

## ОЦЕНКА КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В статье рассмотрены дискуссионные вопросы понятия и состава системы внутреннего контроля. Проанализированы содержание и сущность элементов: контрольная среда, информация и коммуникация, мониторинг. Предложено выделить в отдельную подсистему элемент системы внутреннего контроля «информация и коммуникация». Элемент системы внутреннего контроля «мониторинг» рассматривать как контрольные мероприятия. В статье предложены основные положения балльной оценки элемента системы внутреннего контроля «контрольная среда». Предложено оценку контрольной среды осуществлять с позиции адекватности и реального функционирования. Выделены шаги анкетирования и тестирования, наличия и содержания контрольной среды со стороны специалистов и руководства организации и со стороны аудитора.

*Ключевые слова:* контрольная среда, оценка, система внутреннего контроля, мониторинг, баллы.

G.V. Maksimova, K.A. Karetnikov, I.V. Fedorenko

## THE ASSESSMENT OF THE CONTROL ENVIRONMENT OF SYSTEM OF INTERNAL CONTROL

In article debatable questions of a concept and structure of system of internal control are considered. Contents and essence of elements are analysed: control environment, information and communication, monitoring. It is offered to allocate in a separate subsystem an element of system of internal control «information and communication». «Monitoring» to consider an element of system of internal control as control actions. In article basic provisions of mark assessment of an element of system of internal control «the control environment» are offered. It is offered to carry out assessment of the control environment from a position of adequacy and real functioning. Steps of questioning and testing, existence and maintenance of the control environment from experts are allocated and the management of the organization and from the auditor.

*Keywords:* control environment, assessment, system of internal control, monitoring, points.

В современном мире особое внимание уделяется контролю в системе управления, поскольку он, наряду с организацией, планированием, учетом, анализом, координацией, мотивацией и регулированием является одной из основных функций системы управления. Контрольная функция в управлении организацией реализуется с помощью системы внутреннего контроля. Разработка и совершенствование методик оценки функционирования систем внутреннего контроля в организациях является актуальной в течение многих лет. Разнообразие

применения действующих методов оценки систем внутреннего контроля является в настоящее время значительно противоречивым и дискуссионным. Между тем, информация о деятельности систем внутреннего контроля является достаточно значимой и важной для достижения управленческих целей организации. Оценка функционирования систем внутреннего контроля нужна внешним и внутренним пользователям информации.

В настоящее время проблема совершенствования методики оценки системы внутреннего контроля, с одной стороны, является чрезвычайно актуальной проблемой для управленческой деятельности, а, с другой стороны, достаточно узкой областью реализации контрольной функции организации. Такая важность выражается в том, что эффективность работы организации неразрывна связана с эффективностью системы внутреннего контроля, при этом для определения эффективности деятельности организации существует множество количественных и качественных показателей и методик, чего нельзя сказать применительно к системе внутреннего контроля.

В зарубежной практике имеется ряд базовых подходов к оценке системы внутреннего контроля. В соответствии со стандартом COSO в качестве критериев выделяют: соблюдение действующих законов и инструкций; достоверность публикуемой финансовой отчетности; анализ осуществленных операционных расходов [5].

В отечественной науке вопрос разработки методик оценки систем внутреннего контроля еще недостаточно разработан.

Одним из дискуссионных вопросов является дефинитивное описание понятия «системы внутреннего контроля», которая представляет собой базовую системную задачу, подлежащую решению в рамках научного исследования. Необходимость решения этой задачи обусловлена тем, что дефиниция ключевой категории определяет общие методические особенности контрольных действий, направленных на достоверное отражение фактов хозяйственной жизни и их последствий при принятии управленческих решений. Очевидно, что выбор оценки и определение области риска в производственной и финансово-хозяйственной деятельности зависят от экономической природы, полное и непротиворечивое описание которой позволяет реализовать один из важнейших принципов приоритета экономического содержания фактов хозяйственной жизни над юридической формой.

Проведенный анализ дефиниций используемого понятия, содержащихся в законодательных, нормативных и регулирующих документах, а также в научных трудах, позволил определить, что в научном сообществе и практической контрольной деятельности отсутствует достаточная систематизация теоретических основ внутреннего контроля, отсюда появляется неупорядоченность к определению содержания системы внутреннего контроля. Это связано прежде всего с резкой сменой парадигмы контроля. До экономической реформы главенствовал государственный, народный и внутрихозяйственный контроль. В период рыночных реформ в России возродился институт аудита, в котором стало уделяться особое внимание независимым и объективным гарантиям и консультациям, направлен-

ным на совершенствование финансово-хозяйственной деятельности и на подтверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций. Возникла диспропорция в научных исследованиях, посвященных организации и методике внешнего контроля, аспектам внутреннего контроля.

