

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-5-80-90
УДК 657(045)
JEL M41

Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля

М.А. Вахрушина^а, М.А. Пруненко^б

^{а, б} Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7335-0886>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена объективно возрастающему значению систем управленческого учета и внутреннего контроля (УУиВК) в условиях надвигающегося глобального финансово-экономического кризиса. Методология исследования основана на применении методов исторического анализа и синтеза, системного и логического подходов, аналогий и группировки. В результате исследования позиционировано место управленческого учета в системе внутреннего контроля организации, выявлены процедуры названных систем и предложена последовательность их практической реализации. Определяя возможности и способы имплементации процедур управленческого учета в процедуры внутреннего контроля, сделан вывод о существующем дублировании некоторых из них. Обоснованы принципы, соблюдение которых обеспечит успешность проведения подобной имплементации. Полученные результаты исследования могут быть использованы для постановки и развития систем УУиВК в российских организациях, в первую очередь представляющих средний и малый бизнес.

Ключевые слова: экономический кризис; внутренний контроль; управленческий учет; внутренний аудит; контрольная процедура; бизнес-процесс; центр ответственности; ключевые показатели деятельности

Для цитирования: Вахрушина М.А., Пруненко М.А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(5):80-90. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-5-80-90

ORIGINAL PAPER

The Relationship Between Procedures of Management Accounting and Internal Control

M.A. Vakhrushina^а, M.A. Prunenکو^б

^{а, б} Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7335-0886>

ABSTRACT

The article substantiates the objectively growing importance of internal control and management accounting systems in the context of an impending global financial and economic crisis. The research methodology is based on the application of historical analysis and synthesis methods, systemic and logical approaches, the method of analogies and groupings. The research defines the place of managerial accounting in the organization's internal control system, identifies the procedures for these systems and the sequence of their practical implementation. The authors determine the possibilities and ways of incorporating management accounting procedures into internal control procedures and draw a conclusion about the existing duplication of some of them. The article substantiates the principles compliance with which will ensure the success of the implementation under discussion. The results of the study can be useful in the process of setting up and developing systems of internal control and management accounting in Russian business structures, primarily representing small and medium businesses.

Keywords: economic crisis; internal control; management accounting; internal audit; control procedure; business process; responsibility center; key performance indicators

For citation: Vakhrushina M.A., Prunenکو M.A. The relationship between procedures of management accounting and internal control. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(5):80-90. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-5-80-90

© Вахрушина М.А., Пруненко М.А., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Резкое падение спроса в условиях пандемии COVID-19 вынуждает современные бизнес-структуры искать пути самовыживания, при этом в наибольшей степени неблагоприятная макроэкономическая ситуация негативно сказывается на функционировании организаций среднего и малого бизнеса. Важной отличительной особенностью надвигающегося кризиса является то, что он затрагивает экономику, функционирующую в цифровой среде, которой присущи возможности оперативно обрабатывать большие объемы информации в необходимых аналитических разрезах и переводить персонал на удаленную работу. Тем не менее неблагоприятная макроэкономическая среда усложняет процесс принятия решений: возникают проблемы со своевременным и оперативным аккумулированием информации, релевантной текущему моменту. Выходом из сложившейся ситуации может стать ускоренное развитие информационного поля хозяйствующих субъектов, важное место в котором, наконец, должна занять система управленческого учета.

Анализ мировой практики свидетельствует о том, что именно в кризисных условиях значение этого вида учета многократно возрастает, неблагоприятная внешняя среда создает импульсы к появлению его новых инструментов [1]. Так, именно великая депрессия в период мирового экономического кризиса 30-х гг. прошлого столетия, затронувшая США, Канаду, Великобританию и другие страны, отличаясь тяжелейшим экономическим спадом, породила систему «директ-костинг». В Германии эта система под названием «Deckungsbeitragsrechnung» (учет сумм покрытия) получила признание во времена прокатившегося по стране банковского кризиса.

В текущей ситуации объективно возрастает и роль систем внутреннего контроля, определение которого содержится в информации Минфина России от 25.12.2013 № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Очевидно, что реализация контрольной функции предполагает наличие соответствующего информационного обеспечения, важной составляющей которого должна стать система управленческого учета, строящаяся

на современных IT-технологиях. Последние, как известно, способны аккумулировать финансовую и нефинансовую информацию, накапливать сведения как о прошлых, так и о предстоящих событиях.

Реализация контрольной функции предполагает наличие соответствующего информационного обеспечения, важной составляющей которого должна стать система управленческого учета, строящаяся на современных IT-технологиях.

