



А.Б. Дубровин

**ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В НЕФТЕГАЗОВОЙ КОМПАНИИ
С УЧЕТОМ ОТРАСЛЕВОЙ СПЕЦИФИКИ**

A.B. Dubrovin

**BUILDING UP AN INTERNAL FINANCIAL CONTROL SYSTEM
IN AN OIL COMPANY CONSIDERING THE SPECIFICS
OF THE INDUSTRY**

Рассмотрены основные отраслевые факторы, оказывающие влияние на процесс построения системы внутреннего финансового контроля в нефтегазовой компании. Определены основные функции внутреннего финансового контроля на нефтегазовом предприятии

ФИНАНСОВЫЙ РЫЧАГ; ОСЯЗАЕМОСТЬ АКТИВОВ; СЕЗОННЫЕ КОЛЕБАНИЯ; ПЛАН-ФАКТ АНАЛИЗ; БЮДЖЕТ.

The article considers the basic factors of the industry, which influence the internal financial control system in an oil company. The basic functions of internal financial control in an oil company are identified. Three main inherent features of the industry in respect of internal control are studied in the article: correlation between the company size and financial leverage ratio, correlation between product originality and raised loans, and, finally, negative asset tangibility ratio. Additionally, the importance of a seasonality factor while building up an internal control system is highlighted by the author. As a result, the key functions of internal control in an oil company are summarized.

FINANCIAL LEVERAGE; ASSET TANGIBILITY; SEASONALITY; PLAN-FACT ANALYSIS; BUDGET.

Введение. На текущий момент в свете меняющегося законодательства в РФ, а также по причине высокой волатильности внешней среды и значительного числа бизнес-рисков вопрос внутреннего финансового контроля приобретает актуальное значение для компании. Существует большое количество теоретического и практического материала в отношении проблематики внутреннего финансового контроля. Однако остаются актуальными следующие вопросы: всегда ли применимы общие подходы к проблеме построения системы внутреннего финансового контроля на нефтегазовом предприятии? какие отраслевые особенности, оказывающие влияние на финансы компании в целом и систему внутреннего финансового контроля в частности можно выделить? каково это влияние, какие основные функции системы внутреннего контроля с учетом отраслевой специфики можно определить?

Методика исследования. Эти вопросы попробуем рассмотреть в рамках данной статьи. В ходе проведенного исследования нами ис-

пользованы статистические данные других проведенных исследований, материалы статей, теоретических исследований в рассматриваемой области, использованы общенаучные (анализ, абстрагирование, обобщение и др.) и специальные методы (вероятностно-статистические).

Вначале дадим определение понятия «система внутреннего финансового контроля» (СВК). Следует подчеркнуть, что понимание категории «внутренний контроль» как системы есть понимание данного термина в широком смысле [10]. В соответствии с ним, на наш взгляд, под СВК следует понимать совокупность взаимосвязанных элементов (контрольная среда, оценка риска, контрольные процедуры, информация и коммуникации, мониторинг), направленную на достижение трех целей: эффективность и результативность операций, достоверность финансовой отчетности, соблюдение действующих правил и норм. Следует также определить соотношение терминов «контроль» и «контроллинг». Необходимо подчеркнуть, что в

научной и практической литературе данные понятия очень часто отождествляются, однако между ними есть принципиальное различие [5]. Контроллинг является концепцией управления компанией, системой взглядов на то, как построить систему управления, в то время как контроль есть функция управления предприятием. Таким образом, данные понятия различны, а связь между ними заключается в том, что при построении в компании контрольной функции как функции управления могут быть использованы принципы и методы контроллинга, хотя могут использоваться и другие концепции. Для понимания категории «внутренний контроль» важной проблемой, по нашему мнению, является вопрос классификации контроля.

В табл. 1 представлена сводная информация по данной проблеме [1].

При построении СВК в компании необходимо, чтобы такая система строилась с учетом следующих принципов:

1) принцип ответственности – каждый субъект внутреннего контроля в компании должен нести персональную ответственность за свои действия;

2) принцип сбалансированности – субъекту контроля не должны быть предписаны контрольные функции, не обеспеченные средствами для их выполнения;

3) принцип своевременного информирования об отклонениях – информация об отклонениях должна предоставляться ответственным лицам максимально оперативно;

