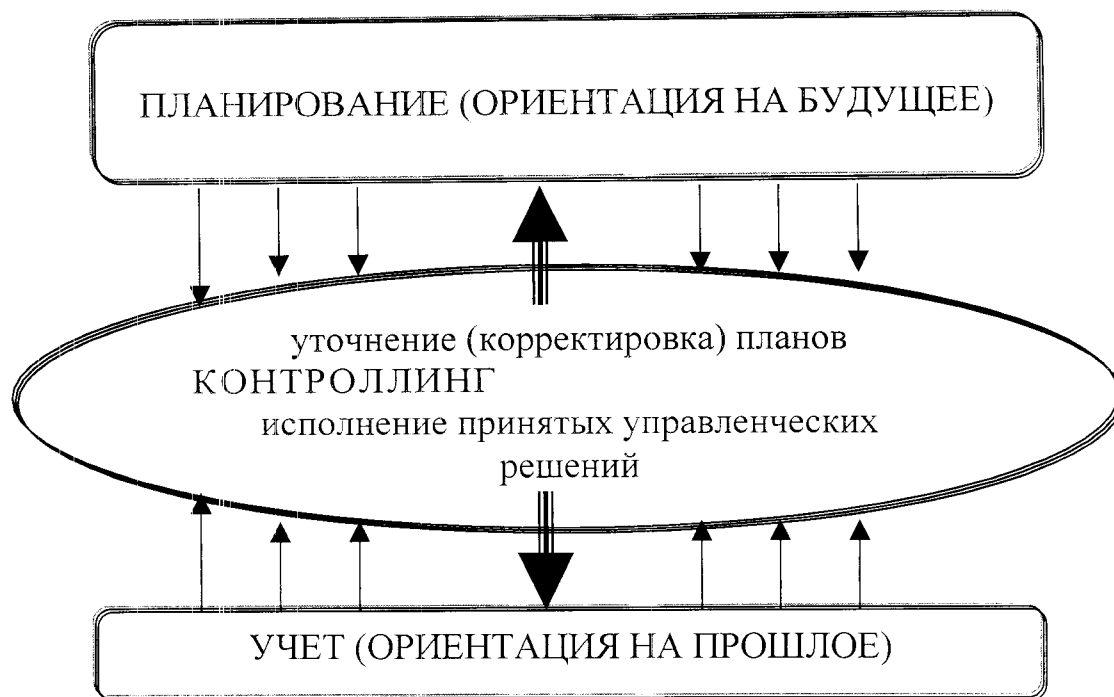


РИСУНОК 30

При таком подходе в условиях безупречно функционирующей обратной связи управленческий аппарат в состоянии принимать решения, которые на каждый момент времени будут гарантировать соответствующее продвижение предприятия к реализации поставленных целей.

Двухсторонняя связь с учетом служит не только контролю над исполнением поставленных задач - она создает реальную основу для ожидаемого развития предприятия в будущем.

При отклонении от принятого курса специалист по контроллингу должен проводить исследования и вести переговоры прежде, чем начнутся встречные мероприятия по устранению последствий этих отклонений.

Посредством постоянного проведения анализа отклонений менеджмент предприятия может достичь значительных успехов в повышении эффективности деятельности своего предприятия.

В ТОО «ФК Ромат» уже внедрены элементы контроллинга. Создана служба контроллинга и аудита.

Контроллеры подразделений административно подчинены руководителю подразделения, а функционально - главному контроллеру. Руководитель подразделения определяет, когда и где использовать контроллера подразделения. Главный контроллер определяет, как и что из круга проблем нужно решить в первую очередь.

Недостатком службы контроллинга и аудита в компании является двойное подчинение, что приводит к конфликтным ситуациям. Область действия контроллера в различных ситуациях представлена в таблице 7.