Исследованию методических проблем становления и развития методологии УУиВК в России посвящены труды таких ученых, как С. В. Булгакова [2], М. А. Вахрушина [3], В. Б. Ивашкевич [4], Н. Т. Лабынцева [5], О. В. Рожнова [6], Е. А. Шароватова [7], А. Д. Шеремет [8], Т. Ю. Серебрякова [9]. Однако, несмотря на широкий круг авторов, которые занимаются проблемами в этой области, до сих пор среди ученых-экономистов не сложилось единой точки зрения относительно организационно-методических подходов к комплексному применению систем УУиВК.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Адаптация бизнес-процессов любой организации к кризисным экономическим условиям невозможна в отсутствии непрерывного учета, анализа и контроля ее деятельности. Однако ныне лишь крупные организации, имеющие специально выделенные структурные подразделения, обладают внутрифирменными регламентами постановки и функционирования систем УУиВК, адаптированными к текущему моменту. В то же время предприятия среднего и малого бизнеса, наиболее остро нуждающиеся в подобных актах, их не имеют. Они, как правило, лишь бессистемно применяют отдельные инструменты указанных систем, и эта проблема требует своего решения.

Под инструментариум систем УУиВК в контексте представленной статьи будем понимать

Таблица 1 / Table 1

Основные процедуры управленческого учета / Key management accounting procedures

Тип / Type	Процедура управленческого учета / Management accounting procedure	Краткое описание процедуры / Brief description of the procedure
Учетно-калькуляционные	Классификация затрат	Формирование групп затрат с одинаковыми характеристиками, учитывая объект затрат
	Аллокация (распределение) затрат	Распределение затрат между себестоимостью проданной и непроданной продукции, завершенным и незавершенным производством, а также структурными подразделениями организации
	Калькулирование себестоимости	Создание информации о величине затрат для информационной поддержки выбора оптимальной системы калькулирования и классификации затрат
Аналитические	Оценка затрат, включая оценку будущих затрат	Формирование информации о величине затрат, необходимых для выполнения деятельности организации
	Нахождение оптимальных управленческих решений	Обеспечение процесса принятия оперативных и стратегических задач. Оперативные задачи решаются на основе информации об объемах производства, значений себестоимости, оптимальной цены продаж, оценки инвестиций. Стратегические задачи решаются через получение информации по оценке конкурентов, оценке покупателей и поставщиков, оценке жизненного цикла продукции, проведение SWOT-анализа
	Формирование оценочных показателей деятельности	Создание интегрированной основы измерений показателей деятельности, которые, в том числе, могут использоваться для корректировки стратегии организации
	Формирование финансовой отчетности	Аккумуляция информации, полезной для подготовки внешней и внутренней отчетности
Контрольные	Бюджетирование	Формирование количественных значений по стратегическим, тактическим и оперативным целям
	Контроль	Оценка соотношения фактических и бюджетуемых показателей и эффективности центров ответственности, выявление путей снижения затрат
	Анализ отклонений	Выявление отклонений фактических и нормативных показателей для формирования оперативной управленческой отчетности, анализа структуры отклонений
Организационные	Построение организационной формы управленческого учета	Определение функций субъектов управленческого учета, взаимосвязей подразделений организации, формирование должностных инструкций, выработка схем организационной формы управленческого учета

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

совокупность приемов и способов получения, адаптации и представления информации, сопровождающей принятие управленческого решения, а также оценки эффективности его реализации. Набор применяемых инструментов в первую очередь должен зависеть от поставленных целей и решаемых задач. Кроме того, очевидно: чем крупнее организация, тем большим набором инструментов она должна располагать и тем более детальным должен быть перечень процедур систем УУиВК, закрепленный в локальных актах организации [10]. Под процедурами принято понимать методологическую последовательность действий по наблюдению, регистрации, количественной и качественной обработке информации, обусловленную системой стратегических, тактических и оперативных целей коммерческой организации. Основные процедуры управленческого учета вне увязки к отраслевой принадлежности и размеру организации представлены в табл. 1.

Вполне логично, что собственников организации, в условиях нестабильной внешней среды, возрастания вероятности экономического кризиса или даже банкротства, интересует потенциал предприятия, выявление которого и является одной из задач системы внутреннего контроля — совокупности организационных мер, методик и действий, применяемых руководством и работниками экономического субъекта для успешного ведения хозяйственной деятельности [11]. Поскольку данная система нацелена на обеспечение финансовой устойчивости и повышение эффективности деятельности (в том числе путем мобилизации имеющихся ресурсов), ее функционирование предполагает постоянный мониторинг основных производственно-хозяйственных процессов силами специализированного структурного подразделения.