Таблица 1

Классификация внутреннего контроля

Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Форма контроля	Внутренний аудит. Структурно-функциональная форма внутреннего контроля
Уровень автоматизации контроля	Неавтоматизированный внутренний контроль. Не в полной мере автоматизированный внутренний контроль. Полностью автоматизированный внутренний контроль
Иерархичность объектов контроля	Контроль системы объектов в целом (всей коммерческой организации). Контроль подсистем системы объектов. Контроль отдельных объектов
Стадии проведения контроля	Предварительный контроль. Промежуточный контроль. Конечный контроль
Функциональная направленность контроля	Администраторский контроль. Финансово-экономический контроль. Бухгалтерский контроль. Правовой контроль
	Технический контроль. Технологический контроль. Кадровый контроль. Контроль, направленный на обеспечение безопасности коммерческой организации
Периодичность проведения контрольных мероприятий	Систематический контроль. Периодический контроль. Эпизодический контроль
Полнота охвата объекта контроля	Сплошной контроль. Несплошной контроль
Фазы воспроизводственного цикла	Контроль снабженческо-заготовительной деятельности. Контроль производственной деятельности. Контроль финансово-сбытовой деятельности

4) принцип интеграции – контроль необходимо рассматривать во взаимосвязи и взаимодействии с иными элементами в едином контуре процесса управления;

5) принцип соответствия контролирующей и контролируемой подсистем – степени сложности двух подсистем должны соответствовать друг другу;

6) принцип постоянства – непрерывность функционирования позволяет вовремя получать информацию об отклонениях и принимать необходимые управленческие решения, т. е. реагировать;

7) принцип комплексности – необходимо, чтобы в зону охвата СВК попадали различные объекты, а не только группа объектов;

8) принцип согласованности пропускных способностей – необходимо обеспечить эффективный обмен данными между звеньями СВК;

9) принцип разделения обязанностей – например, недопустимым является закрепление за одним и тем же сотрудником функций санкционирования операций с определенными активами, регистрация данных транзакций, обеспечение сохранности активов;

10) принцип разрешения и одобрения – авторизация хозяйственных операций.

Перечисленные принципы являются важнейшим базисом, на котором может быть построена эффективная СВК.

Задачами контроля являются также выявление и анализ отклонений показателей деятельности компании от ожидаемых величин. В случае с финансовым контролем речь будет идти о финансовых показателях. При этом нельзя исходить из того, что то или иное значение конкретного показателя вне зависимости от компании однозначно будет говорить нам о том, является ли такое значение отклонением, несущим риски, либо оно является нормой. При анализе финансовых показателей в рамках реализации внутреннего финансового контроля необходимо учитывать отраслевую специфику, а также взаимосвязи между различными факторами и показателями, характерные для рассматриваемой сферы. С учетом такой информации полученные выводы будут более объективны. Также в зависимости от отраслевых особенностей при проектировании СВК в компа-

нии необходимо внедрять и использовать специальные контрольные процедуры. При этом отраслевой фактор следует учитывать на всех стадиях контроля (предварительной, оперативной, последующей).

В рамках данного исследования рассмотрим взаимосвязи между следующими факторами: размер предприятия, уникальность продукта, осязаемость активов, финансовый рычаг, сезонность. Для нефтегазовой отрасли наряду с другими фондоемкими отраслями (например, химической, металлургической) характерна отрицательная зависимость между размером компании и финансовым рычагом.

Из теории иерархии следует, что для крупной фирмы привлечение средств посредством размещения акций является более экономичным вариантом вследствие экономии от масштаба. С другой стороны, выводы теории иерархии говорят о том, что крупная фирма в большей степени подвержена асимметрии информации, что делает привлечение внешнего долгового финансирования менее привлекательным [2].

Теперь рассмотрим вопрос уникальности продукта компании. Уникальность продукта для предприятий нефтегазовой отрасли отрицательно связана с удельным весом долга в структуре пассивов. Теория предполагает, что чем выше уникальность производимого продукта, тем выше и степень зависимости со стороны поставщиков и покупателей. Данный факт требует от компании снижения делового риска, что, в свою очередь, подразумевает использование внешнего финансирования в меньшем объеме. Итак, наблюдается отрицательная взаимосвязь между объемом долга и уникальностью продукта. При этом, по данным некоторых исследований, отмечается положительная корреляция между рассматриваемыми факторами. Однако ввиду отсутствия каких-либо теоретических обоснований данной взаимосвязи сделаем предположение, что переменные, выбранные для анализа в этих исследованиях, не являются достаточно полными переменными изучаемого фактора [3].

Осязаемость активов, представляющая собой отношение основных средств к суммарным активам, отрицательно влияет на

объем долгового финансирования в нефтяной отрасли [4]. Данная зависимость объясняется асимметрией информации, лежащей в основе теории иерархии, а именно: чем больше у компании материальных активов, тем меньше она подвергается влиянию асимметрии информации. Данный факт снижает вероятность недооценки акций компании и, как следствие, повышает привлекательность использования собственных ресурсов.