Таблица 7

Слабые места предприятия, их показатели и источники

Область деятельности	Возможные слабые места	Возможные причины	Область действий контролера
Производственная программа и рынок	Оборот по видам продукции в направлении сбыта; доля рынка; портфель заказов; освоение рынка, новой продукции	Неправильная политика сбыта, изменение спроса, недостаточное управление и планирование сбыта продукции, усиливающаяся конкуренция	Статистика рынка, заявки на заказ, отчеты филиалов
Связь с клиентом	Реклама, неудовлетворенность покупателя, ассортимент	Неправильная политика в отношении ассортимента, неудовлетворительная работа персонала, недостаточность обслуживания клиентов	Статистика оборота, сообщения о потерях клиентов, сообщения о заводе товара
Персонал	Часы простоев, заболеваемость, текучесть, работоспособность	Недостаточное руководство персоналом, недостаточная мотивация работников, обучение и подготовка кадров, плохие условия на работе, маленькая зарплата	Производительность, кадровая статистика
Запасы	Излишки, недостача, оборачиваемость складских запасов	Недостаточность планирования сбыта и производства, отсталая складская техника, неправильная политика закупок	Отчеты о спросе, статистика складских запасов, информация о поставщиках
Расходы, доходы и ликвидность	Расходы, величина дохода, денежные потоки	Рост расходов, неправильная политика цен, неправильное планирование, дорогостоящая организация в фирме	Информация по расходам, денежным потокам, финансовым показателям, информация об убытках

Таким образом, определив первоочередные задачи информационного обеспечения, можно сказать, что в компании формируются реальные условия для дальнейшего внедрения элементов контроллинга, а со временем и системы в целом. Контроллинг, основываясь на информации, подготовленной должным образом и подкрепленный широкой инструментальной базой, действительно дает возможность отразить реальную картину будущего компании.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной магистерской диссертации рассмотрена система контроля на предприятии. Контроль, являясь своего рода компасом, пользуясь которым можно направлять работу всех сотрудников компании на достижение поставленных целей, играет важную роль в системе управления предприятием.

Следует отметить, что система контроля в современных условиях играет очень большую роль в деятельности предприятия любого масштаба, тем более такого, как ТОО «ФК Ромат». Она помогает менеджерам увидеть слабые места в деятельности компании и оперативно отреагировать на ожидаемые изменения, принимать более эффективные решения по рациональному использованию финансовых ресурсов в планируемом периоде.

Контроль - это одна из основных функций управления, представляющая собой процесс обеспечения достижения целей, поставленных организацией, реализации принятых управленческих решений.

В системе управления контроль решает несколько задач:

- во-первых, с помощью контроля можно заранее обнаружить факторы, которые могут оказать существенное влияние на функционирование и развитие и, подготовившись необходимым образом, своевременно на них отреагировать.
- во-вторых, контроль помогает своевременно обнаружить неизбежные в деятельности руководства нарушения, изъяны, ошибки, промахи и оперативно принять меры для их устранения.
- в-третьих, результаты контроля служат основой оценки работы руководства за определенный период, эффективности и надежности системы управления.

Управление предприятием с помощью контроля заключается:

- в координации деятельности всех структурных подразделений предприятия;
- в контроле всех планируемых позиций со стороны высшего руководства с целью наиболее эффективного управления финансовыми ресурсами;
- в установлении ответственности каждого сотрудника, участвующего в процессе контроля, за предоставленную информацию и выполненные действия;

При помощи контроля руководство организации определяет правильность своих решений и устанавливает потребность в их корректировке.

В результате проведенного анализа системы контроля на ТОО «ФК Ромат» в рамках магистерской диссертации:

- рассмотрена теоретическая часть управления предприятием с помощью контроля;
- разработана финансовая структура предприятия и систематизированы основные элементы финансовой структуры;
- оценена система внутреннего контроля
- построено дерево проблем и предложены основные пути их решения.
- рассмотрены пути дальнейшего совершенствования системы контроля в крупных компаниях.

Теоретические вопросы в магистерской диссертации подкрепляются примерами из практики реально существующего предприятия – Товарищества с

ограниченной ответственностью «Фармацевтическая компания Ромат». Компания «Ромат» была основана в 1992 году и на сегодняшний день представляет собой холдинг, в состав которого входят крупнейшие на территории Казахстана современные заводы по производству инфузионных растворов, галеники, мазей, таблеток и полимерных медицинских изделий, оптовая и розничная сеть, типография и автобаза. «Ромат» является довольно крупным предприятием, специализирующимся на производстве и реализации медицинских препаратов и товаров медицинского назначения на рынке лекарственных средств Казахстана.

