

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(ФГБОУ ВО «ВГУ»)

На правах рукописи

Панкратова Марина Владиславовна

**РАЗВИТИЕ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА
К ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ
ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КОРПОРАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор
Ендовицкий Дмитрий Александрович

Воронеж – 2020

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Введение..... | 3 |
| Глава 1. Сущность и современные факторы развития интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации | 12 |
| 1.1. Понятие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации..... | 12 |
| 1.2. Влияние изменения целей коммерческой корпорации на ее внутренний контроль..... | 27 |
| 1.3. Обзор руководств по внутреннему контролю и направления их совершенствования..... | 42 |
| Глава 2. Развитие теоретических основ интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни коммерческой корпорации..... | 58 |
| 2.1. Цель, предмет и принципы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации..... | 58 |
| 2.2. Среда, элементы и оценка процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации | 73 |
| 2.3. Виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации..... | 88 |
| Глава 3. Организационно-методическое обеспечение применения интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации..... | 96 |
| 3.1. Анализ и оценка распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации..... | 96 |
| 3.2. Формирование учетной политики корпорации с применением интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни..... | 108 |
| 3.3. Методическая поддержка организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации со стороны регулятора..... | 116 |
| Заключение..... | 122 |
| Список литературы..... | 132 |
| Приложения..... | 155 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Индустриальный этап развития общества стал периодом доминирования крупных корпораций в решении многих экономических и политических вопросов. Результаты их вмешательства не всегда отвечали общественным интересам. Осознание того, что одними внешними мерами невозможно обеспечить активное участие бизнеса в социальных проектах, окончательно сформировалось в последней трети XX в. Возникла необходимость создания концепции внутреннего контроля корпораций, отвечающей не только их целям, но и целям их стейкхолдеров. Последующие экономические кризисы придают новые импульсы исследованиям в этой области.

Вступлением в силу Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономическим субъектам, ведущим бухгалтерский учет, была официально вменена обязанность осуществления внутреннего контроля фактов их хозяйственной жизни. Минфин России рекомендовал организациям, не относящимся к государственному сектору, использовать для этого руководство Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO), созданное в 1992 г. и уточненное в 2013 г. Прошедшие с тех пор годы изменили баланс сил в обществе, теперь корпорации испытывают все большее влияние социальной среды, что привело к необходимости изменения стратегий их поведения и внутреннего контроля: теперь в них должно четко прослеживаться социально-экологическое направление деятельности.

В современной науке и практике наиболее эффективным считается риск-ориентированный внутренний контроль на основе интегрированного подхода. Он предполагает: а) акцент контроля на рискованных областях деятельности экономического субъекта; б) обусловленность контроля целями организации; в) внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы; г) согласованное функционирование всех компонентов контроля. В целом этот подход не утратил своей актуальности. Но традиционно в руководствах по внутреннему контролю цели корпорации представляются в экономическом аспекте. Современ-

ный внутренний контроль корпорации должен быть ориентирован не только на ее бизнес-цели, но и социально-экологическую деятельность.

Еще одна проблема теории и организации контроля заключается в том, что зарубежные руководства по внутреннему контролю, как правило, представляют собой небольшое количество кратко сформулированных правил с пояснениями (например, COSO и его производные, Двадцать критериев контроля Канадского института сертифицированных бухгалтеров и др.). С одной стороны, это облегчает их применение. С другой – страдает системность представления о внутреннем контроле.

Советские традиции развития теории и методики внутрихозяйственного контроля, в которых было принято определять его цель, предлагать организационное и информационно-методическое обеспечение, позволяли создать целостную картину системы контроля. Последние отечественные научные разработки в этой области, созданные с учетом современных реалий, в основном посвящены отдельным практическим аспектам применения руководства COSO образца 2013 г.

Таким образом, к перспективным направлениям развития интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций относятся актуализация его теоретических основ с учетом особенностей роли корпорации в современной экономике на основе принципов системности и комплексности (включая определение понятия, цели, принципов, представление о содержании и среде процесса контроля); разработка организационного и информационно-методического обеспечения их использования на практике.

Степень разработанности проблемы. Среди отечественных ученых вопросам развития теории внутреннего контроля организаций посвятили свои труды И. А. Белобжецкий, Н. Д. Бровкина, И. Ф. Ветрова, Ю. А. Данилевский, А. Л. Звездин, Т. В. Каковкина, Е. С. Колесов, П. М. Лансков, М. В. Мельник, Л. С. Пантелеев, Р. В. Пашков, Т. А. Пожидаева, Л. М. Рабинер, С. М. Резниченко, М. Ф. Сафонова, И. А. Слабинская, Л. В. Сотникова, Ю. А. Ткаченко, О. И. Швырева и многие другие.

За рубежом выразителем одного из наиболее авторитетных мнений в этой сфере уже более двадцати лет является COSO. Вопросам организации внутреннего контроля корпораций посвящены исследования Института внутренних аудиторов (IIA), Европейской конфедерации институтов внутреннего аудита (ЕСПА), Базельского комитета по банковскому надзору (BCBS), Ассоциации аудита и контроля информационных систем (ISACA), финансовых регуляторов разных стран, представителей крупнейших аудиторско-консалтинговых фирм KPMG, PwC, Deloitte, Ernst & Young, и академических кругов (Н. Апостолоу, С. Бричу, У. Э. Деминга, С. Домнишору, М. Кертис, Д. Л. Крамбли, В. Лакиса, М. Ламбовска, Дж. Сьюварда, Дж. Уэлша, Л. Фрейзера и других).

Акцент на интегрированный подход к внутреннему контролю в своих работах сделали В. Н. Дейнега, Е. В. Зенькович, О. А. Ларионова, Т. А. Мартынова, Е. В. Мишина, Д. Л. Савенков, Л. Д. Савенков, В. В. Ярлова, а также Р. Э. Джейкоб, М. Рийя, Ф. Э. Рубино, С. М. Эль-Газзар, А. А. Эттиш и другие.

Организации внутреннего контроля корпораций, активно участвующих в решении социально-экологических проблем, до сегодняшнего дня уделялось недостаточно внимания в опубликованных научных трудах. Комплексный подход к такому контролю представлен в работах А. Е. Гринько. Внутренний контроль подготовки бухгалтерской отчетности, раскрывающей экономическую и социально-экологическую деятельность организаций, освещен в работах Е. С. Колесова. Результаты эмпирического исследования оценки руководством российских корпораций необходимости организации внутреннего контроля их социальной деятельности опубликованы К. Ю. Белоусовым.

Несмотря на ведущиеся научные исследования, дискуссионными остаются вопросы определения понятия внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономических субъектов, его цели в современных реалиях, эффективной организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций на основе интегрированного подхода, использования такого внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета, анализа и оценки его организации аудиторами и многие другие.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода, использование которых позволит повысить качество информационных ресурсов, необходимых для функционирования корпораций в условиях расширения их социально-экологических обязательств.

Для достижения этой цели необходимо решить следующие задачи:

– сформулировать определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, реализуемого на основе интегрированного подхода, уточнить его цель, предмет, общие принципы, виды, содержание процесса с учетом усиления роли современных корпораций в решении социально-экологических задач;

– определить объект внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, показав и обосновав отличия между множествами всех фактов хозяйственной жизни экономического субъекта и фактами, являющимися объектами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– разработать предложения по организации и регулированию процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в условиях расширения социально-экологической деятельности корпораций; предложить действенный способ внедрения этих разработок в практику российских корпораций;

– обосновать организационно-методические рекомендации по анализу и оценке распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях для их внешних и внутренних аудиторов, специальных подразделений внутреннего контроля;

– выделить области применения интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете корпораций, разработать рекомендации по формированию положений учетной политики с использованием такого внутреннего контроля.

Область исследования. Исследование проведено в соответствии с пп. 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, по-

студенты и правила аудита, контроля и ревизии», 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта научных специальностей ВАК при Минобрнауки России.

Диссертационная работа выполнена в рамках научного направления исследований ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью и корпоративными отношениями хозяйствующих субъектов».

Предмет исследования – теоретические и организационно-методические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни коммерческих корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода.

Объектами исследования выступили коммерческие корпорации, реализующие концепцию устойчивого развития: ПАО «НК «Роснефть», ОАО «Газпром», ПАО АФК «Система», ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «ГМК «Норильский никель», ОАО «РЖД», ПАО «БАНК «УРАЛСИБ», ОСаО «РЕСО-Гарантия», ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез» и другие. Их материалы сформировали эмпирическую основу выполнения диссертационной работы. Тестирование применения и внедрение полученных результатов проводилось в ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез», ООО «Евро-Лайн», ООО «Компания Технопарк-В».

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составили концепции постиндустриального общества, устойчивого развития, корпоративной социальной ответственности, стейкхолдеров, риск-ориентированного контроля, разумной уверенности, существенности в учете и контроле, административная доктрина А. Файоля, другие разработки отечественных и зарубежных исследователей в области экономической теории, внутреннего контроля, бухгалтерского учета, аудита. Результаты диссертационного исследования получены с использованием анализа, синтеза,

индукции, дедукции, моделирования, исторического, логического подходов, классификации и других.