Причина описанной зависимости подтверждается также теорией агентских издержек. Согласно данной теории, чем меньшим объемом залога располагает компания, тем выше агентские издержки по контролю над ее менеджментом со стороны собственников компании [6]. Долг, согласно теории агентских издержек, дает возможность снизить агентские издержки при конфликтах интересов между собственниками и менеджерами. Таким образом, долг является более предпочтительным при низком значении показателя осязаемости активов.

Важное значение при рассмотрении вопроса влияния отраслевых особенностей имеет учет фактора сезонных колебаний. Влияние на добычу нефти данного фактора, связанного с организацией производственного процесса, не столь критично. Объясняется это развитием технологий, которые в настоящий момент способны сделать возможным непрерывность процесса добычи нефти вне зависимости от сезона. Однако сохраняется влияние сезонных колебаний температуры закачиваемой воды на выработку запасов нефти. Это объясняется тем, что в холодное время года закачиваемая вода может иметь температуру значительно ниже пластовой температуры. Это приводит к изменению фильтрационно-емкостных свойств продуктивных пластов и, в конечном итоге, — к потерям в добыче. Подобные потери оцениваются экспертами и специалистами до 0,3–1 % от накопленной добычи нефти [7]. Следовательно, от добывающих компаний ожидается проведение комплекса мероприятий, целью которых будет являться сокращение потерь в добыче. К таковым можно отнести: утепление водоводов, подогрев нагнетаемой воды, изменение цикличности закачки воды и пр.

В отношении транспортировки углеводородов нужно учитывать, каким образом будет осуществляться транспортировка — с использованием магистральных нефтепроводов или через водные пути, включая маршрут по Северному морскому пути. При выборе водного транспорта существуют ограничительные условия, которые обусловлены влиянием фактора сезонности: ледовый режим, ограничение грузоподъемности и пр. Также важно учитывать сезонные колебания, связанные с балансом спроса и предложения внутри и вне пределов страны, с ремонтными работами на нефтеперерабатывающих заводах, которые проводятся, как правило, в конце лета — начале осени.

Итак, влияние сезонных колебаний испытывают на себе все компании нефтегазового сектора, что мотивирует их следовать определенным регламентам и учитывать в рамках внутреннего финансового контроля вытекающие из описанного выше особенности:

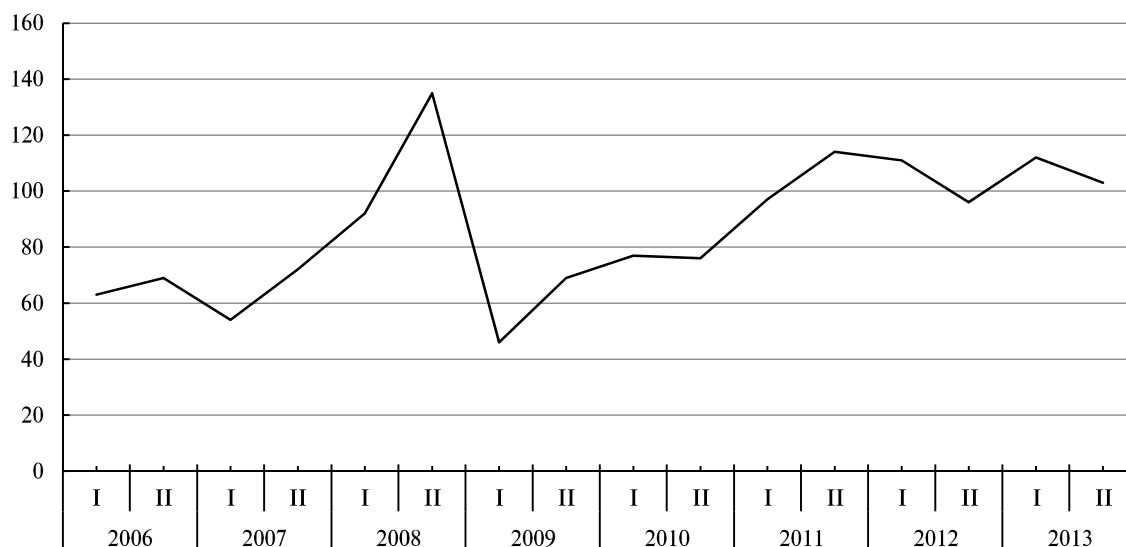
1) при выявлении сезонных зависимостей производства и продаж — проведение анализа фактора сезонности, основываясь на временных рядах, охватывающих несколько лет (не менее трех лет) деятельности компании, и современных статистических методах;