Согласно стандарту COSO ERM «Управление рисками организации» внутренний контроль представляет собой процесс, осуществляемый владельцами организации, управленческим персоналом и другими сотрудниками организации и обеспечивающий формирование достоверной финансовой отчетности, соблюдение законодательства и принятие рациональных и эффективных решений внутри организации. В документе по внутреннему контролю «COSO Internal Control Integrated Framework» устанавливаются требования к его эффективному функционированию.

Построение системы такого контроля, как правило, должно начинаться с анализа основных направлений деятельности подразделений, для которых разрабатываются контрольные процедуры [12], а сам он может рассматриваться как отношения субъектов и объектов контроля, между которыми существует обратная связь. Субъектом внутреннего контроля является лицо, имеющее прямой интерес в части развития контролируемой бизнес-структуры и которое действует в среде бизнес-процессов организации и реализует процедуры контроля на основе прав, которыми он обладает. В качестве объекта внутреннего контроля подразделений вспомогательного производства выступает их производственно-хозяйственная деятельность, связанная с использованием трудовых, материальных, финансовых, технологических и информационных ресурсов¹.

Собственников организации, в условиях нестабильной внешней среды, возрастания вероятности экономического кризиса или даже банкротства, интересует потенциал предприятия, выявление которого и является одной из задач системы внутреннего контроля — совокупности организационных мер, методик и действий, применяемых руководством и работниками экономического субъекта для успешного ведения хозяйственной деятельности.

Функционирование системы внутреннего контроля предполагает ее соответствующее информационное обеспечение, основой которого являются учетные подсистемы организации. Сущностное содержание системы, присущие ей субъектно-объектные взаимосвязи и место учетной информации в ней иллюстрируется рис. 1,

¹ Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий). Учебник. М.: ИНФРА-М; 2019. 584 с. ISBN978-5-16-011053-0.