Информационная основа проведения диссертационного исследования включает нормативные правовые акты, действующие в Российской Федерации и других юрисдикциях, труды отечественных и зарубежных ученых в области внутреннего контроля, информационные материалы ООН, Римского клуба, Всемирного банка, Института финансовой стабильности (FSI), ILOSTAT, Международной федерации робототехники (IFR), COSO, Всемирного делового совета по устойчивому развитию (WBCSD), ИА, Федерации европейских ассоциаций риск-менеджеров (FERMA), ЕСИА, BCBS, ISACA, RobecoSAM, Совета по финансовой отчетности (Великобритания, FRC), Управления по финансовым рынкам Франции (AMF), Канадского института сертифицированных бухгалтеров (CPA Canada), Минфина России, Росстата, Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», Президиума Совета при Президенте Российской Федерации по модернизации экономики и инновационному развитию России, Аналитического центра при Правительстве Российской Федерации, Российского союза промышленников и предпринимателей, Ассоциации «Национальная сеть Глобального договора», Правительства Воронежской области, организаций - объектов исследования, другие источники.

Научная новизна исследования состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни коммерческих корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода, которые направлены на повышение качества информационного обеспечения управления корпорациями в условиях активизации их участия в решении социально-экологических проблем и имеют существенное значение для теории и практики финансово-хозяйственного контроля.

Получены следующие основные результаты, выносимые на защиту:

– сформулированы теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, включающие разработанное его опреде-

ление как инструмента оценки соответствия фактов хозяйственной жизни корпораций критериям достижения их экономических и социально-экологических целей; конкретизированные элементы системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций (его цель, объект, предмет, субъекты, среда осуществления), развивающие представление об интегрированном подходе к внутреннему контролю в условиях расширения социально-экологических обязательств корпораций;

– выделены виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации в зависимости от отношения субъектов контроля к его объектам (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль, общий контроль достижения целей), применение которых служит основой для реализации интегрированного подхода к внутреннему контролю при построении системы рационального распределения контрольных полномочий и ответственности на всех внутриорганизационных уровнях;

– предложен проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» как официальных рекомендаций, необходимых в качестве основы создания корпоративных стандартов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода;

– обоснованы методические рекомендации по анализу и оценке распределения полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях, адресованные подразделениям внутреннего контроля, внутренним и внешним аудиторам, включающие цель, задачи, информационно-методическое обеспечение анализа и оценки. Их использование позволит совету директоров и руководству корпорации повысить качество информационной базы принятия обоснованных решений в области внутреннего контроля, а внешним аудиторам – достичь понимания его организации, чтобы оценить риски существенного искажения финансовой отчетности аудируемого лица;

– разработаны предложения по формированию положений учетной политики корпорации с использованием интегрированного подхода к внутреннему

контролю фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете: разграничению полномочий по контролю учетного процесса между субъектами, ответственными за самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль, позволяющему снизить вероятность дублирования контрольных функций и повысить качество результатов внутреннего контроля; установлению периодичности проведения процедур контроля фактического наличия и состояния активов в зависимости от их влияния на достижение экономических и социально-экологических целей корпорации, способствующему соблюдению корпорациями требований нормативных правовых актов и рациональному использованию ресурсов во внутреннем контроле.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в пригодности разработанных теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни для использования коммерческими корпорациями любых отраслей и с разными масштабами деятельности, их аудиторами как критериев оценки внутреннего контроля; возможности применения разработанного информационного сообщения Минфина России в качестве базового положения для разработки внутренних стандартов контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях, а также стимула для дальнейшего развития его организационно-методических положений; целесообразности использования материалов диссертации для формирования учебно-методического обеспечения преподавания дисциплин контрольной направленности в вузах, учебно-методических центрах.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования обсуждались на международных научно-практических конференциях и форумах, ежегодных научных сессиях аспирантов и соискателей Воронежского государственного университета. Материалы диссертационной работы используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании учебных дисциплин «Основы финансового контроля», «Внутрихозяйственный контроль», «Основы аудита», «Аудит».

Разработанные теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни приняты за основу формирования положения о внутреннем контроле в ООО «Евро-Лайн». Матрица организации внутреннего контроля принята к использованию в ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез». Рекомендации по формированию учетной политики с применением интегрированного подхода к внутреннему контролю приняты к внедрению в ООО «Компания Технопарк-В».

Публикации. Основные результаты исследования нашли отражение в девяти опубликованных научных работах общим объемом 4,97 п.л., в том числе четырех научных работах общим объемом 3,86 п.л. в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

Структура работы. Рукопись диссертации состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 204 позиции, и восьми приложений. Ее текст изложен на 185 страницах, он содержит 17 таблиц и 40 рисунков.

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И СОВРЕМЕННЫЕ ФАКТОРЫ РАЗВИТИЯ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА К ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КОРПОРАЦИИ

1.1. Понятие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации

В статье 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон «О бухгалтерском учете») указано: «1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» [7]. Рассмотрим элементы, составляющие это законодательное предписание:

- 1) экономический субъект;
- 2) внутренний контроль;
- 3) факты хозяйственной жизни.

1. Экономический субъект. В указанном выше Федеральном законе термин «экономические субъекты» означает следующее (рис. 1.1).

| | |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Экономические субъекты | <p>Коммерческие и некоммерческие организации, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, Центральный банк Российской Федерации, индивидуальные предприниматели, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы, другие лица, занимающиеся частной практикой, находящиеся на территории Российской Федерации структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с иностранным законодательством, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации</p> |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Рис. 1.1. Использование термина «экономические субъекты»
в Федеральном законе «О бухгалтерском учете»

Этим определением законодательно установлен круг лиц, на которых возложена обязанность организации и осуществления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни.

2. Внутренний контроль. Определения *контроля* в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» нет. Министерство финансов Российской Федерации в информации № ПЗ-11/2013 [126] для построения системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни рекомендует организациям, не относящимся к государственному сектору, использовать модель Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO, США), созданную в 1992 г. и уточненную в 2013 г., получившую название COSO's Internal Control – Integrated Framework (COSO IC – IF, интегрированная модель внутреннего контроля COSO [180]). Эта же модель рекомендована Фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ») [144] и обязательна для внедрения налогоплательщиками, прибегающими к налоговому мониторингу¹.

В руководстве COSO IC – IF внутренний контроль определен следующим образом (рис.1.2).



Рис. 1.2. Определение внутреннего контроля COSO [180]

Это определение не дает представления о сущности контроля, оно может быть отнесено ко всей процессу управления организацией и даже всей ее деятельности.

¹ В соответствии с пунктом 7 статьи 105.26 Налогового кодекса Российской Федерации [5], приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля» [20].

Контроль традиционно рассматривается как составляющая управления, начиная с труда «Общее и промышленное управление» (Administration Industrielle et Général, 1916) одного из основоположников теории менеджмента А. Файоля (Henri Fayol) [46]. По мнению А. Файоля, контролировать означает заботиться о том, чтобы все совершалось согласно установленных правил и отданных распоряжений [46, с. 12]. Как отметил И. А. Белобжецкий, «контроль выступает как кульминационный пункт управленческого цикла на той его стадии, когда фактические результаты воздействий на управляемый объект сопоставляются с требованиями принятых решений»² [26, с. 7].

В Философском энциклопедическом словаре приводится следующее определение контроля в социальной системе, к которым, в частности, относится организация: это совокупность происходящих в ней процессов, посредством которых обеспечивается следование определенным «образцам» деятельности, а также соблюдение ограничений в поведении, нарушение которых отрицательно сказывается на функционировании системы [50, с. 639]. Эта дефиниция тоже основана на подходе А. Файоля [48, с. 12].

В целом соглашаясь с этими примерами определения контроля как элемента управления, подчеркнем: по нашему мнению, контроль не является инструментом прямого управленческого воздействия на управляемый объект, как это можно вывести из этих определений. Во внешнем контроле существует подобная практика: например, в Российской Федерации органы налогового контроля имеют полномочия по применению санкций в отношении контролируемых субъектов, нарушивших соответствующее законодательство³. В процессе внутреннего контроля сопоставляются фактические (планируемые, прогнозируемые) параметры объекта с целевыми. Принятие управленческих решений по результатам

² Данный тезис относится к последующему контролю. Но на тех же основаниях к элементам процесса управления можно отнести и предварительный, и текущий контроль.

³ В целом в мировой практике сложились две основные модели финансового контроля: англосаксонская и французская. В рамках первой контролирующие органы осуществляют различные виды контроля и подготавливают отчеты, а применение санкций не является их прерогативой. Французская модель предполагает наделение контролеров санкционными полномочиями.

контроля для устранения нежелательных девиаций лежит за его рамками, но основывается на его результатах. Не все исследователи судят аналогично: например, Т. А. Пожидаева рассматривает обоснование и принятие управленческих решений как элемент алгоритма внутривозвратного (финансового) контроля [43, с. 57].

Во многих крупных компаниях создаются подразделения внутреннего контроля, и порой внутренний контроль отождествляется исключительно с их работой. Однако основные функции таких подразделений – методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля в компании, координация контрольной деятельности ее подразделений. Следовательно, такое отождествление слишком упрощает представление о внутреннем контроле.

В бухгалтерском учете контроль означает возможность влиять на его объект. Так, в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) контроль предполагает несение рисков, связанных с объектом контроля, и наличие возможности оказывать на него влияние для получения доходов (пп. 5 – 9, Приложение А к МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»). В Положении по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) контролировать организацию означает иметь возможность определять решения, принимаемые этой организацией, с целью получения экономической выгоды от деятельности последней (п. 7).