2) при проведении сравнительного анализа — сравнение показателей работы компании (объемы добычи, запасов, транспортировки, продажи, выручка, маржинальный доход, операционные расходы) за различные временные промежутки должно проводиться с учетом сезонности;

3) при работе с планами и бюджетами — среднесрочные и долгосрочные планы должны быть подготовлены с учетом сезонных колебаний в объемах мирового и внутреннего потребления нефти и возможного изменения цен;

4) при построении прогноза и проведении анализа «что если» — оперативный прогноз и моделирование должны быть чувствительными к изменению внешних факторов и оперативно реагировать на их изменения, вызванные как сезонными колебаниями, так и изменениями факторов внутри сезона.

Долл. США/барр.



Динамика стоимости нефти за период 2006–2013 гг. [8]

На рисунке представлена динамика стоимости нефти за период 2006–2013 гг.

Данная диаграмма иллюстрирует описанную выше отраслевую особенность, в данном случае – волатильность на рынке, колебания цен на внешних рынках. На диаграмме приводятся данные о стоимости сырой нефти марки Brent на бирже ICE за период 2006–2013 гг. по полугодиям в долл. США за баррель нефти. По графику четко видно, что пик стоимости всех нефтегазовых продуктов был в 2008 г.

Результаты исследования. Итак, мы провели анализ отраслевых особенностей во взаимосвязи с их влиянием на систему внутреннего контроля компании, на интерпретацию финансовых показателей, а также на используемые контрольные процедуры в рамках СВК. Ранее был определен понятийный аппарат и соотношение понятий внутреннего контроля и связанных с ним терминов. Идентифицируем основные функции и задачи, которыми будет обладать СВК на предприятии (табл. 2) [9].

Таблица 2

Основные функции внутреннего контроля на нефтегазовом предприятии

Функция контроля	Пояснения
Контроль полномочий	Хозяйственная операция есть результат выполнения своих функций участниками хозяйственного процесса (от исполнителя до должностного лица, ответственного за принятое решение). Такой контроль выражается в обеспечении выполнения лишь тех операций, которые будут целесообразны для компании. Контроль отслеживает изменения учетных записей, их правомерность на предмет соответствующей авторизации
Контроль учетных процедур	Хозяйственная операция должна быть корректно оформлена соответствующим образом. При оформлении операций ответственный сотрудник должен принимать во внимание следующие принципы учета: операция должна оформляться соответствующим документом (соблюдение формы), документ должен иметь всю необходимую информацию (соблюдение содержания формы), операция должна быть должным образом авторизована (соблюдение целесообразности). Любой первичный документ будет подтверждать хозяйственную операцию только в случае, если имеются разрешительные подписи ответственных сотрудников (руководитель и главный бухгалтер предприятия)
Контроль сохранности активов	Контроль выражен в том, чтобы находящиеся на балансе компании активы не могли быть нерационально либо нецелевым образом использованы

Следует подчеркнуть, что объектом контроля выступает как управляемая, так и управляющая подсистема, для которых он определяет порядок взаимодействия и функционирования в целях эффективного достижения результата. Осуществление функций управления также нуждается в управлении, и внутренний контроль осуществляет согласование решений внутри каждой и между всеми управленческими подсистемами.

Выводы. Таким образом, в понятии «система внутреннего финансового контроля» важны: направленность системы на решение сразу трех задач – задачи обеспечения достоверности финансовой отчетности, соответствия деятельности законодательству, экономической эффективности операций, а также связь и различие данного термина и термина «система контроллинга».

Виды внутреннего контроля классифицируются по ряду признаков, например функциональная направленность, стадии контроля. Среди основных принципов построения эффективной СВК выделяются принцип интеграции, постоянства, комплексности, своевременности информирования об отклонениях и ряд других.

При построении системы внутреннего контроля необходим учет отраслевого фактора. Также необходим учет отраслевого фактора при непосредственном осуществлении контрольной функции применительно к анализу финансовых показателей деятельности нефтяной компании и при дизайне контрольных процедур. Так, ввиду повышенной роли фактора сезонности, целесообразно планирование следующих контрольных процедур: проведение анализа фактора сезонности, основываясь на временных рядах; проведение сравнения финансовых показателей деятельности компании с учетом фактора сезонности; подготовка краткосрочных и долгосрочных планов (стадия предварительного контроля) с учетом фактора сезонности. При построении прогноза и проведении анализа «что если» – оперативный прогноз и моделирование должны быть чувствительными к изменению внешних факторов.