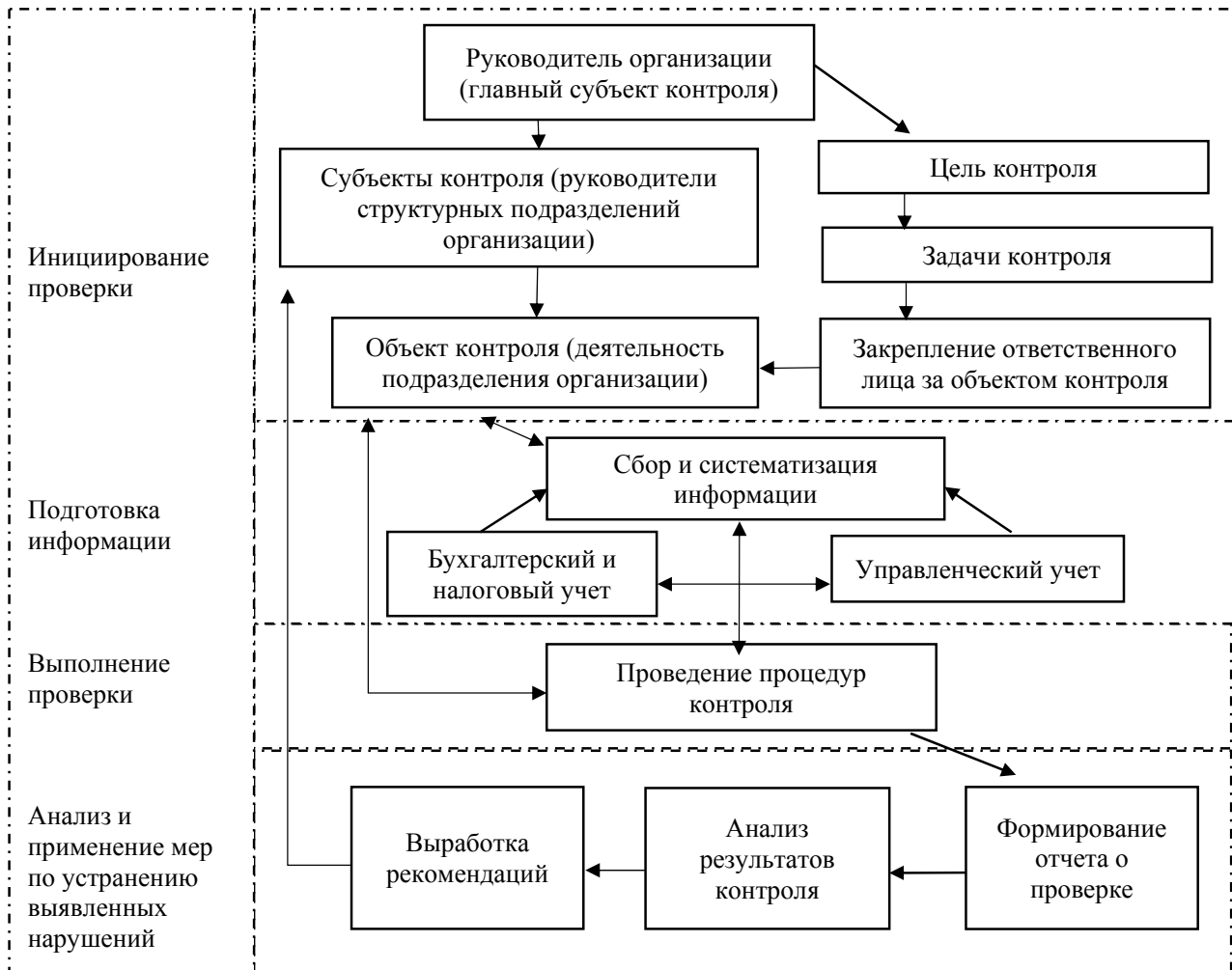


Рис. 1 / Fig. 1. Содержание системы внутреннего контроля / The constituents of internal control system

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

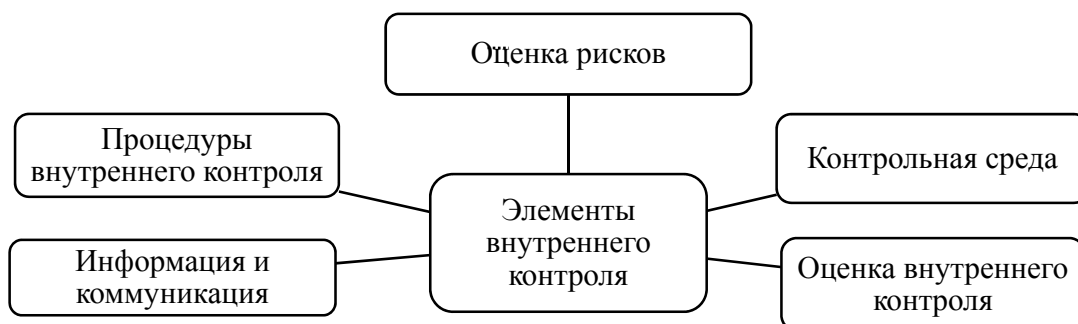


Рис. 2 / Fig. 2. Элементы внутреннего контроля / Elements of internal control

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

из которого следует, что система внутреннего контроля шире системы учета. Она включает действия по предотвращению потери активов, выявлению и исправлению ошибок при отражении бизнес-операций и состоит из процедур контроля и среды контроля.

Обычно выделяют 5 основных элементов внутреннего контроля (рис. 2), каждый из которых имеет собственное предназначение и решает свойственные его профилю задачи. Так, менеджмент организации формирует специфическую среду контроля (контрольную среду), т. е. действия, мероприятия и процедуры, отражающие общее отношение руководства и собственников организации к контролю, степени его значимости. Контрольная среда включает также общее отношение менеджмента к необходимости осуществления контроля в организации и предпринимаемые в этой связи действия, обеспечивающие необходимую структуру, и предпосылки для достижения главных задач системы внутреннего контроля, объем, характер методов и способы оценки которого устанавливаются руководителями экономического субъекта или соответствующего подразделения.

В целях распространения информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля, применяется другой его элемент — коммуникация [13]. Например, персонал экономического субъекта должен знать об отведенной ему роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля и информированию руководства о различных фактах, в частности об изменениях тенденции на рынке или изменений в законодательстве.

Однако в условиях надвигающегося глобального финансово-экономического кризиса среди выделенных элементов внутреннего контроля на первый план, по мнению авторов, должна выйти оценка рисков, сопровождающих деятельность организации. В современных условиях политика управления ими должна стать залогом не столько достижения стратегических целей организации, сколько обеспечения ее непрерывной деятельности и выживания. Под оценкой рисков принято понимать выявление степени вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей своей деятельности. Посредством применения данного элемента возможно выявление рисков, потенциально влияющих как на успешность реализации бизнес-процессов, так

и на достоверность финансовой отчетности. При этом после их оценки должны следовать решения по их минимизации, принимаемые руководителями экономических субъектов.