Таким образом, ни теория управления, ни теория бухгалтерского учета не дают четкого ответа на вопрос о том, что такое контроль фактов хозяйственной жизни. В управлении принято определять контроль слишком широко (так, что это определение может относиться ко всему процессу управления). В теории и практике бухгалтерского учета контроль определенного объекта означает принятие рисков от объекта контроля и возможность оказывать на него решающее влияние.

Процесс управления предполагает постоянную оценку деятельности компании, среды ее ведения на предмет соответствия целям компании. Если деятельность подконтрольна (управляема), то среда не всегда. Тем не менее, не

оценивать параметры среды, на которые нет возможности повлиять, означает упускать возможность адаптировать деятельность организации под ее изменения. Мы не видим практического смысла делить такую оценку на оценку подконтрольных объектов (контроль в бухгалтерском понимании) и оценку неподконтрольных объектов. Оба аспекта одинаково важны для управления. По нашему суждению, отличительная черта контроля в целях управления – это не возможность влиять на объекты контроля, а возможность на основе их оценки влиять на деятельность экономического субъекта и среду ее ведения.

В отношении этих рассуждений закономерен вопрос о соотношении контроля и экономического анализа. В рамках анализа хозяйственной деятельности (микроэкономического анализа) изучается деятельность отдельных экономических субъектов. По нашему мнению, анализ хозяйственной деятельности – один из инструментов внутреннего контроля, к широкому ряду которых относятся и множество фактических методов (наблюдение, ограничение доступа к разным компонентам информационной системы и другие).

Полагаем, что *контроль фактов хозяйственной жизни* представляет собой наблюдение за ними и оценку их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам (рис. 1.3; ФХЖ – факты хозяйственной жизни).



Рис. 1.3. Сущность контроля фактов хозяйственной жизни

Кратко отличия управленческого, бухгалтерского и авторского подходов к определению контроля показаны на рис. 1.4.

| Подход | Определение | Комментарий |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Управленческий | COSO: процесс, реализуемый советом директоров, руководством и другим персоналом, направленный на получение разумной уверенности в том, что достигаются цели организации: эффективность деятельности, достоверность, своевременность отчетности, соблюдение требований | Определение может относиться ко всему процессу управления, оно не дает представления о сущности контроля |
| 2. Бухгалтерский | МСФО (IFRS) 10: контроль предполагает несение рисков, связанных с объектом контроля, и наличие возможности влиять на него для получения доходов | Контроль определяется возможностью влияния на его объекты; упускается необходимость наблюдения за неуправляемыми ФХЖ |
| 3. Авторский | Наблюдение за ФХЖ и оценка их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам | Контроль направлен на управляемые и неуправляемые ФХЖ. По его итогам оказывается управленческое воздействие на деятельность организации и, возможно, ее среду |

Рис. 1.4. Сравнение подходов к определению контроля

Внутренним является контроль, который организован и осуществляется экономическим субъектом в отношении своей хозяйственной жизни и среды ее ведения (в той части, в которой на нее может быть оказано управленческое воздействие). При этом в разрешенных нормативными правовыми актами случаях допустимы аутсорсинг и косорсинг различных компонентов внутреннего контроля.

3. Факты хозяйственной жизни. Специфика внутреннего контроля, предписанного экономическим субъектам Федеральным законом «О бухгалтерском учете», вытекает из его объектов – фактов хозяйственной жизни (рис. 1.5).

| | |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Факт хозяйственной жизни | Сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовых результатов его деятельности и (или) движение денежных средств |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Рис. 1.5. Определение факта хозяйственной жизни в Федеральном законе «О бухгалтерском учете»

Аналогично в контекстной форме факты хозяйственной жизни определены в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО): это события и операции, влияющие на финансовое положение и результаты деятельности организации.

Термин «хозяйственная жизнь» имеет давнее хождение применительно к разным субъектам, но не имеет общепринятого определения⁴. На наш взгляд, *хозяйственная жизнь экономического субъекта* включает его деятельность и среду ее ведения. Факты хозяйственной жизни – элементы деятельности экономического субъекта и среды ее ведения.

Я. В. Соколов выделил три группы фактов хозяйственной жизни: состояния, действия и события [45, с. 12]. Действия целенаправленны. События не зависят от воли субъекта. Действия и события могут учитываться / контролироваться непосредственно и через отражающие их состояния. Бездействие учитывается и контролируется через состояния. Состояния являются следствием действий (бездействия) и событий и являются скорее служебной учетно-контрольной категорией; если бездействие на практике может быть стратегией, то отсутствие событий – ситуация из разряда маловероятных. Таким образом, основные *факты хозяйственной жизни* – это действия и события, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое состояние экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности и (или) движение денежных средств (рис. 1.6).

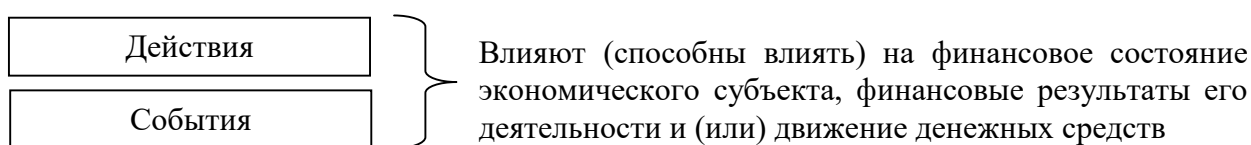
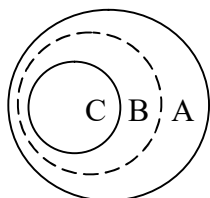


Рис. 1.6. Основные факты хозяйственной жизни экономического субъекта

⁴ Например, см. Н. Ф. Денисюк «Хозяйственная жизнь России. Экономическая география России», Петроград, 1916 г. [32].

До сих пор термин «факты хозяйственной жизни» в нормативных правовых актах, информационных материалах Минфина России, научных трудах использовался без разделения применительно к бухгалтерскому учету и внутреннему контролю. Но это не тождественные множества (рис. 1.7).



- А – все ФХЖ;
- В – ФХЖ - объекты внутреннего контроля;
- С – ФХЖ - объекты бухгалтерского учета

Рис. 1.7. Множества фактов хозяйственной жизни экономического субъекта

На отличия множеств всех фактов хозяйственной жизни экономического субъекта и фактов хозяйственной жизни - объектов бухгалтерского учета изначально указывали авторы этого термина – Я. В. Соколов и В. Ф. Палий, эта разница подчеркивается в трудах представителя их научной школы М. Л. Пятова [85, 86]. Однако вопрос различий фактов хозяйственной жизни - объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля до сих пор не поднимался.

Не все факты хозяйственной жизни являются объектами бухгалтерского учета в силу его методологии. Это те факты, которые могут быть отражены на счетах бухгалтерского учета принятых планов счетов и в формах бухгалтерской отчетности (множество С на рис. 1.7). Например, разработка новой стратегии привлечения клиентов, планирование инвестиционного проекта – объекты внутреннего контроля, но не объекты бухгалтерского учета (разность множеств $B \setminus C$ на рис. 1.7); социальный, экологический капитал не являются объектами бухгалтерского финансового учета в современной нормативно предписанной методологии, не отражаются в бухгалтерском балансе и могут не быть объектами внутреннего контроля. Как правило, их внутренний контроль осуществляется в крупных компаниях.

Методический инструментарий внутреннего контроля шире, чем бухгалтерского учета. Теоретически во внутреннем контроле с разной степенью надежности могут оцениваться *все факты хозяйственной жизни экономического субъекта*

екта (множество А на рис. 1.7). На практике в условиях ограниченности ресурсов внутренним контролем должны быть охвачены все элементы деятельности экономического субъекта и те элементы среды ее ведения, которые выбираются исходя из экономических и социально-экологических целей, областей деятельности, связанных с наиболее значимыми управляемыми рисками, необходимости обеспечить требуемую степень уверенности в надежности результатов контроля (множество В на рис. 1.7).

Рис. 1.7 показывает объекты всей системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни. Если речь идет об отдельных элементах этой системы, то ими могут не быть охвачены определенные факты хозяйственной жизни - объекты бухгалтерского учета. Например, все основные средства организации – объекты ее бухгалтерского учета (множество В). В инвентаризационный период их наличие – объект внутреннего контроля в форме инвентаризации (пересечение множеств $B \cap C$), в межинвентаризационный – нет (разность множеств $B \setminus C$) (но в других формах да); при проведении внутреннего аудита основных средств на основе аудиторской выборки часть объектов, не попавших в выборочную совокупность, не будут подвергнуты непосредственным проверочным процедурам, выводы аудитора будут условно экстраполированы на эти объекты;

Отличия множеств фактов хозяйственной жизни - объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля приводят к разному представлению их структуры. Я. В. Соколов дал следующее описание структуры факта хозяйственной жизни - объекта бухгалтерского учета (рис. 1.8):

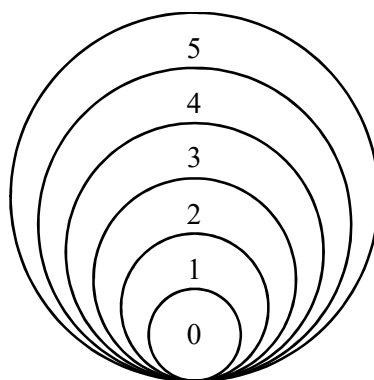


Рис. 1.8. Структура факта хозяйственной жизни - объекта бухгалтерского учета по Я. В. Соколову [46, с. 93]

(0) – непознанные параметры факта (по объективным и / или субъективным причинам; первые связаны с невозможностью познания, вторые – нерелевантностью этой информации для принятия решений);

(1) – экономическая мантия, отражающая натуральные (физические) параметры факта и его стоимостные оценки;

(2) – юридическая мантия;

(3) – информативность факта (объем информации, характеризующий факт; чем неожиданнее факт, тем больше информации его характеризует);

(4) – продолжительность «жизни» факта, временная характеристика;

(5) – прочие неохарактеризованные слои.