На основании систематизированных основных функций внутреннего контроля в компании можно сделать вывод о необходимости осуществления контроля как в отношении управляемой подсистемы, так и в отношении управляющей.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Постникова О.Г.** Система внутреннего контроля в корпоративном управлении // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 1. С 40–45.
2. **Айрапетов А.Г.** Теоретические аспекты функционирования предприятий на основе контроллинга // Экономика и управление. 2007. № 3. С. 141–145.
3. **Бердников В.В.** Перспективный инструмент контроллинга эффективности бизнеса // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 1. С. 261–269.
4. **Бердников В.В.** Контроллинг бизнес-систем: проблемы, модели, развитие и опыт // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 3. С. 304–313.
5. **Давлетова Р.С., Файзуллин Р.В.** Моделирование зависимости состояния нефтедобывающего предприятия от эндогенных и экзогенных факторов // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. 2013. № 3. С. 33–37.
6. **Гусева И.Б., Фалалеева Т.В.** Повышение качества управления результатами предприятия с участием систем менеджмента и контроллинга // Качество, инновации, образование. 2012. № 4. С. 55–60.
7. **Блинова У.Ю.** Контроль в системе антикризисного менеджмента // Аудит и финансовый анализ. 2005. № 1. С. 60–65.
8. **Раздорожный А.А.** Организация производства и управление предприятием. М.: Экзамен, 2009. 877 с.
9. **Мельник М.В., Бердников В.В.** Анализ и контроль в коммерческой организации. М.: Эксмо, 2011. 560 с.
10. **Бурцев В.В.** Система внутреннего финансового контроля в коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. 2004. № 1. С. 55–60.

REFERENCES

1. **Postnikova O.G.** Sistema vnutrennego kontrolya v korporativnom upravlenii [The system of internal control in corporate governance]. *Audit i finansovyi analiz*. 2013. № 1. S 40–45. (rus)
2. **Airapetov A.G.** Teoreticheskie aspekty funktsionirovaniia predpriatii na osnove kontrollinga [Theoretical aspects of the enterprises on the basis of controlling]. *Ekonomika i upravlenie*. 2007. № 3. S. 141–145. (rus)



3. **Berdnikov V.V.** Perspektivnyi instrument kontrollinga effektivnosti biznesa [Promising tool controlling business performance]. *Audit i finansovyi analiz*. 2012. № 1. S. 261–269. (rus)
4. **Berdnikov V.V.** Kontrolling biznes-sistem: problemy, modeli, razvitie i opyt [Контроллинг бизнес-систем: проблемы, модели, развитие и опыт]. *Audit i finansovyi analiz*. 2012. № 3. S. 304–313. (rus)
5. **Davletova R.S., Faizullin R.V.** Modelirovanie zavisimosti sostoianiia neftedobyvaiushchego predpriatiia ot endogennykh i ekzogennykh faktorov [Modeling of the state of the oil-producing enterprise of endogenous and exogenous factors]. *Problemy ekonomiki i upravleniia neftegazovym kompleksom*. 2013. № 3. S. 33–37. (rus)
6. **Guseva I.B., Falaleeva T.V.** Povyshenie kachestva upravleniia rezul'tatami predpriatiia s uchastiem sistem menedzhmenta i kontrollinga [Improving the quality of performance management company with management systems and controlling]. *Kachestvo, innovatsii, obrazovanie*. 2012. № 4. S. 55–60. (rus)
7. **Blinova U.Iu.** Kontrol' v sisteme antikrizisnogo menedzhmenta [The control system of crisis management]. *Audit i finansovyi analiz*. 2005. № 1. S. 60–65. (rus)
8. **Razdorozhnyi A.A.** Organizatsiia proizvodstva i upravlenie predpriatiem [Organization of production and business management]. M.: Ekzamen, 2009. 877 s. (rus)
9. **Mel'nik M.V., Berdnikov V.V.** Analiz i kontrol' v kommercheskoi organizatsii [Analysis and control in a commercial organization]. M.: Eksmo, 2011. 560 s. (rus)
10. **Burtsev V.V.** Sistema vnutrennego finansovogo kontrolya v kommercheskoi organizatsii [The system of internal financial control in the commercial organization]. *Audit i finansovyi analiz*. 2004. № 1. S. 55–60. (rus)

ДУБРОВИН Александр Борисович – главный специалист Департамента внутреннего аудита, ОАО Газпромнефть.

190000, Почтамтская ул., д. 3-5, Санкт-Петербург, Россия. E-mail: ab.dubrovin@gmail.com

DUBROVIN Aleksandr B. – JSC Gazprom нефть.

190000. Pochtamtskaya str. 3-5. St. Petersburg. Russia. E-mail: ab.dubrovin@gmail.com