В соответствии со Стандартом по управлению рисками FERMA, разработанным Федерацией европейской ассоциации риск-менеджеров в 2002 г., организация должна анализировать риски каждого вида деятельности, что позволит ей пошагово максимизировать эффективность деятельности как отдельных подразделений, так и организации в целом. Внутренний контроль организации на основе рисков можно считать эффективным, если его процедуры охватывают различные их виды, встроены во все бизнес-процессы, а также проводятся на постоянной основе с использованием компьютерных программ. Кроме того, чрезвычайно важно, чтобы меры по устранению выявленных нарушений принимались оперативно [14].

Внутренний контроль организации – это постоянно функционирующий комплексный активный и творческий процесс, направленный на выполнение миссии организации и достижение поставленных перед ней задач, а также на повышение эффективности системы управления деятельностью организации за счет использования качественной информации.

Самостоятельным элементом рассматриваемой системы является оценка внутреннего контроля, при этом важно проанализировать два вопроса:

- 1) достигли ли организация в целом, а также ее отдельные подразделения поставленных целей;
- 2) превышают ли затраты на проведение процедур внутреннего контроля потенциальные убытки, которые организация могла бы понести при отсутствии таких процедур.

Таблица 2 / Table 2

Процедуры внутреннего контроля / Internal control procedures

Процедура внутреннего контроля / Internal control procedure	Содержание процедуры внутреннего контроля / Content of the internal control procedure
Проверка документального оформления операций	Проверка основных носителей экономической информации (учетных и аналитических регистров, статистической, финансовой, оперативной отчетности и др.), при этом подтверждается правильность, законность и достоверность документации совершенных хозяйственных операций. Проверка документов на соответствие качественным критериям – формальность, законность и действительность (например, проверка осуществления записей в регистрах бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов; проверка включения в финансовую отчетность существенных оценочных значений исключительно на основе расчетов и т.д.)
Проведение сверки данных	Сверка информации о поставщиках и покупателях для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности; сверка остатков по счетам бухгалтерского учета наличных денежных средств и т.д.
Проверка фактического наличия средств организации	Проверка фактического состояния, наличия и использования активов организации (товарно-материальных запасов, денежных средств, ценных бумаг, готовой продукции, товаров и др.) с целью контроля достоверности представленных данных
Санкционирование сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их	Разграничение прав должностных лиц, инициирующих запрос и разрешающих проведение действий по данному запросу (визирующих документы) – выполняется персоналом более высокого уровня, чем лицо, осуществляющее сделку или операцию. В отношении финансовой отчетности авторизация означает, в частности, подписание отчетности руководителями компании как подтверждение того, что нет возражений относительно ее показателей
Разграничение полномочий и ротация обязанностей	Закрепление за каждым должностным лицом определенного объема прав, обязанностей и ответственности, что находит отражение в должностных инструкциях и трудовых договорах работников (например, руководитель может авторизовать платежное поручение, не имея при этом доступа к бухгалтерским регистрам и не обладая возможностью внести в бухгалтерские книги данные о платеже). Процедура эффективно противодействует фактам злоупотреблений и мошенничества
Определение ответственного лица в рамках каждого бизнес-процесса	Проверка наличия ответственного лица на каждом этапе бизнес-процесса и определения мер ответственности конкретных ответственных лиц за результаты принятых ими решений. Реализация процедуры направлена на формирование комплексной оценки выполнения работ структурными подразделениями
Проведение надзора, обеспечивающего оценку достижения поставленных целей или показателей	Проведение план-фактного анализа с выявлением благоприятных или неблагоприятных отклонений, определением причин их возникновения; анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности за несколько отчетных периодов, выявление сопоставимости по ценам, ассортименту и другим показателям; контроль за соблюдением сроков составления и подтверждения финансовой отчетности
Проверка сбалансированности между количественными и качественными показателями операционных бюджетов	Подтверждение сбалансированности финансового плана, заключающейся в наличии разумного компромисса между различными финансовыми показателями (к примеру, при ориентации менеджеров исключительно на показатель рентабельности возможно возникновение кассовых разрывов, постоянного дефицита денежных средств; и напротив, при ориентации на величину денежных потоков организация может столкнуться с отсутствием реальной прибыли при видимом наличии свободных денежных средств)
Процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами: 1) процедуры общего компьютерного контроля; 2) процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы (модулей, приложений)	Процедуры первой группы регламентируют доступ к информационным системам, данным и справочникам, определяют правила внедрения и поддержки информационных систем, восстановления данных для обеспечения бесперебойного использования информационных систем. Процедуры второй группы включают логическую и арифметическую проверку данных в ходе обработки информации о фактах хозяйственной жизни (проверку правильности оформления реквизитов документов, контроль введенных сумм, автоматическую сверку данных, отчеты об операциях и ошибках и др.)