Кроме того, возможна детализация этих мантий, слоев и выделение других.

Структуру факта хозяйственной жизни - объекта внутреннего контроля мы представляем следующим образом (рис. 1.9):

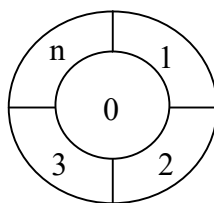


Рис. 1.9. Структура факта хозяйственной жизни - объекта внутреннего контроля

(0) – натурально-сущностная характеристика факта (обязательный аспект; например, выпуск готовой продукции – сущность факта);

(1), (2), (3), ... (n) – другие контролируемые аспекты факта. В частности, к ним относятся стоимостной аспект (например, себестоимость выпущенной продукции), социально-экологический аспект (например, соблюдение требований экологических стандартов к готовой продукции), аспект внутриорганизационных отношений и отношений с внешними стейкхолдерами (например, передача готовой продукции от производственного подразделения в подразделение хранения, соответствие требованиям договоров поставки).

Эти аспекты нельзя представить в виде слоев, поскольку нет их обязательной последовательности. Нет обязательного для всех случаев набора контроли-

руемых аспектов, поскольку он зависит от сущности факта, целей контроля, обусловленных целями организации.

Даже в учетной деятельности не всегда возможна стоимостная оценка. Например, если в бухгалтерской (финансовой) отчетности отсутствует обязательное раскрытие основного содержания учетной политики, это признается фактом хозяйственной жизни, поскольку может повлиять на финансовое состояние, финансовые результаты, движение денежных средств через штрафы и ограничение доступа к привлекаемым извне финансовым ресурсам. Однако определить стоимостную оценку этого влияния с разумными точностью и затратами на ее получение нельзя.

Классический подход Я. В. Соколова к структурированию фактов хозяйственной жизни применим к бухгалтерскому учету, он обусловлен его объектами и методологией. Наш подход отражает:

- 1) специфику объектов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, не всегда тождественных объектам бухгалтерского учета;
- 2) отличия методологии бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 3) более тесную и явную корреляцию внутреннего контроля, чем бухгалтерского учета, с целями организации;

и обосновывает направления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни:

- 1) обязательное: контроль натурально-сущностного содержания факта;
- 2) вариативные: контроль стоимостного, этического, экологического аспектов, аспекта внутриорганизационных отношений, отношений с внешними стейкхолдерами и другие, определяемые в зависимости от сущности факта и целей контроля.

Рекомендуемая Минфином России и Фондом «НРБУ «БМЦ» модель SO IC – IF называется интегрированной моделью внутреннего контроля. Ее описание содержит процитированное нами выше определение внутреннего контроля, но из него нельзя получить представление о том, почему модель внутреннего контроля COSO является интегрированной. Исходя из текста COSO [118] можно вывести, что *интегрированность внутреннего контроля* означает:

1) обусловленность целями организации (интегрированность с этими целями), поскольку определение внутреннего контроля в модели COSO IC – IF дано через цели экономического субъекта [180, с. 3];

2) его внедрение во все компоненты деятельности организации. Контрольные мероприятия выполняются на всех уровнях организации, на разных этапах бизнес-процессов. Они могут быть превентивными или поисковыми по своей природе, могут включать целый ряд операций, выполняемых вручную или автоматизировано: авторизацию, санкционирование, последующие проверки, сверки, обзоры эффективности бизнеса [180, с. 4];

3) совместную работу элементов внутреннего контроля. «Совместная работа» означает, что все пять компонентов *[внутреннего контроля – прим. авт.]* коллективно уменьшают до приемлемого уровня риск недостижения цели. Компоненты не должны рассматриваться дискретно; они функционируют вместе как интегрированная система. Компоненты взаимозависимы, между ними множество взаимосвязей, особенно в том, как принципы контроля применяются внутри и между компонентами» [180, с. 8].

В трудах российских исследователей интегрированным внутренним контролем, интегрированным подходом к внутреннему контролю называется внутренний контроль, являющийся неотъемлемой частью всех хозяйственных операций экономического субъекта: такое суждение представлено в трудах В. Н. Дейнега, Т. А. Мартыновой [67], П. М. Ланскова, Е. В. Зенькович [75], Д. Л. Савенкова, Л. Д. Савенкова [88], О. А. Ларионовой, Е. В. Мишиной [76].

Одни зарубежные ученые придерживаются аналогичной точки зрения (М. Рийя, Ф. Э. Рубино [111]), другие определяют интегрированность преимущественно через обусловленность целей внутреннего контроля стратегическими целями организации (А. А. Эттиш, С. М. Эль-Газзар, Р. Э. Джейкоб [106]).

Таким образом, наиболее полно, комплексно интегрированный подход к внутреннему контролю охарактеризован в руководстве COSO IC – IF.

Определение и другие характеристики внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, осуществляемого на основе интегрированного подхода,

представлены нами в табл. 1.1. Эти характеристики позволяют идентифицировать данный законодательно предписанный вид контроля и обосновать рекомендации по его организации и осуществлению.

Таблица 1.1

Сущностные характеристики внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, реализуемого на основе интегрированного подхода

| Характеристика | Содержание |
|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Определение контроля | Наблюдение за фактами хозяйственной жизни и оценка их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам |
| 2. Объекты контроля | Потенциально все факты хозяйственной жизни – действия, события, влияющие или способные влиять на финансовое состояние экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности, движение денежных средств. Практически – факты хозяйственной жизни, выбранные в конкретном периоде исходя из целей экономического субъекта (создание экономических, социальных и экологических ценностей для стейкхолдеров), областей деятельности, связанных с наиболее значимыми управляемыми рисками, необходимостью обеспечить требуемую степень уверенности в надежности результатов контроля в условиях ограниченности ресурсов контроля |
| 3. Направления контроля | Обязательное: контроль натурально-вещественного содержания факта; вариативные: контроль стоимостного, этического, экологического аспектов, аспекта внутриорганизационных отношений и отношений с внешними стейкхолдерами и другие (выбираются с учетом целей контроля, обусловленных целями экономического субъекта) |
| 4. Компоненты интегрированного подхода к контролю | Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; интеграция внутреннего контроля во все компоненты деятельности; согласованное функционирование всех компонентов внутреннего контроля |

Обобщим полученные результаты:

1) по нашему мнению, определения внутреннего контроля как элемента процесса управления, в том числе представленное COSO, настолько широки, что не дают представления о сущности контроля. В бухгалтерском учете, напротив, контроль сужен до объектов, на которые возможно управленческое воздействие.

Процесс управления предполагает постоянную оценку деятельности компании, среды ее ведения. Мы не видим практической целесообразности делить

такую оценку на оценку подконтрольных объектов (контроль в бухгалтерском понимании) и оценку неподконтрольных объектов. Сущностная черта контроля как элемента управления – это не возможность влиять на объекты контроля, а возможность на основе их оценки влиять на деятельность экономического субъекта и среду ее ведения. Таким образом, мы определяем внутренний контроль фактов хозяйственной жизни следующим образом: это наблюдение за фактами хозяйственной жизни и оценка их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам. Это определение позволяет получить более четкое представление о сущности контроля (оценка) и его роли в процессе управления (обоснование целенаправленного воздействия на деятельность организации и среду ее ведения);

2) мы указали на то, что факты хозяйственной жизни - объекты внутреннего контроля и бухгалтерского учета – не тождественные множества, как до сих пор подразумевалось в нормативных правовых актах, информационных материалах Минфина России, Фонда «НРБУ «БМЦ». Множество фактов хозяйственной жизни - объектов бухгалтерского учета ограничено его методологией. Это те факты, которые можно отразить на счетах бухгалтерского учета принятых планов счетов и в формах бухгалтерской отчетности. Одновременно методология бухгалтерского учета обеспечивает подтверждаемость этих фактов, следовательно, все его объекты могут быть объектами внутреннего контроля.

Методический инструментарий внутреннего контроля шире, чем бухгалтерского учета. Теоретически во внутреннем контроле с разной степенью надежности могут оцениваться все факты хозяйственной жизни экономического субъекта. На практике в условиях ограниченности ресурсов внутренним контролем должна быть охвачена вся деятельность экономического субъекта и те элементы среды ее ведения, которые выбираются исходя из экономических и социально-

экологических целей, наиболее значимых управляемых рисков, необходимости обеспечить требуемую степень точности оценки;

3) отличия множеств фактов хозяйственной жизни - объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля приводят к разному представлению их структуры. Автор концепции фактов хозяйственной жизни Я. В. Соколов полагал, что факт включает непознанное ядро, экономическую, юридическую, временную мантии и прочие непознанные слои. По нашему мнению, в целях внутреннего контроля рассматриваются обязательный аспект факта хозяйственной жизни – его натурально-сущностная характеристика – и другие аспекты, определяемые исходя из целей контроля: в частности, стоимостной, этический, экологический, аспект внутриорганизационных отношений, отношений с внешними стейкхолдерами. Эти аспекты нельзя представить в виде слоев, поскольку нет их обязательной последовательности. Нет обязательного для всех случаев набора контролируемых аспектов, поскольку он зависит от сущности факта, целей контроля, обусловленных целями организации.

