

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ

CRITERIA FOR ASSESSING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM ORGANIZATION

E. Ozerova

Annotation

The article provides a research on the Components, Principles and Points of Focus as criteria for assessing the organization internal control system effectiveness and efficiency based on the evaluation algorithm and the system elements interaction scheme.

Keywords: COSO Framework, internal control system, components, principles, assessment.

Аннотация

В статье проведено исследование взаимодействия компонентов, принципов и пунктов (фокусов) особого внимания в качестве критериев для оценки результативности и эффективности системы внутреннего контроля организации на основе алгоритма оценки и схемы взаимодействия составляющих системы.

Ключевые слова:

Концепция COSO, система внутреннего контроля, компоненты, принципы, оценка.

Проблема оценки эффективности внутреннего контроля организации становится все более значимой в условиях сегодняшнего циклического кризиса и как следствие, тенденции к трансформации деятельности российских компаний в ответ на современные вызовы и угрозы. Использование подходов и принципов COSO в построении и функционировании эффективной системы контроля все большим количеством игроков на конкурентных рынках делает актуальной рассматриваемую проблему.

Оценка эффективности представляет научный и практический интерес, поскольку эффективная система внутр

енного контроля дает разумную уверенность в достижении целей и задач организации в области операционной деятельности, внутренней и внешней финансовой и нефинансовой отчетности, соответствия законодательным и нормативным требованиям.

В результате исследования высказана точка зрения автора о возможности адаптации системы внутреннего контроля (далее по тексту СВК) по Концепции COSO к условиям деятельности каждой организации и перспективах применения таких подходов к оценке СВК в российских компаниях.

В Кодексе корпоративного управления Российской Федерации сказано о том, что эффективно функционирующая система управления рисками и внутреннего кон

троля направлена "на обеспечение разумной уверенности в достижении поставленных перед обществом целей" [1] и подразумевает построение ее на операционном и организационном уровнях.

Вместе с тем, нормативно – правовые документы, дающие единое определение результативности и эффективности внутреннего контроля, а также регламентирующие методику оценки его эффективности в Российской Федерации отсутствуют.

Не дано четкого и конкретного определения результативности и эффективности функционирования системы внутреннего контроля и авторами Концепции COSO.

Вопросу выработки научных подходов к оценке результативности и эффективности внутреннего контроля уделяли внимание в своих работах российские ученые В.В. Бурцев, В.И. Горло, М.А. Назарова, В. Н. Дейнега, Т. Ю. Серебрякова.

Как совокупную "результативность отдельных элементов системы внутреннего контроля, полученную на основе эмпирических оценок и несложных расчетов" [2] определяет показатель результативности В. В. Бурцев.

В.И. Горло определяет результативность как разницу "между прогнозируемыми убытками до и после прогнозируемого воздействия системы внутреннего контроля... Эффективность системы внутреннего контроля опреде

ляется с помощью экономии потерь, возникающей в связи с функционированием системы контроля" [3].

В российском стандарте ГОСТ Р ISO 9000:2015 "Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь" эти термины, относящиеся к результатам формулируются следующим образом: "3.7.10 Эффективность – соотношение между достигнутым результатом и использованными ресурсами. 3.7.11 результативность – степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов" [4].

Мне ближе точка зрения Т. Ю. Серебряковой, которая считает "наиболее надежным способом определения эффективности контроля аналитические процедуры в виде тестирования по отдельным вопросам построения аналитических обзоров специальных показателей, характеризующих эффективность внутреннего контроля" [5].

Такой подход к оценке эффективности контроля близок к позиции, сформулированной в Концепции COSO, согласно которой систематически проводимая оценка результативности и эффективности системы контроля, основанная на требованиях и правилах, установленных в ней, является неотъемлемой частью процесса внутреннего контроля организации.

Построенная на основе Концепции COSO система контроля снижает до приемлемого уровня риск не достижения целей и задач организации, а ее оценка позволяет составить мнение руководства о том, существуют ли и применяются ли каждый из пяти компонентов и семнадцати принципов системы, а также подтверждает взаимодействие пяти компонентов между собой на всесторонней основе.