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

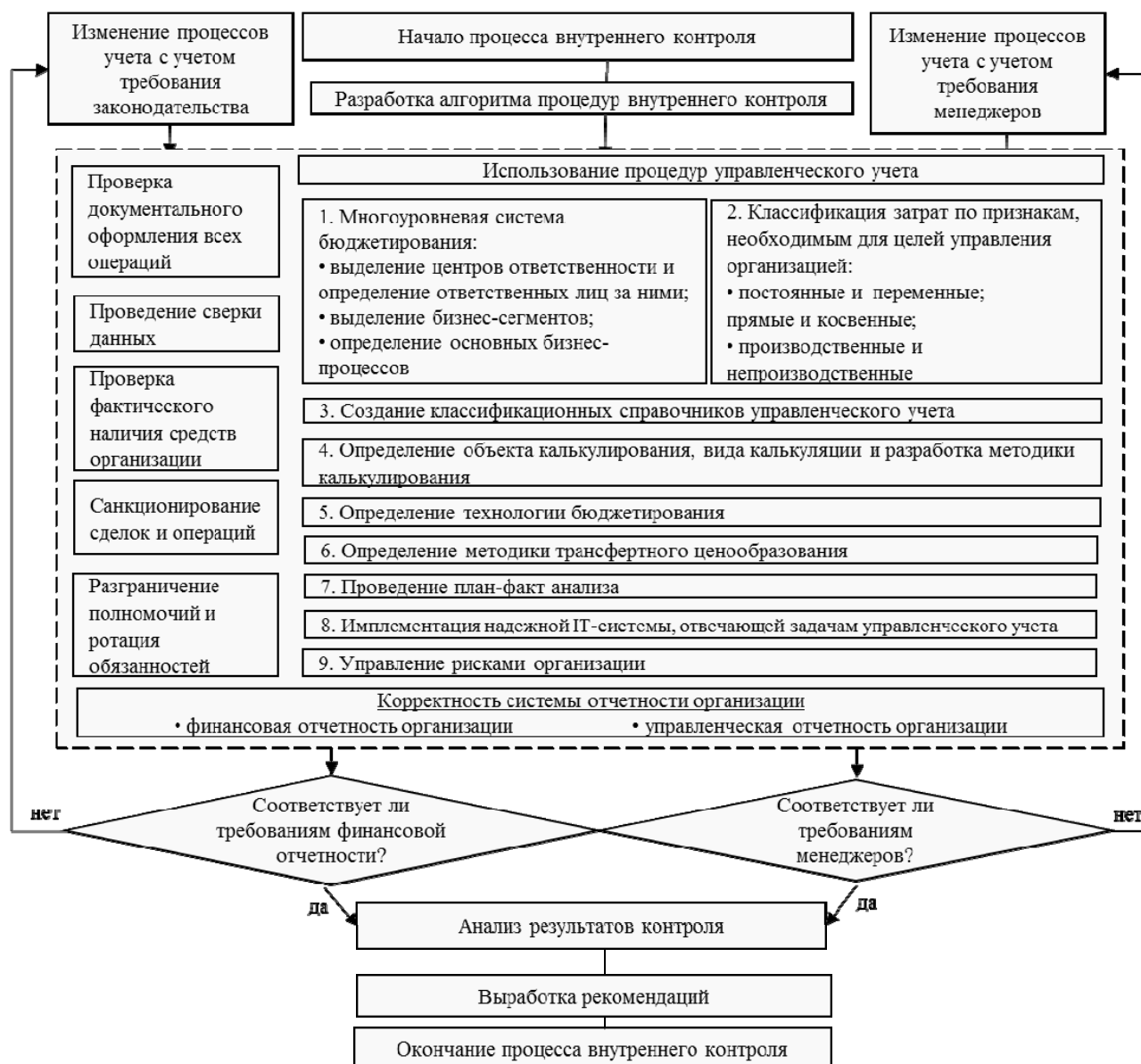


Рис. 3 / Fig. 3. Взаимосвязь процедур внутреннего контроля и управленческого учета / The relationship between procedures of internal control and management accounting

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Если менеджмент организации может дать положительный ответ на первый вопрос и отрицательный — на второй, то система риск-ориентированного внутреннего контроля в организации имеет достаточно высокую степень эффективности [15].

Если в случае превышения полномочий руководства или персонала организации эффективность внутреннего контроля снижается, важно своевременно оценить риски злоупотреблений и мошенничества. При его организации хозяй-

ствующий субъект должен стремиться минимизировать свои риски и тогда все любые действия, направленные на их минимизацию и влияющие на достижение целей хозяйствующего субъекта, можно признать процедурами внутреннего контроля.