Предложенная нами структура факта хозяйственной жизни отражает отличия методологии бухгалтерского учета и внутреннего контроля, более тесную и явную корреляцию внутреннего контроля, чем бухгалтерского учета, с целями организации, а также является обоснованием выделения обязательного и вариативных направлений внутреннего контроля. Обязательное направление – контроль натурально-вещественного содержания факта, вариативные – контроль стоимостного, этического, экологического аспектов, аспекта внутриорганизационных отношений, отношений с внешними стейкхолдерами и другие (выбираются с учетом целей контроля, обусловленных целями экономического субъекта).

Внутренний контроль как элемент процесса управления должен быть организован на основе интегрированного подхода. Наиболее полно интегрированный подход к внутреннему контролю охарактеризован в руководстве COSO IC – IF. Атрибутами интегрированности внутреннего контроля являются его обусловленность целями экономического субъекта, инкорпорирование во все компонен-

ты его деятельности и взаимосвязанная и взаимообусловленная работа всех компонентов внутреннего контроля.

1.2. Влияние изменения целей коммерческой корпорации на ее внутренний контроль

Ключевым современным фактором развития внутреннего контроля корпораций является изменение среды их функционирования. Следствием действия этого фактора – изменение объектов внутреннего контроля и модификация его компонентов. Стратегические цели корпорации, ориентированной на устойчивое развитие, обусловлены долгосрочными социально-экономическими, политическими, технологическими трендами. Результаты нашего исследования влияния глобальных социально-экономических изменений на функционирования корпораций мы изложили в статье «Анализ сущности корпоративной устойчивости как реакции на цивилизационные изменения» [68].

В последние десятилетия множество сторонников получила теория постиндустриализма, в которой предлагается объяснение происходящих изменений. Автором термина «постиндустриализм» считается А. Кумарасвами (Ananda Kentish Coomaraswamy), метафизик, специалист в области индийской философии и искусства [51, с. 347]. Разработчиками основных положений теории постиндустриального общества в современном понимании являются Д. Белл (Daniel Bell) [24], Джон Нейсбитт (John Naisbitt) [39], а также Э. Тоффлер (Alvin Toffler) [57]. Э. Тоффлер предложил теорию волнового развития цивилизации: Первая волна, возникшая примерно 8 тысяч лет до нашей эры, связана с развитием сельского хозяйства; Вторая волна, начало которой приходится на 1650-1750 гг., вызвана промышленной революцией; Третья волна наступает вслед уходящему индустриальному обществу, в США ее начало приходится примерно на 1955 г., когда количество занятых в сфере обслуживания и офисных работников превысило количество рабочих [57, с. 30].

В последние десятилетия мы можем наблюдать все *основные экономические признаки общества Третьей волны* [57, с. 30, 184 – 188, 195 – 202, 246 – 250]:

1) *ускорение всех экономических процессов*: сокращение жизни продуктов, предпочтительность аренды перед приобретением имущества, активное обучение персонала компаний, увеличение переговорной и юридической работы, необходимость обработки Big Data. В последние десятилетия в деловом языке для характеристики современной бизнес-среды нередко используется термин VUCA – акроним от volatility (волатильность), uncertainty (неопределенность), complexity (сложность) и ambiguity (неоднозначность) [60, с. 10];

2) *приоритетность развития сферы услуг по отношению к производству, уменьшение количества занятых в промышленном производстве и увеличением в сфере услуг* (соответствующее статистическое подтверждение мы привели на рис. 1.10 – 1.13);

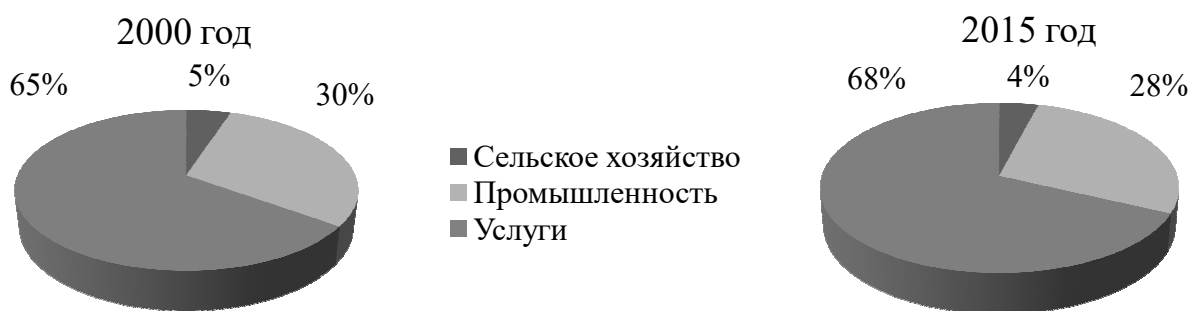


Рис. 1.10. Структура ВВП в мире по группам отраслей

Источник: подготовлено автором по данным The World Bank



Рис. 1.11. Структура ВВП в Российской Федерации по группам отраслей

Источник: подготовлено автором по данным The World Bank

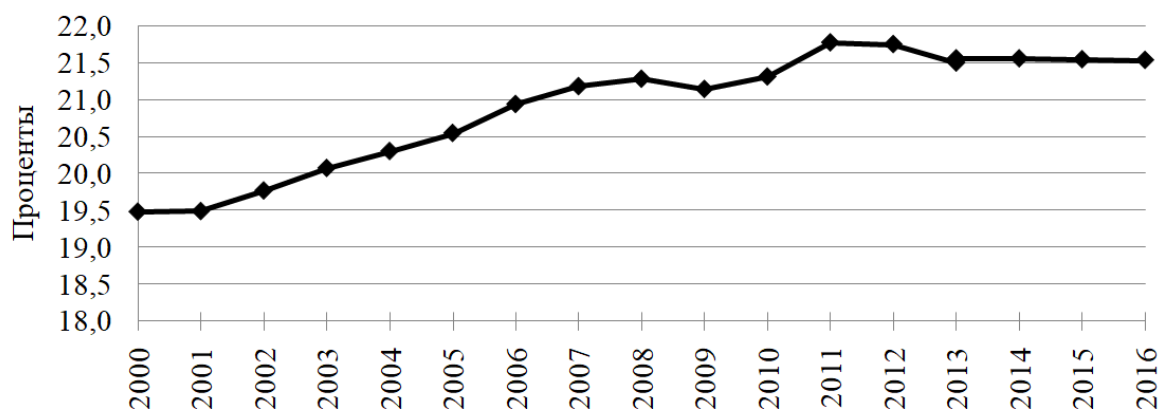


Рис. 1.12. Доля занятых в промышленности в мире

Источник: подготовлено автором по данным ILOSTAT

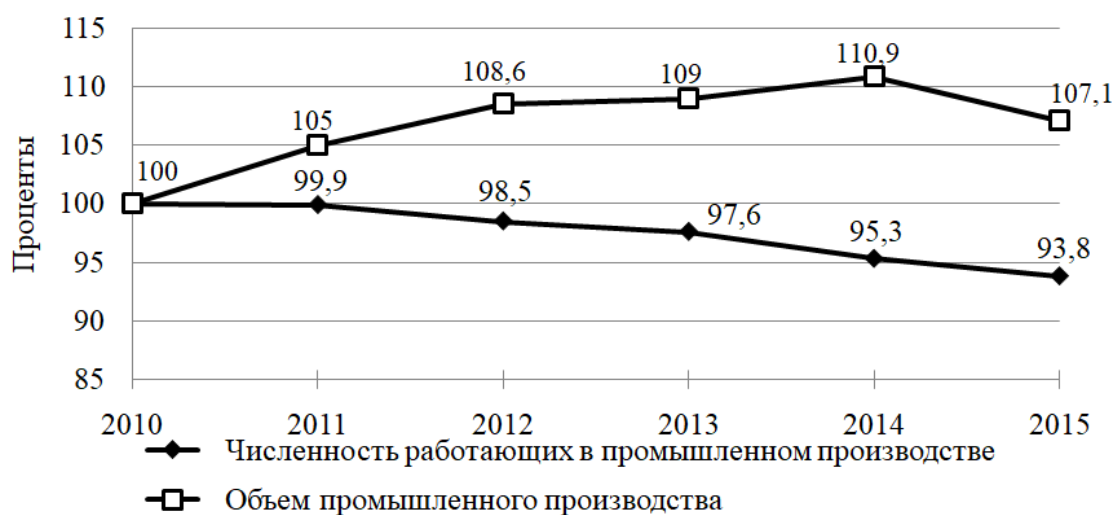
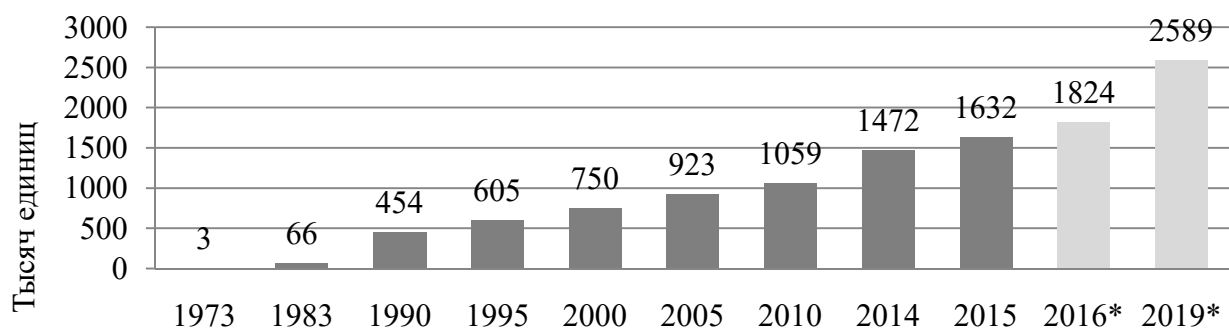