Воспользуемся в качестве основы для документирования оценки результативности и эффективности системы внутреннего контроля шаблонами (templates) COSO, которые содержат оценку по принципам (Principle Evaluation), по компонентам (Component Evaluation), сводный обзор недостатков (Summary of Deficiencies) и

общую оценку системы внутреннего контроля (Overall Assessment of a System of Internal Control).

Заложенный в COSO алгоритм оценки системы внутреннего контроля посредством составления отчета на основе шаблонов (Ш. №1–4) может быть отображен в виде схемы на рис. 1:

В процессе оценки системы контроля по принципам рассматриваются меры по контролю, влияющие непосредственно на принцип, а также подводятся итоги по анализу со стороны руководства о том, каждый ли компонент и соответствующий ему принцип существует и применяется. При этом несоответствия внутреннего контроля выявляются одновременно с определением первоначальной степени серьезности такого несоответствия.

На следующем этапе оценки СВК по компонентам кратко формулируется решение руководства о том, существует ли и применяется ли каждый компонент и соответствующие ему принципы. Здесь же рассматривается консолидация результатов оценок принципов и компонентов и на этой основе производится переоценка степени существенности несоответствий внутреннего контроля, учитывая, влияют ли мероприятия по контролю на другие принципы внутри компонента и между ними, компенсируя несоответствие.

Дальнейший этап процесса оценки – общая оценка результативности и эффективности внутреннего контроля, которая включает в себя рассмотрение консолидации результатов оценок компонентов и суждение о том, взаимодействуют ли компоненты на всесторонней основе, а также отвечает на вопрос: складываются ли несоответствия (deficiencies) внутреннего контроля в значительное несоответствие (major deficiency).

Далее все установленные несоответствия системы внутреннего контроля обобщаются и анализируются надлежащим образом в четвертом шаблоне.

Шаблоны не отражают ни выбор руководства и при-

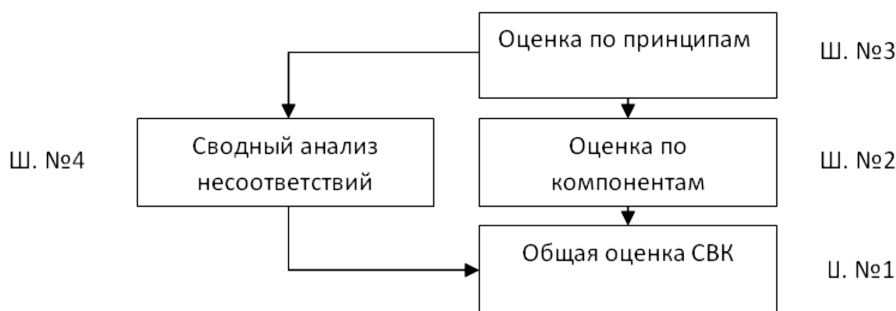


Рисунок 1. Схема оценки системы внутреннего контроля
 где: Ш. 1 - это Общая оценка СВК (шаблон), Ш. 2 - это Оценка по компонентам
 Ш. 3 - это Оценка по принципам, Ш. 4 - это Сводный анализ несоответствий

менение мер по контролю с целью оказания влияния на принципы, ни определение области, природы, сроков и степени оценки таких мер контроля, встроенных в компоненты.

Эти отчеты предназначены только для представления итоговых результатов оценки. Они не являются неотъемлемой частью Концепции и не могут рассматривать все вопросы, которые необходимо учесть при оценке системы внутреннего контроля.

Такая форма представления информации также не отражает предпочтительный метод проведения и документирования оценки.

Цель шаблонов ограничена отражением одного из возможных процессов оценки, основанного на требованиях к эффективному внутреннему контролю.

Повысить качество оценки поможет более четкое представление о механизмах взаимодействия составляющих элементов системы.

Наглядное представление о взаимосвязях компонентов и принципов в качестве критериев оценки системы дает схема их взаимодействия на рис. 2, которую мы рассмотрим далее,

где:

СВК – система внутреннего контроля организации

КС – Контрольная среда организации

ОР – Оценка рисков организации

КП – Контрольные процедуры

ИиК – Информация и коммуникация

М – Мониторинг

П 1-17 Принципы с 1 по 17

ПОВ 1-77 – особые характеристики принципов, называемые пункты особого внимания (Points of Focus) с 1 по 77

Ш 1-4 Шаблоны оценки СВК с первого по четвертый

Н – Несоответствия

Схема показывает, что каждый из пяти интегрированных компонентов системы выстроен, функционирует и оценивается на основе своих, определенных принципов, представляющих фундаментальные основы, связанные с каждым из компонентов.