Принимая во внимание пояснения Министерства финансов России², в табл. 2 представлены

² Информация Минфина России от 25.12.2013 № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъек-

перечень наиболее эффективных контрольных процедур и их основное содержание.

Анализ содержания процедур системы УУиВК позволяет констатировать их некоторое дублирование. Из приведенных в *табл. 2* процедур в первую очередь это относится к разграничению полномочий и обязанностей, проверке сбалансированности между количественными и качественными показателями операционных бюджетов, проведению план-фактного анализа, а также к процедурам, связанным с компьютерной обработкой информации и информационными системами (*рис. 3*).

Таким образом, проведенное исследование позволило сформулировать те базовые принципы, соблюдение которых направлено на имплементацию процедур управленческого учета в процедуры системы внутреннего контроля организации:

- ориентация систем УУиВК на особенности бизнес-модели организации. Широта задач, решаемых ими, определяется как видением топ-менеджерами приоритетов развития организации, так и их управленческим опытом;
- охват всех ключевых бизнес-процессов организации. Построение системы УУиВК должно начинаться с глубокого анализа бизнес-процессов организации;
- полное объемное использование матрицы рисков, отражающей возможное влияние конкретного вида риска и бизнес-процесса на транспарентность финансовой отчетности;
- приоритет превентивной автоматизированной формы учета и контроля, направленной на предотвращение искажений финансовой отчетности;
- определение методики и организации системы УУиВК в локальных актах и регламентах предприятия. Последние должны содержать детальное описание полномочий и обязанностей вовлеченных лиц, форм используемых внутрифирменных документов;
- периодический мониторинг архитектоники обеих систем на предмет ее устаревания в соответствии с развитием бизнес-модели организации.

ектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: <http://base.garant.ru/70551270/#ixzz6WK7yscsd> (дата обращения: 07.07.2020).

ВЫВОДЫ

Статья адресована руководителям всех уровней управления организацией, в первую очередь служб (департаментов) внутреннего контроля и управленческого учета.

Внутренний контроль организации — это постоянно функционирующий комплексный активный и творческий процесс, направленный на выполнение миссии организации и достижение поставленных перед ней задач, а также на повышение эффективности системы управления деятельностью организации за счет использования качественной информации. В условиях грозящей рецессии, связанной с пандемией COVID-19, в условиях возрастания рисков внутренний контроль приобретает характер основы, необходимой на всех уровнях управления организацией.

Особенно велико значение внедрения системы внутреннего контроля в наименее экономически защищенных организациях — предприятиях среднего и малого бизнеса. Именно она способна обеспечить организации дополнительный уровень защиты от финансовых и корпоративных рисков, минимизировать ошибки вследствие влияния человеческого фактора и злоупотреблений со стороны персонала.

Внедрение и функционирование системы внутреннего контроля в любой организации — трудоемкая и многоступенчатая работа. Успешная реализация процедур этой задачи во многом связана с качественным исполнением самого управленческого учета, который следует воспринимать как информационную базу системы внутреннего контроля. Стоящие и решаемые задачи внутреннего контроля, в свою очередь, определяют архитектуру системы управленческого учета.

Несмотря на то что в России ведение внутреннего контроля предусмотрено законодательно, однако существующие методологические разработки пока еще не в полной мере удовлетворяют практические запросы отечественных организаций.

Перспективы дальнейших исследований состоят в разработке методики имплементации процедур и инструментария управленческого учета в систему внутреннего контроля организации. Решение указанной задачи в первую очередь представляется важным для субъектов малого и среднего бизнеса.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Bloom N., Reenen J.V. Why do management practices differ across firms and countries? *Journal of Economic Perspectives*. 2010;24(1):203–224. DOI: 10.1257/jep.24.1.203
2. Булгакова С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015;403(4):36–49.
3. Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72–81. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
4. Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга. *Управленческий учет*. 2015;349(7):2–14.
5. Лабынцев Н.Т. Кузнецова Л.Н. Использование бенчмаркинга в управленческом учете. *Вестник Ростовского государственного экономического университета*. 2011;(4):104–111.
6. Рожнова О.В. Информационное обеспечение бизнес-процессов. *Управленческие науки в современном мире*. 2018;1(1):263–265.
7. Шароватова Е.А. Взаимосвязь инструментария внутреннего контроля и управленческого учета. *Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 4: Естественно-математические и технические науки*. 2011;(2). URL: http://vestnik.adygnet.ru/files/2011.3/1300/sharovatova2011_3.pdf (дата обращения: 15.05.2020).
8. Шеремет А.Д., Керимов В.Э. Уникальные методы управленческого учета: модель «Кайзен-костинг». *Аудит и финансовый анализ*. 2018;(1):303–310.
9. Серебрякова Т.Ю. Управленческий анализ в контексте внутреннего контроля. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(6):627–642. DOI: 10.24891/ia.23.6.627
10. Luther R., Colwyn T.J., Saxl A. Experiencing change in German controlling: Management accounting in a globalizing world. London: CIMA Publishing, 2009. 128 p.
11. Потехина Е.Н. Формирование управленческого учета и контроля в аптечных организациях. *Экономические науки*. 2010;72(11):91–96.
12. Латышева А.Ю., Романенко А.В. Методика внутреннего контроля деятельности подразделений вспомогательных производств. *Вестник ВГУ. Серия: экономика и управление*. 2016;(4):26–32.
13. Malmi T., Granlund M. In search of management accounting theory. *European Accounting Review*. 2009;3(18):597–620. DOI: 10.1080/09638180902863779
14. Gatti M. The impact of management accounting research: An analysis of the past and a look at the future. *International Journal of Business and Management*. 2018;(13):47–60. DOI: 10.5539/ijbm.v13n5p47
15. Ефремова Ю.С. Понятие эффективности риск-ориентированного внутреннего контроля и способы ее оценки. *Банковское дело*. 2019;(12):76–80.