Рис. 1.13. Динамика объемов промышленного производства и численности работающих на промышленных предприятиях в Российской Федерации (2010 г. – 100 %) [143, с. 17]

3) «интеллектуализация» условий труда (рис. 1.14);



* Прогноз

Рис. 1.14. Количество используемых промышленных роботов в мире [188]

Источник: International Federation of Robotics

4) *индивидуальный подход к выполнению заказов в производстве и сфере услуг (кастомизация)*. Например, в отчете «Влияние глобальных мегатрендов на нефтехимическую отрасль России до 2030 г.: взгляд руководителей нефтехимических компаний», подготовленном РwС в России, руководители таких компаний отмечают увеличение спроса на кастомизированную нефтехимическую продукцию; около 70 % руководителей заявляют о планах по повышению уровня выполнения индивидуальных заказов [118, с. 11, 18]. 88% респондентов в качестве одного из основных требований пищевой индустрии как потребителя нефтехимической продукции отметили введение новых кастомизируемых марок для пищевой упаковки [118, с. 18]. Банки, – Сбербанк, ВТБ24, Проинвестбанк, Альфа-Банк, УРАЛСИБ и многие другие, – предлагают индивидуальное обслуживание в зависимости от запросов клиентов. Данная тенденция наблюдается и в других отраслях.

Предмет нашего исследования связан с хозяйственной жизнью корпораций – коммерческих организаций (далее – коммерческих корпораций, корпораций). Согласно ч. 1 ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) [3] коммерческими называются организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности. Мы не рассматриваем государственные и муниципальные унитарные предприятия, являющиеся коммерческими организациями, поскольку они создаются в специфических целях: для решения социальных задач, осуществления деятельности, связанной с обеспечением безопасности Российской Федерации, производства ограничено оборотоспособной или изъятой из оборота продукции (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» [8]). Мотивы их учредителей – Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, – отличаются от рассматриваемых нами мотивов лиц, контролирующими коммерческие корпорации.

На функционирование современной корпорации оказывают влияние не только перемены в экономическом аспекте: приходится учитывать экологиче-

ские, политические, национальные, моральные и иные факторы. Э. Тоффлер указывает на следующие *аспекты общественного давления на корпорации* в условиях наступления Третьей волны (рис. 1.15) [57, с. 252 – 255].



Рис. 1.15. Общественное воздействие на корпорацию при переходе к обществу Третьей волны
Источник: подготовлено автором по работам Э. Тоффлера

В ответ на вызовы изменяющейся среды была создана концепция корпоративной устойчивости. В последние десятилетия ее можно назвать базовой парадигмой, на основе которой идет развитие теории фирмы. Концепция корпоративной устойчивости во многом основывается на разработках Дж. Элкингтона (John Elkington) [54, 164, 183]. Весомый вклад в ее развитие внесли М. Эпштейн (Marc J. Epstein) [105], Д. Уилер (David Wheeler), Б. Колберт (Barry Colbert), Э. Фримен [115], Т. Диллик, К. Хокертс [104], М. Бергман (Manfred Max Bergman) [99], А. Кристофи (Andreas Christofi) [101], М. ван Марревийк (Marcel van Marrewijk) [113] и многие другие зарубежные исследователи. На рис. 1.16 нами представлены некоторые определения корпоративной устойчивости, предложенные иностранными экономистами.

| Авторы | Определение |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. М. ван Марревийк, М. Верре | Деятельность компании, демонстрирующую ее включение в социальные и экологические проблемы в ходе осуществления бизнес-операций и взаимодействия со стейкхолдерами [113, с. 107] |
| 2. М. Бергман, 3. Бергман, Л. Бергер | Реализуемые на систематической основе бизнес-подход и стратегия, при которых во внимание принимаются долгосрочные социальные и экологические эффекты всего экономически мотивированного поведения фирмы для клиентов, работников и акционеров [99] |
| 3. Т. Диллик, К. Хокертс | Удовлетворение потребностей стейкхолдеров фирмы (акционеров, работников, клиентов, групп влияния, сообществ и других) без ущерба для возможности будущих стейкхолдеров удовлетворять их потребности. С этой целью фирма должна поддерживать и наращивать свой экономический, социальный и природный капитал, одновременно активно поддерживая свою устойчивость в политическом аспекте. Авторы выделяют три ключевых элемента корпоративной устойчивости: оценку экономического, экологического и социального аспектов деятельности фирмы через TBL; гармонизацию краткосрочных и долгосрочных целей; потребление дохода, но не капитала [104, с. 131 - 132] |
| 4. Д. Уилер, Б. Колберт, Э. Фримен | «Устойчивая организация» является самым высоким уровнем организационной культуры. Компании, которым присущ этот уровень, признают взаимозависимость и синергетическое влияние их самих, их стейкхолдеров, ценностно-ориентированных сетей (value-based networks) ⁵ и общества в целом, и стремятся одновременно максимизировать создание экономических, социальных и экологических ценностей [115, с. 11] |

Рис. 1.16. Некоторые определения корпоративной устойчивости

Источник: подготовлено автором по работам указанных исследователей

Таким образом, концепция корпоративной устойчивости (устойчивого развития корпорации) предполагает создание экономических и социально-экологических ценностей для стейкхолдеров экономического субъекта (пример стейкхолдеров корпорации и ожидаемых ими ценностей приведен в Приложении 2). В нашей стране вопросы содержания концепции корпоративной устойчивости освещаются в трудах В. И. Бариленко, А. Д. Шеремета, О. В. Ефимовой, Е. В. Никифоровой, Н. П. Любушина, Н. Э. Бабичевой, Е. В. Корчагиной, К. Ю. Белоусова и других. В российских академических кругах сложилась тра-

⁵ В 2003 г. Д. Уилер, Б. Колберт и Э. Фримен указали на феномен «сетевой экономики», в которой предпосылкой экономического успеха компаний становится создание ими сообществ или сетей, объединенных единым представлением о ценностях и их измерении, – ценностно-ориентированных сетей [115].

диция называть концепцию корпоративной устойчивости устойчивым развитием организации [33, 71, 77, 79, 95, 96]. Принятое в мировой науке и практике название «корпоративная устойчивость» используется в работах К. Ю. Белоусова [58, 59].

Сегодня идея устойчивого развития активно продвигается ООН. Семнадцать целей в области глобального устойчивого развития (ЦУР) сформулированы в Резолюции Генеральной Ассамблеи ООН «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года», принятой 25 сентября 2015 г. [142]. Эти цели служат ориентиром для установления целей субъектов социума всех иерархических уровней, на них при установлении своих стратегий ориентируются правительства государств, региональные власти, профессиональные объединения, бизнес (пример такого «каскадирования» ЦУР на мезо- и микроуровни приведен нами в табл. 1.2).

Таблица 1.2

Цели устойчивого развития ООН: мезо- и микроуровни

| ЦУР | Содержание целей |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 |
| <i>Уровень профессиональных сообществ (на примере Международной федерации бухгалтеров (МФБ))</i> | |
| ЦУР 4 | Поддержка талантов; повышение финансовой грамотности; поиск путей устранения гендерного неравенства на этапе вступления в профессию |
| ЦУР 8 | Информирование представителей бухгалтерской профессии о ЦУР; поддержание профессии в целом и ПБО, особенно в странах, имеющих экономические проблемы; поддержание процесса внедрения международных стандартов финансовой отчетности, аудита, этики, осуществления транснациональных инвестиций, реализация практик, получивших международную поддержку |
| ЦУР 9 | Увеличение вклада в развитие интегрированной отчетности как средства балансирования экономики в пользу стратегических решений; поиск и оценка возможностей инвестирования в новые технологии; направление усилий на поиск эффективных решений в области государственных финансов |
| ЦУР 12 | Направление усилий на обеспечение большей прозрачности информации о бизнесе как предпосылки принятия долгосрочных решений; помощь компаниям в интегрировании практик устойчивого развития в системы их управления; разработка решений, помогающих бухгалтерам играть значимую роль во внедрении практик устойчивого развития в деятельность их компаний |
| ЦУР 13 | Поддержка инициатив по инвестированию в новые технологии экологически чистого производства; поддержка отчетности в области влияния на климат; информирование бухгалтеров о том, как они могут поддерживать усилия своих компаний по снижению углеродных выбросов и адаптации к изменениям климата |

| 1 | 2 |
|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ЦУР 16 | Защита разумного управления, главенства закона, авторитета национальных институтов; усиление роли бухгалтеров в борьбе с отмыванием доходов, полученных незаконным путем; выступление в пользу необходимости внешнего аудита государственных усилий по достижению ЦУР |
| ЦУР 17 | Общественное обсуждение способов увеличения вклада бухгалтерской профессии в достижение ЦУР |
| <i>Микроуровень (на примере ОАО «РЖД»)</i> | |
| ЦУР 9, 11 | Устойчивое экономическое развитие; формирование положительного имиджа организации; высокий уровень удовлетворенности клиентов; увеличение пассажирооборота по всем видам следования; обновление активов с использованием инновационных технологий |
| ЦУР 1, 2, 3, 4, 8, 10, 17 | Социальная стабильность и благоприятный психологический климат в трудовых коллективах; достойные условия труда; развитие профессионального и креативного потенциала работников; повышение уровня жизни работников, членов их семей и неработающих пенсионеров; повышение престижа ОАО «РЖД» как работодателя; поддержка социально-экономического развития регионов присутствия |
| ЦУР 7, 12, 15 | Формирование «зеленой» экономики, базирующейся на энергосбережении, внедрении экологических технологий, возобновляемых и альтернативных источников энергии; улучшение экологической обстановки в регионах присутствия; пропаганда политики экологической ответственности и бережливого отношения к окружающей среде |

Источник: подготовлено автором по данным Международной федерации бухгалтеров, ОАО «РЖД»

Концепция перехода Российской Федерации к устойчивому развитию утверждена указом Президента Российской Федерации от 1 апреля 1996 г. № 440 [15]. Отдельные аспекты устойчивого территориального развития раскрываются в Градостроительном кодексе Российской Федерации [2], Лесном кодексе Российской Федерации [4] и многих других российских нормативных правовых актах. В России идея корпоративной устойчивости активно поддерживается Российским союзом промышленников и предпринимателей [146].