Анализ генезиса взаимосвязанных терминов «контроль», «внутренний финансовый контроль», «аудит» позволил присоединиться к мнению ряда экономистов о выделении трех направлений: кибернетическое, правовое и управленческое. Большинство авторов определяют систему внутреннего контроля, как совокупность процедур, мер, политик или рассматривают систему внутреннего контроля как процесс или деятельность. Однако направленность и акценты рассматриваются по-разному, но превалирует управленческий акцент в определении «система внутреннего контроля», связанный с достижением поставленных целей организации [1; 2; 5].

Недооценка контрольной функции в управлении организацией привела к ряду проблем, которые, во-первых, возникли в результате того, что в процессе аудита основная цель системы внутреннего контроля оценивалась по уровням обеспечения достоверности информации в сфере бухгалтерского учета и отчетности, но не отражала оценку существенного предназначения этой системы: обеспечение управления всесторонней контрольно-аналитической информацией о производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. Во-вторых, при аудите дается лишь оценка надежности, но не анализируется процесс формирования системы внутреннего контроля [5].

Следовательно, возникает необходимость в дополнении и уточнении определения «система внутреннего контроля», позволяющая расширить и конкретизировать сущность элементов в соответствии с динамично меняющимися запросами системы управления бизнесом. Расширение узкоцелевой направленности функционирования системы внутреннего контроля от подтверждения достоверности отчетности к оценке производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации позволит повысить значимость контрольной функции в управлении организации. Тогда «система внутреннего контроля» – совокупность контрольной среды, контрольных действий и оценка рисков, направленных на оценку всесторонней деятельности организации (производственной, финансово-хозяйственной), на оценку степени достижения целей организации, обеспечивающая эффективность управленческих решений, через выявление и анализ отклонений (рисков) с учетом информационных потребностей руководства и собственников.

На основе научного исследования различных аспектов функционирования системы внутреннего контроля в организации предлагается трехэлементная ее структура (контрольная среда, контрольные действия, оценка рисков). В статье проанализированы взаимосвязи каждого элемента системы внутреннего контроля. Рассматривая систему управления организации как совокупность подсистем функциональной деятельности, считаем, что элемент системы внутреннего контроля «информация и коммуникация» должен быть выделен в самостоятельную подсистему. Выделение указанной подсистемы основано на наличии у нее

необходимых системных признаков: цель, субъект, объект. Любая система требует, чтобы каждое положение рассматривалось в историческом плане; в связи с другими системами и в связи с конкретным опытом истории. Информация и коммуникация имеет конкретный исторический характер, она является исторически обособившейся функцией системы управления организацией, играет определенную роль в постоянном совершенствовании управления, повышая эффективность всех звеньев производственно-хозяйственной деятельности организации. Информации и коммуникации, включая систему бухгалтерского учета, присущи такие основные свойства системы, как наличие связей, в том числе обратных, делимость на части, наличие структуры, целенаправленность, свойство сохранения определенной устойчивости, в некоторых заданных пределах, при воздействии внешних факторов и многоаспектность. Информация и коммуникация – саморегулируемая подсистема в системе управления организацией, так как ей присущи управленческие процессы. Разделяя точки зрения В.Б. Ивашкевича и Т.Ю. Серебряковой, элемент «информация и коммуникация» системы внутреннего контроля является самостоятельной подсистемой в системе управления организацией и исключается из состава элементов системы внутреннего контроля [4; 7].

Анализ содержания элемента системы внутреннего контроля «мониторинг» позволил отметить, что он основан на осуществлении постоянного наблюдения за объектом контроля с целью оценки соответствия его состояния установленным требованиям, выявление причин выявленных отклонений. Выявление отклонений во многом реализуется через формы проведения контрольных мероприятий, к которым относятся инспекции, проверки, инвентаризации, ревизии и другие. Следовательно, в состав организационных форм контрольных мероприятий можно отнести и мониторинг. Мониторинг можно проводить с целью эффективности функционирования элементов и в целом системы внутреннего контроля.

Одним из достаточно актуальных вопросов является разработка методики оценки элементов системы внутреннего контроля [3].

В информации Минфина России ПЗ-11/2013 система внутреннего контроля включает пять элементов: контрольную среду, оценку рисков, средства контроля, информацию и коммуникацию, мониторинг [2]. Мы рассматриваем лишь три из них.

Наиболее емким элементом системы внутреннего контроля является контрольная среда, которая представляет собой основу для всех других компонентов системы внутреннего контроля [6]. Можно считать, что это исходное условие, задающее правила игры и определяющее возможность формирования системы внутреннего контроля организации.

Модель COSO рассматривает контрольную среду как набор стандартов, процессов и структур, которые обеспечивают основу для осуществления внутреннего контроля в организации. Совет директоров и высшее руководство устанавливают образец поведения относительно важности внутреннего контроля, включая ожидаемые стандарты поведения.

Особое внимание в содержании контрольной среды уделяется целостности и этическим ценностям организации; параметрам, позволяющим Совету директоров выполнять обязанности по надзору за управлением; организационной

структурой и распределением полномочий и ответственности; процессом привлечения профессиональных и компетентных лиц к управлению; разрабатывать действенные показатели, связанные с эффективностью, стимулированием и мотивацией в организации производственной и финансово-хозяйственной деятельности.