REFERENCES

1. Bloom N., Reenen J.V. Why do management practices differ across firms and countries? *Journal of Economic Perspectives*. 2010;24(1):203–224. DOI: 10.1257/jep.24.1.203
2. Bulgakova S.V. Analytical tools for strategic management accounting. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2015;403(4):36–49. (In Russ.).
3. Vakhrushina M. A. Standardization of Russian management accounting as a condition for its further development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72–81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
4. Ivashkevich V.B. Problems of the theory of management accounting and controlling. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*. 2015;349(7):2–14. (In Russ.).
5. Labyntsev N.T., Kuznetsova L.N. The use of benchmarking in management accounting. *Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Bulletin of the Rostov State Economic University*. 2011;(4):104–111. (In Russ.).
6. Rozhnova O.V. Information support of business processes. *Upravlencheskiye nauki v sovremennom mire = Management Sciences in the Modern World*. 2018;1(1):263–265. (In Russ.).
7. Sharovatowa E. A. Relationship between internal control tools and management accounting. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 4: Estestvenno-matematicheskie i tekhnicheskie nauki =*

- Bulletin of the Adyghe State University. Series 4: Natural, Mathematical and Technical Sciences.* 2011;(2). URL: http://vestnik.adygnet.ru/files/2011.3/1300/sharovatova2011_3.pdf (accessed on 15.05.2020). (In Russ.).
8. Sheremet A. D., Kerimov V. E. Unique methods of management accounting: The Kaizen-costing model. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis.* 2018;(1):303–310. (In Russ.).
 9. Serebryakova T. Yu. Management analysis in the context of internal control. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting.* 2020;(6):627–642. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.6.627
 10. Luther R., Colwyn T. J., Saxl A. Experiencing change in German controlling: Management accounting in a globalizing world. London: CIMA Publishing; 2009. 128 p.
 11. Potekhina E. N. Development of managerial accounting in pharmacy organizations. *Ekonomicheskie nauki = Economic Sciences.* 2010;72(11):91–96. (In Russ.).
 12. Latysheva A. Yu., Romanenko A. V. Methodology of internal control of ancillary production units. *Vestnik VGU. Seriya: ekonomika i upravlenie = Bulletin of Voronezh State University. Series: Economics and Management.* 2016;(4):26–32. (In Russ.).
 13. Malmi T., Granlund M. In search of management accounting theory. *European Accounting Review.* 2009;3(18):597–620. DOI: 10.1080/09638180902863779
 14. Gatti M. The impact of management accounting research: An analysis of the past and a look at the future. *International Journal of Business and Management.* 2018;(13):47–60. DOI: 10.5539/ijbm.v13n5p47
 15. Efremova Yu. S. The concept of the effectiveness of risk-based internal control and methods for assessing it. *Bankovskoe delo = banking Industry.* 2019;(12):76–80. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Мария Арамовна Вахрушина — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
vakhrushina@mail.ru

Марина Андреевна Пруненко — аспирант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
prunenkomar@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Mariya A. Vakhrushina — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
vakhrushina@mail.ru

Marina A. Prunenکو — postgraduate student, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
prunenkomar@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 11.06.2020; после рецензирования 27.07.2020; принята к публикации 01.09.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 11.06.2020; revised on 27.07.2020 and accepted for publication on 01.09.2020. The authors read and approved the final version of the manuscript.