По нашему мнению, в концепции корпоративной устойчивости (устойчивого развития организации) сильна имиджевая составляющая. Для эффективной организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни необходимо представить цель внедрения этой концепции в бизнес-практику и цели корпораций, использующих эту концепцию, в более реалистичном ключе (рис. 1.17).

| | Декларируется ООН | Уточнение |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Цель принятия и реализации концепции корпоративной устойчивости | Добровольный вклад бизнеса в устойчивое общественное развитие | Участие бизнеса в решении социальных и экологических проблем в обмен на содействие со стороны государства и сообществ в сохранении корпорациями весомого социального статуса и благоприятных условий функционирования |
| 2. Цели корпораций, реализующих концепцию корпоративной устойчивости | Равнозначные экономические, социальные и экологические цели | <p><i>Цель создания коммерческой корпорации</i> – получение максимальной прибыли лицами, контролирующими корпорацию, или получение ими максимальной прибыли и увеличение их влияния вне корпорации. <i>Лицами, контролирующими корпорацию</i>, назовем физических лиц, которые могут управлять хозяйственной жизнью корпорации через прямое или опосредованное участие в ее капитале или на других основаниях. Коммерческая корпорация создается как инструмент достижения ими прогресса в системе социальных страт через личный доход и увеличение влияния</p> <p>Экономические цели корпорации ей имманентны. Социальные и экологические цели – привнесенные, они принимаются корпорацией из-за воздействия стейкхолдер-групп и общества в целом, и могут быть обусловлены этическими мотивами лиц, контролирующих корпорацию</p> <p>В каждой категории целей (экономических, социальных и экологических) можно выделить основные цели – цели по достижению операционных показателей, и сервисные цели, создающие условия достижения таких показателей: цели в области соблюдения применимых регулирующих документов и выпуска качественной отчетности</p> |

Рис. 1.17. Цели внедрения концепции корпоративной устойчивости и реализующих ее корпораций

Влияние происходящих цивилизационных изменений на внутренний контроль фактов хозяйственной жизни корпораций обобщенно представлено нами в табл. 1.3.

Подробно результаты нашего анализа влияния реализации концепции устойчивого развития (корпоративной устойчивости) на внутренний контроль корпораций опубликованы в статье «Анализ влияния идеи корпоративной устойчивости на современную практику внутреннего контроля корпораций» [69].

Таблица 1.3

Влияние цивилизационных изменений и стратегии корпоративной устойчивости на внутренний контроль фактов хозяйственной жизни корпораций

| Фактор | Влияние на внутренний контроль |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Цивилизационные изменения, приводящие к общественному давлению на корпорации: изменения в биосфере (рост населения, истощение природных ресурсов, загрязнение окружающей среды); усложнение социального окружения корпораций, необходимость взаимодействия с множеством влиятельных социальных субъектов; гуманизация морали; рост ценности информационных ресурсов, рост потребности окружения корпораций в информации об их деятельности, корпораций – в информации о субъектах, с которыми они взаимодействуют | Изменение объекта внутреннего контроля – среды деятельности корпораций |
| 2. Изменение целей корпораций от экономических к экономико-социально-экологическим в рамках концепции корпоративной устойчивости (устойчивого развития) | Уточнение процесса внутреннего контроля, поскольку он должен быть интегрирован с целями корпораций; активизация контроля достижения социальных и экологических целей, так как они изначально не присущи коммерческой корпорации в отличие от экономических целей |
| 3. Изменение деятельности корпораций в связи с расширением их целей | Изменение объектов внутреннего контроля – элементов деятельности корпораций |

Для эмпирического подтверждения тезисов, представленных в табл. 1.3, мы обратились к информационным материалам организаций, указанных в качестве участников Глобального договора на Интернет-сайте Глобального договора ООН в России на 1 сентября 2017 г. [120], – организаций, которые ранее или в настоящем официально декларировали свою приверженность принципам корпоративной устойчивости. Их полный список представлен в Приложении 3.

Анализ включал следующие этапы:

1) отбор коммерческих корпораций из полного списка организаций - участников Глобального договора в России;

2) отбор субъектов, раскрывающих информацию об организации их внутреннего контроля в сети Интернет, из представленных в п. (1). Это ПАО «НК «Роснефть», ПАО АФК «Система», ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «ГМК «Нориль-

ский никель», Объединенная компания «РУСАЛ», ОАО «РЖД», Нефтегазовая компания «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.», Группа компаний Polymetal International plc, ПАО «ИНВЕСТИЦИОННАЯ КОМПАНИЯ ИК РУСС-ИНВЕСТ», ОСаО «РЕСО-Гарантия»;

3) идентификация элементов внутреннего контроля достижения их социальных и экологических целей. Источники информации: корпоративные документы, регулирующие внутренний контроль, размещенные на официальных сайтах корпораций в сети Интернет; в их отсутствие или в отсутствие в них искомым упоминаний были исследованы прочие корпоративные регулирующие и отчетные документы, размещенные в тех же источниках. На указанную дату на сайте Глобального договора в России в качестве участников были обозначены 85 юридических лиц. Исходные данные для нашего анализа приведены в табл. 1.4, количественные результаты – на рис. 1.18.

Основные выводы по результатам количественного анализа:

1) малая представленность участников российской сети Глобального договора: общее количество участников в мире – более 12 000 [202];

2) неудовлетворительное качество публикаций от имени российской сети Глобального договора на ее официальном сайте: количество и состав участников российской сети, указанные на Интернет-сайтах Единого Глобального договора и Глобального договора в России, рознятся;

3) недостаточная информационная открытость корпораций: из 28 субъектов информацию об организации внутреннего контроля раскрывают 11;

4) среди корпораций, публикующих информацию о внутреннем контроле, большая часть осуществляет внутренний контроль достижения социально-экологических целей (9 из 11 корпораций), при этом указания на эти элементы внутреннего контроля практически отсутствуют в локальных нормативных актах, регламентирующих внутренний контроль (1 из 9 корпораций);

5) нет упоминаний комплексного внутреннего контроля всех компонентов деятельности по принципу триединого итога («экономика – социальный аспект – экология») на основе единого методологического подхода.

Таблица 1.4

Элементы внутреннего контроля достижения социальных и экологических целей в локальных нормативных актах и отчетных документах коммерческих корпораций, присоединившихся к российской сети Глобального договора ООН на 1 сентября 2017 г.

| Название организации | Локальные нормативные акты, регулирующие внутренний контроль | Прочие корпоративные регулирующие и отчетные документы, опубликованные на Интернет-сайте организации |
|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. ПАО «НК «Роснефть» | <p><i>Политика «Система управления рисками и внутреннего контроля» № П4-01 П-01, версия 2.00, 2015:</i></p> <p>одна из целей системы управления рисками и внутреннего контроля – обеспечение разумной уверенности в достижении цели в области соответствия деятельности применимым законодательным требованиям и требованиям локальных нормативных документов, в том числе требованиям охраны труда, промышленной, информационной, экологической и личной безопасности</p> | <p><i>Отчет в области устойчивого развития за 2015 г.:</i></p> <p>регулярная оценка рисков в сфере управления персоналом и социальной политики, охраны труда, промышленной безопасности и охраны окружающей среды экспертами по рискам (более 50 сотрудников из разных структурных подразделений компании); сквозной контроль Интегрированной системы управления промышленной безопасностью, охраной труда и окружающей среды; мониторинг достижения количественных индикаторов в области охраны окружающей среды, установленных Долгосрочной программой развития до 2025 г.</p> |
| 2. ПАО АФК «Система» | Не опубликованы | <p><i>Годовой отчет за 2016 г.:</i></p> <p>вопросы экологической и производственной безопасности, здоровья и благополучия сотрудников и клиентов, качества продукции и надежности услуг находятся в зоне ответственности дочерних компаний. Принятие необходимых решений обеспечивается через участие представителей ПАО АФК «Система» в работе Советов директоров портфельных компаний;</p> <p>оценка деятельности в сфере устойчивого развития при подготовке ежегодной публичной нефинансовой отчетности</p> |