В процессе проверки аудиторы должны оценить согласно международному стандарту аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [1] была ли создана и поддерживается ли руководством надзорная функция, отвечающая за корпоративное управление, культуру этического поведения; обеспечивает ли контрольная среда надлежащую основу для исполнения других элементов системы внутреннего контроля или не оказывает ли контрольная среда негативного влияния на них.

Поскольку при оценке системы внутреннего контроля рассматривается очень широкий круг вопросов и существуют ресурсные ограничения, то целесообразно оценивать только те направления, которые оказывают значительное влияние на деятельность организации. Предлагается оценку контрольной среды начинать с опроса, проводимого с участием специалистов и руководства организации по выбранным приоритетным направлениям проверки. Затем следует определить адекватность и реальное функционирование составляющих контрольной среды с учетом результатов проведенных опросов.

Для опроса компетентных лиц и руководства разработано 42 вопроса, сгруппированных в 5 разделов «Этические ценности организации и профессионализм» (10 вопросов), «Участие собственника или его представителей» (6 вопросов), «Компетентность и стиль работы руководства» (11 вопросов), «Организационная структура и разграничение полномочий» (9 вопросов), «Кадровая политика и практика» (6 вопросов). На каждый вопрос предлагается четыре варианта ответов: в полной мере соответствует (1 балл), скорее соответствует (0,75 балла), скорее не соответствует (0,5 балла), в полной мере не соответствует (0,25 балла).

Таким образом, балльная оценка за ответы слагается следующим образом: от 10,5 балла (низшая оценка) до 42 баллов (высшая оценка), предлагаемая расценка по разделам следующая: «Этические ценности организации и профессионализм» от 2,5 до 10 баллов, «Участие собственника или его представителей» от 1,5 до 6 баллов, «Компетентность и стиль работы руководства» от 2,75 до 11 баллов, «Организационная структура и разграничение полномочий» от 2,25 до 9 баллов, «Кадровая политика и практика» от 1,5 до 6 баллов.

Обработка результатов оценки элемента «контрольной среды» системы внутреннего контроля включает следующие шаги:

- 1) суммирование баллов по каждому вопросу, направлению и варианту ответа;
- 2) определение в процентном соотношении количества баллов по каждому вопросу, направлению и варианту ответа;
- 3) расчет среднего значения данных показателей по группам исследования (по всей выборке, по каждому из элементов);
- 4) проведение анализа отклонений по всей выборке, по каждому из элементов.

Если выявленные отклонения больше 15 % от средних значений, то данные являются нетипичными и подлежат дополнительному анализу.

Если выявленные отклонения лежат в пределах 15 %, то это свидетельствует о том, что мнения сотрудников разных уровней о контрольной среде совпадают и отражают реальную действительность.

Таким образом, предложенная оценка контрольной среды, с одной стороны, основана на данных опроса руководства и ведущих специалистов организации, с другой стороны – тестировании со стороны аудитора. Это позволит сравнить полученные данные и более точно определить адекватное состояние контрольной среды организации действительному состоянию дел.

### **Список использованной литературы**

1. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 24.10.2016 г. № 192н. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207071](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207071).

2. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация Минфина России № ПЗ-11/2013. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407).

3. Газарян А.В. Аудиторская оценка и проверка системы внутреннего контроля / А.В. Газарян // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 1. – С. 68–70.

4. Ивашкевич В.Б. Аудит в системе внутреннего контроля / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 3. – С. 16–21.

5. Максимова Г.В. Организация и методика корпоративного внутреннего аудита / Г.В. Максимова, И.В. Новоселов. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. – 172 с.

6. Пасечник Е.В. Сравнительный анализ методик оценки системы внутреннего контроля в коммерческих банках России / Е.В. Пасечник // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. – 2012. – № 2 (30). – С. 68–70.

7. Серебрякова Т.Ю. Система внутреннего контроля в интерпретации стандартов аудита / Т.Ю. Серебрякова // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 1. – С. 13–17.

### **Информация об авторах**

*Максимова Галина Васильевна* – доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11; e-mail: [maksimovagv@bgu.ru](mailto:maksimovagv@bgu.ru).

*Каретников Кирилл Александрович* – аспирант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет,

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11; e-mail: finance@domas1.ru.

*Федоренко Илья Владимирович* – кандидат экономических наук, доцент, кафедры бухгалтерского учета, Сибирский государственный аэрокосмический университет, 660037, г. Красноярск, пр. им. газ. «Красноярский рабочий», 31; e-mail: fedorenko2@mail.ru.

### **Authors**

*Maksimova Galina V.* – Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk; e-mail: maksimovagv@bgu.ru.

*Karetnikov Kirill A.* – PhD Student, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk; e-mail: finance@domas1.ru.

*Fedorenko Ilya V.* – PhD in Economics, Associate Professor, Siberian State Aerospace University, 31, Krasnoyarsky Rabochoy Av., 660014, Krasnoyarsk; e-mail: fedorenko2@mail.ru.