Для оценки финансового положения компании был проведен экспрес – анализ деятельности компании, который позволил сделать вывод о том, что предприятие имеет ликвидный баланс, о чем свидетельствуют коэффициенты ликвидности (например, коэффициент абсолютной ликвидности равен 0,5).

«Отчет о результатах финансово – хозяйственной деятельности» показывает наличие дохода (69879 тыс.тенге) и свидетельствует о положительной рентабельности предприятия (например, рентабельность собственного капитала равна 1,3). Коэффициенты финансовой устойчивости показывает нормальную устойчивость (80 %) в 2003 году и абсолютную устойчивость (90 %) по данным баланса 2004 года.

Одной из основных проблем, сопровождающих процесс контроля является выбор критических точек.

По решению данной проблемы была предложена методика определения критических точек.

Следующая проблема системы контроля заключается в невыполнении директивных показателей. К таким показателям относятся расходы периода и чистый доход предприятия.

Основные пути решения по обеспечению выполнения директивных показателей сводятся к следующему:

- улучшение качества контроля;
- повышение обоснованности бюджетирования;
- установление диапазона заданных норм;
- корректировка и снижение установленных норм.

Третьей выявленной проблемой является отсутствие системы регламентирующих документов по контролю.

Для решения этой проблемы было разработано «Положение о финансовой структуре компании».

Последней из перечисленных проблем является недоработанность компьютерной программы по контролю.

Модернизация автоматизированной системы позволит устранить данную проблему и существенно упростит процесс контроля в ТОО «ФК Ромат». В качестве такой системы была предложена автоматизированная система workflow.

Использование этой системы в ТОО «ФК Ромат» позволит компании:

- обеспечить высокую эффективность принятия решений;
- рационализировать и интегрировать информационные процессы, в том числе совершенствуя организацию документооборота компании;

- поддерживать оперативную настройку системы автоматизации на изменения порядка работы, складывающегося в компании;
- устранить дублирование функций;
- повысить эффективность работы в целом;
- снизить расходы на информационное сопровождение функционирования компании.

Что касается оценки системы внутреннего контроля компании «Ромат», то в финансовой отчетности не были обнаружены никакие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля масштабам и характеру его деятельности. Все финансово-хозяйственные операции осуществлялись компанией «Ромат» во всех существенных отношениях в соответствии с законодательством.

В работе также были рассмотрены пути дальнейшего совершенствования системы контроля в крупных компаниях. Можно сказать, что в ТОО «ФК Ромат» формируются реальные условия для внедрения системы контроллинга, который основываясь на информации, подготовленной должным образом и подкрепленный широкой инструментальной базой, действительно дает возможность отразить реальную картину будущего компании.

Хотелось бы отметить, что отсутствие надежной системы контроля и как следствие эффективной обратной связи может привести организацию к кризисной ситуации. Отсутствие эффективной обратной связи стало причиной краха многих крупных компаний.

Если принятое решение оказалось недостаточно эффективным или ошибочным, то именно хорошо отлаженная система контроля может позволить своевременно это установить и внести коррективы в действия организации.

Контроль, таким образом, является неотъемлемым элементом самой сущности всякой организации. Это и дало основание Питеру Друкеру заявить: «Контроль и определение направления - это синонимы» Именно результаты контроля являются основанием для руководителей организации корректировать принятые ранее решения, если отклонения в ходе реализации принятых ранее решений значительны.