Например, компонент "Контрольная среда" поддерживают первые пять из существующих семнадцати принципов, компонент "Оценка рисков" – следующие четыре и так далее.

Для более полного представления о характере взаимодействия компонентов и принципов, рассмотрим подробно оценку компонента "Контрольная среда" на основе поддерживающих и представляющие основу для оценки его результативности и эффективности принципов первого, второго, третьего, четвертого и пятого.

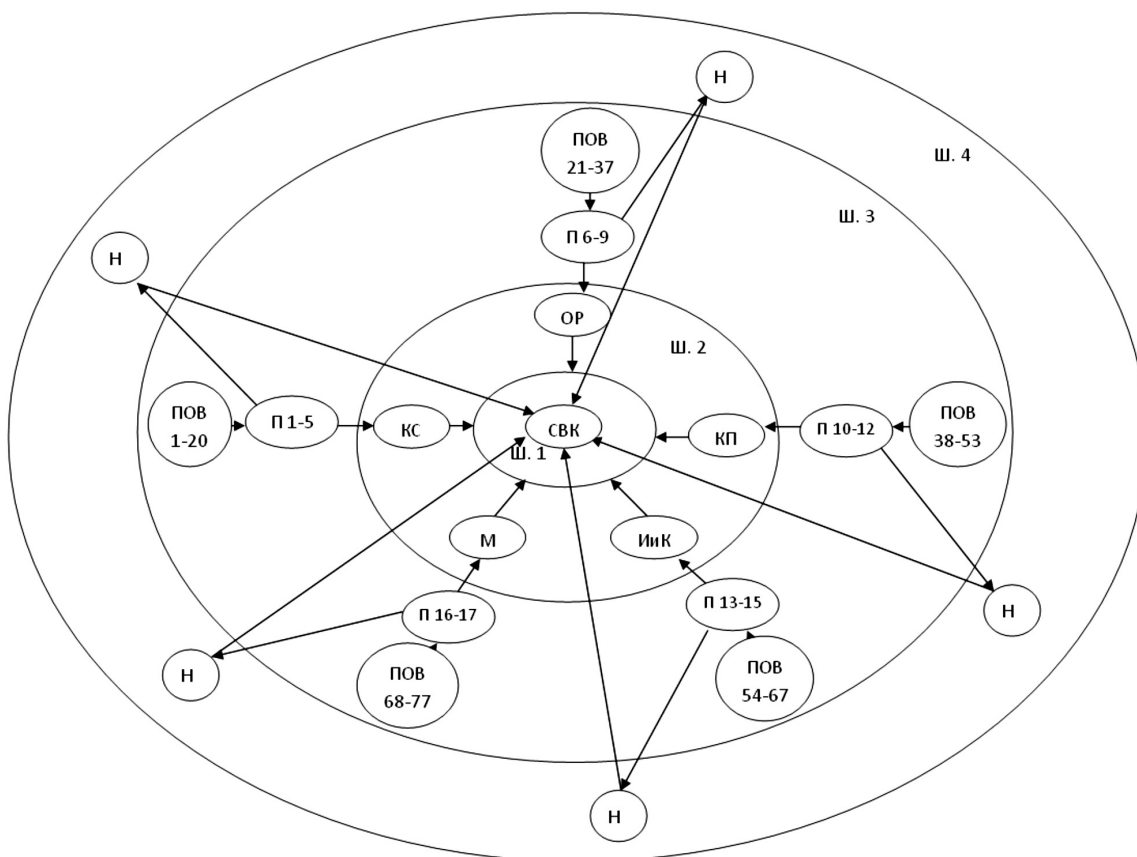


Рисунок 2 Схема взаимодействия компонентов, принципов и пунктов особого внимания в качестве критериев оценки системы внутреннего контроля организации.

ПРИНЦИП 1 – Организация демонстрирует приверженность принципам честности и этическим нормам.