Таким образом, мы завершили работу по рассмотрению системы контроля в ТОО «ФК Ромат». Были внесены предложения по совершенствованию данной системы на предприятии. При внедрении предложенных мероприятий предприятие может существенно повысить уровень управления финансово – хозяйственной деятельностью.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Герчекова И.Н. Менеджмент: Учебник.- М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1994.-685с.
- 2 Веснин В.Р. Основы менеджмента: Учебник.- М.: Институт международного права и экономики. Издательство «Триада, Лтд», 1998г.- 384с.
- 3 Словарь – справочник менеджера. – М., 1996, с.48
- 4 Мескон М.Х., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ.- М.: «Дело», 1992.- 702с.
- 5 Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. - М., 1994.- 400с.
- 6 Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА,2003. 655с.
- 7 Фалмер, Роберт М. Энциклопедия современного управления. – М., 1999. - 220с.
- 8 Общий менеджмент/ Под ред. А.Казанцева. – М., 1999. – 251с.
- 9 Литвак Б.Г. Разработка управленческого решения: Учебник.-4-е изд., испр.- М.: Дело, 2003.- 392с.
- 10 Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.-279с.
- 11 Шейхов М.О. Контроллинг - как маркетинговый инструмент эффективного управления малым и средним бизнесом // Материалы с сайта Информконтакт, 2000
- 12 Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800с.: ил.
- 13 Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Контролинг на предприятиях ФРГ// Бухгалтерский учет 2000. № 10. С. 39-43.
- 14 Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400с.
- 15 Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии/ Изд. 3-е, доп. и перераб. – Алматы: Центраудит Казахстан, 2002. –728с.
- 16 Стандарты бухгалтерского учета, методические рекомендации, Генеральный план счетов: Сборник документов. – Алматы: Раритет, 2000.-321с.
- 17 Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 10 «Раскрытие информации о связанных сторонах»// Бухгалтер 2001. № 12. С. 12-18.
- 18 Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим дебиторской задолженности// Хозяйство и право 1999. № 4. С. 55-58.
- 19 Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим кредиторской задолженности// Хозяйство и право 1999. № 11. С. 54-56

- 20 Шуляк П.Н. Ценообразование: Учебно-практическое пособие. – 2-е изд.- М.: ИВЦ «Маркетинг», 1998.- 152с.
- 21 Шнейдман Л.З. На пути к международным стандартам финансовой отчетности// Бухгалтерский учет 1998. № 1. С. 20-23.
- 22 Ефимова О.В. Годовой бухгалтерский отчет: раскрытие информации// Бухгалтерский учет 1999. №2. С. 18-22.
- 23 Князев С.Н. Управление: искусство, наука, практика: Учеб. Пособие/ С.Н. Князев. – Мн.: Армита-Маркетинг, менеджмент, 2002.-512с.
- 24 Газарян А.В. Аудиторская оценка и проверка системы внутреннего контроля// Бухгалтерский учет 1999. № 1. С. 12-14
- 25 Деннис П. Мур Числовой подход к внутреннему контролю// Бухгалтерский учет и аудит 2002. № 2. С. 43
- 26 Джумагазина А.К. Принципы организации внутреннего аудита// Бухгалтерский учет и аудит 2000. №6. С. 46-48.
- 27 Дюсембаев К.Ш. Аудит и анализ финансовой отчетности: Учебн. Пособие/ К.Ш. Дюсембаев, С.К. Егембердиева, З.К. Дюсембаев. – Алматы: «Каржы-каражат», 1998. –512с.
- 28 Ипполитова Н. Отчеты в программе «1С: Предприятие» 7.7// Бухгалтер плюс компьютер 2001. № 1. С. 8-9.
- 29 Искандарян Р.А. Новое программное обеспечение для управления предприятиями// Методы менеджмента качества 2003. № 9. С. 16-17.
- 30 Черевков А. Обмен данными «1С: Предприятие» 7.7 между организациями и филиалами с помощью почтовых программ// Бухгалтер плюс компьютер 2001. № 11. С. 18-20.
- 31 Швец В.Е. Сильные и слабые стороны компаний, или Как двигаться к успеху// Методы менеджмента качества 2003. № 10. С. 9-11.
- 32 Современный Казахстан: цифры и факты. – Алматы: 1998. – 112с.
- 33 Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг: Учебник. – М.: Омега-Л, 2003.- 280 с.
- 34 Кнорринг В.И. Искусство управления: Учебник. -- М.: Издательство БЕК, 1998.-288с.
- 35 Ковалева А.М., Лапуста М.Г., Скамай Л.Г./ Финансы фирмы: Учебник. –М.: ИНФРА – М, 2000.-456с.
- 36 Мильман С.И. Управление качеством в системе управления предприятием// Методы менеджмента качества 2003. № 11. С. 45
- 37 Нестеров В., Важнов А. Управленческий учет как основа для принятия эффективных решений. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 1998. – 243с.