ПРИНЦИП 2 – Совет директоров демонстрирует независимость от руководства и осуществляет надзор за функционированием и развитием системы внутреннего контроля

ПРИНЦИП 3 – Руководство, под надзором Совета директоров, устанавливает структуру, порядок подчиненности, а также соответствующие полномочия и ответственность в достижении целей и задач.

ПРИНЦИП 4 – Организация демонстрирует готовность привлекать, развивать и сохранять компетентных специалистов сообразно целям и задачам.

ПРИНЦИП 5 – Организация возлагает ответственность на сотрудников за выполнение их обязанностей по внутреннему контролю в достижении целей и задач.

В случае если каждый из пяти названных выше принципов существует, применяется и взаимодействует с другими на всесторонней основе, это означает, что существует и применяется в целом компонент "Контрольная среда".

Напротив, если имеет место наличие несоответствия внутреннего контроля относительно любого из этих принципов и степень несоответствия носит серьезный характер, это оказывает существенное негативное влияние на оценку результативности и эффективности системы внутреннего контроля организации.

В свою очередь, критерием для формирования решения руководства о том, существует ли и применяется ли соответствующий принцип, служат важные характеристики принципов, именуемые Points of Focus, что в переводе на русский означает пункты (фокусы) особого внимания.

Терминология в отношении характеристик принципов в русском языке пока не устоялась, поэтому для целей нашей статьи этот критерий оценки будем именовать кратко ПОВ.

В качестве примера рассмотрим оценку первого принципа компонента "Контрольная среда", демонстрирующего приверженность организации честности и этическим нормам.

В этом случае COSO рекомендует особое внимание обращать на четыре основных ПОВа:

- ◆ подачу примера сверху – показ Советом дирек-

торов и руководством на всех уровнях организации важности честности и этических ценностей для поддержания функционирования системы внутреннего контроля;

- ◆ установку правил поведения – ожидания Совета директоров и высшего руководства касательно честности и этических норм определены в "Правилах поведения" организации. Эти правила усвоены на всех уровнях организации, а также сторонними поставщиками услуг и партнерами;

- ◆ оценку соблюдения правил поведения – внедрение процессов оценки соблюдения сотрудниками и структурными подразделениями (службами, отделами, цехами) ожидаемых норм поведения структурной единицы (организации);

- ◆ своевременное рассмотрение отклонений – своевременное определение и последовательное устранение отклонения от ожидаемых норм поведения структурной единицы (организации).

Далее, таким же образом, следует оценить оставшиеся четыре принципа из пяти, поддерживающих этот компонент на основе присущих им шестнадцати ПОВов.

В случае если каждый из двадцати пунктов особого внимания, по которым оцениваются первые пять принципов, формирующих компонент "Контрольная среда" существует, применяется и взаимодействует с другими на всесторонней основе, это означает, что существует и применяется в целом компонент "Контрольная среда".

Этот же подход к оценке и последовательность ее проведения используется и в отношении всех остальных компонентов и принципов системы внутреннего контроля.

Все сказанное выше позволяет сделать вывод о том, что при разработке качественной модели внутреннего контроля необходимо учитывать, что процесс оценки такой системы строится на определенных правилах, подходах, критериях и имеет строго регламентированную последовательность действий (алгоритм).

В свою очередь, высокая степень проработанности методологии оценки внутреннего контроля на основе Концепции COSO свидетельствует об универсальности такой методологии, возможности адаптации системы под среду каждой организации и перспективах применения таких подходов к оценке результативности и эффектив-

ЛИТЕРАТУРА

1. Вестник Банка России. М.: Прайм, 2014. №40 (1518). 47 с.
2. В.В. Бурцев. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. Менеджмент в России и за рубежом. М.: Финпресс, 2002. №4. 38–50 с.
3. Горло В.И. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля. Экономический анализ: теория и практика. М.: Финансы и кредит, 2007. №4, 58 с.
4. ГОСТ Р ИСО 9000:2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь. М.: Стандартинформ, 2015. 46–47 с.
5. Серебрякова Т.Ю. К вопросу об оценке эффективности внутреннего контроля потребительского общества. Современные проблемы науки и образования. М.: Академия естествознания, 2013. №5, 453 с.