Продолжение табл. 1.4

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. ПАО «ЛУКОЙЛ» | <i>Политика по управлению рисками и внутреннему контролю (Приложение № 5 к протоколу заседания Совета директоров ПАО «ЛУКОЙЛ» от 28 октября 2016 г. № 23):</i> отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости | <i>Годовой отчет за 2015 г.:</i> на объектах обустройства морских месторождений внедрена система производственного экологического контроля; осуществляется правовая, техническая инспекция труда |
| 4. ПАО «ГМК «Норильский никель» | Не опубликованы | <i>Годовой отчет за 2016 г.:</i> непрерывный контроль соблюдения требований в области производственной безопасности и охраны труда, экологический мониторинг |
| 5. Объединенная компания «РУСАЛ» | Не опубликованы | <i>Отчет об устойчивом развитии за 2015 г.:</i> одна из целей внутреннего контроля – обеспечение соблюдения требований в сфере трудовых отношений, социальной политики, охраны окружающей среды; оценка экологических рисков, рисков в области охраны труда и промышленной безопасности, рисков, связанных с социальной напряженностью, принятие мер по управлению ими |
| 6. ОАО «РЖД» | <i>Положение о системе внутреннего контроля в холдинге «РЖД» (утверждено распоряжением ОАО «РЖД» от 23 января 2015 г. № 131р):</i> отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости | <i>Экологическая стратегия на период до 2017 года и перспективу до 2030 года, положение от 02.12.2007 «Об управлении природоохранной деятельностью в открытом акционерном обществе «Российские железные дороги»:</i> обеспечение производственного экологического контроля |
| 7. Нефтегазовая компания «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.» | Не опубликованы | <i>Отчет об устойчивом развитии за 2016 г.:</i> самооценка применения стандарта ISO 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности»; проведение внутренних аудитов системы управления вопросами охраны труда, здоровья, окружающей среды на основе риск-ориентированного подхода; идентификация и оценка социальных и экологических рисков; производственный контроль вредных факторов; оценка рабочих мест; |

Окончание табл. 1.4

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | диспансеризация; контроль соблюдения инструкций во время проведения работ; контроль использования средств индивидуальной защиты; просветительная работа по профилактике профессиональных заболеваний; реализация программ экологического контроля и сохранения биоразнообразия в местах расположения активов; мониторинг нарушений водителями скоростных ограничений |
| 8. Группа компаний Polymetal International plc | Не опубликованы | <i>Годовой отчет за 2016 г.:</i> внедрение системы обеспечения безопасности и охраны здоровья сотрудников; регулярные проверки на предмет соблюдения требований законодательства, касающихся экологических вопросов |
| 9. ПАО «БАНК «УРАЛСИБ» | <i>Положение о Системе внутреннего контроля (версия 3.1), 2016 г.:</i> отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости | Отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости |
| 10. ПАО «ИНВЕСТИЦИОННАЯ КОМПАНИЯ ИК РУСС-ИНВЕСТ» | <i>Положение по управлению рисками (утверждено Советом директоров, протокол № 05/16-17 от 30 августа 2016 г.), Положение о внутреннем аудите (утверждено Советом директоров, протокол № 04/14-15 от 31 июля 2014 г.):</i> отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости | <i>Отчет об устойчивом развитии за 2015 г.:</i> проверки соблюдения принципов организации трудовых отношений; контроль потребления электроэнергии, тепла, воды и образования твердых отходов, в том числе проведение ежесуточного контроля электропотребления, осуществление регулярного контроля соблюдения правил пользования электрооборудованием |
| 11. ОСАО «РЕСО-Гарантия» | <i>Положение о внутреннем аудите (утверждено Советом директоров, протокол № 77 от 28 февраля 2014 г.), Положение о ревизионной комиссии (редакция № 2, утверждено общим собранием акционеров, протокол № 27 от 23 марта 2007 г.):</i> отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости | Отсутствуют упоминания целей корпоративной устойчивости |

Источники: Интернет-сайты организаций из списка Глобального договора ООН в России



Рис. 1.18. Элементы внутреннего контроля корпоративной устойчивости в практике коммерческих корпораций из списка участников российской сети Глобального договора ООН

Источник: подготовлено автором по данным Интернет-сайта Глобального договора ООН в России и Интернет-сайтов организаций - его участников по состоянию на 1 сентября 2017 г.

Качественный анализ документов вышеперечисленных компаний показал, что цели корпоративной устойчивости в той или иной степени принимаются во внимание при формировании следующих элементов внутреннего контроля корпораций (предусмотренных моделью внутреннего контроля COSO): цели внутреннего контроля, оценка рисков, контрольные мероприятия, информация и коммуникации в рамках внутреннего контроля, оценка внутреннего контроля.

Таким образом, внутренний контроль с частично инкорпорированной идеей корпоративной устойчивости уже реализуется. Однако не выдерживается комплексный подход («экономика – социальный аспект – экология»), а внутреннее регламентирование контроля социальных и экологических целей, как правило, фрагментарно.

Обобщим полученные выводы:

1) концепция устойчивого развития корпораций создана и внедряется в бизнес-практику в ответ на происходящие цивилизационные изменения. Принявшие ее корпорации в дополнение к традиционным экономическим устанавливают социально-экологические цели. Они вовлекаются в решении социальных и экологических проблем в качестве активных участников, обладающих значительным ресурсным потенциалом, взамен на более благоприятные условия хозяйствования;

2) цивилизационные изменения, реализация корпорациями концепции устойчивого развития изменяют объекты внутреннего контроля фактов их хозяйственной жизни (деятельность, среду ее ведения) и компоненты процесса такого внутреннего контроля, которые должны быть обусловлены целями корпорации;

3) анализ корпоративных документов, регулирующих внутренний контроль корпораций из списка Глобального договора ООН в России, показал, что внутренний контроль достижения социальных и экологических целей реализуется ими на практике, однако его нельзя признать системным, комплексным, и он недостаточно освещен во внутренних регламентах.

Последнее может быть обусловлено новизной социальных и экологических целей для многих корпораций и недостаточностью имеющихся на сегодняшний день организационно-методических разработок в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций.

1.3. Обзор руководств по внутреннему контролю и направления их совершенствования

Цели, объекты, предмет, субъекты, принципы и методы внутреннего (внутрихозяйственного) контроля рассматривались в трудах И. А. Белобжецкого [25 – 28], М. В. Мельник [29, 36, 38], Е. А. Мизиковского [78], И. Ф. Ветровой [36, 61, 62], Ю. А. Данилевского [30], Л. В. Сотниковой [47], Н. Д. Бровкиной [29], Л. С. Пантелеева, А. Л. Звезда [38], И. А. Слабинской [91], Ю. А. Ткаченко [91 – 93], Т. А. Пожидаевой [43], П. М. Ланскова [75], Е. С. Колесова [35, 73, 74], Т. В. Каковкиной [34, 72], А. В. Кравцовой [42], С. М. Рез-

ниченко [44], А. В. Петуха [42], М. Ф. Сафоновой [42, 44, 89], О. И. Швыревой [44], Л. М. Рабинера [87], Р. В. Пашкова, Ю. Н. Юденкова [41] и многих других советских и российских ученых.

В международной науке и практике модели внутреннего контроля, комплексно раскрывающие эти аспекты, называются концепциями (Control Frameworks). Примерами таких моделей-концепций внутреннего контроля в разное время являлись BS 7799, CoCo, COSO, FISCAM, COBIT, GAPP, GASSP, ITCG, SSAG, SSE-CMM, SysTrust [158].

Проблематике повышения эффективности внутреннего контроля в целом и отдельных его аспектов посвящают свои информационные материалы Институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, ИА) [178], Европейская конфедерация институтов внутреннего аудита (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ЕСИА) [167], Базельский комитет по банковскому надзору (The Basel Committee on Banking Supervision, BCBS) [196], Ассоциация аудита и контроля информационных систем (ISACA) [182], финансовые регуляторы разных стран, представители «Большой четверки» – крупнейшие аудиторско-консалтинговые фирмы KPMG, PwC, Deloitte, Ernst & Young, – и зарубежных академических кругов: Дж. Уэлш (James P. Walsh), Дж. Сьювард (James K. Seward) [114], Н. Апостолоу (Nicholas Apostolou) [97, 98], У. Э. Деминг (William Edwards Deming) [31], Д. Л. Крамбли (D. Larry Crumbley) [98], М. Кертис (Mary B. Curtis) [102, 108], С. Домнишору (Sorinel Domnişoru) [103], В. Лакис (Vaclovas Lakis) [109], С. Бричу (Sorin Briciu) [100], Л. Фрейзер (Linval Frazer) [107] и многие другие.

Интегрированный подход к внутреннему контролю рассматривался в трудах В. Н. Дейнега [67], Е. В. Зенькович, П. М. Ланскова [75], О. А. Ларионовой [76], Т. А. Мартыновой [67], Е. В. Мишиной [76], Д. Л. Савенкова, Л. Д. Савенкова [88], В. В. Яровой [90]; интегрированность внутреннего контроля трактовалась ими как внедрение контроля во все элементы деятельности экономического субъекта.

Некоторые зарубежные ученые придерживаются аналогичной точки зрения (М. Рийя, Ф. Э. Рубино [111]), другие называют интегрированным (организованным на основе интегрированного подхода) внутренний контроль, обусловленный целями организации (Р. Э. Джейкоб, С. М. Эль-Газзар, А. А. Эттиш [106]).

Организации внутреннего контроля корпораций, реализующих идею устойчивого развития, до сегодняшнего дня уделялось мало внимания в опубликованных трудах российских и зарубежных ученых. Вопросы внутреннего контроля подготовки отчетности об устойчивом развитии организации поднимались в работах Е. С. Колесова [35, 73, 74], Л. В. Чхутиашвили [94]. Комплексный подход к организации такого внутреннего контроля представлен в работах А. Е. Гринько [63-66]. Им была разработана следующая модель (рис. 1.19).

Положения модели, предложенной А. Е. Гринько, научно обоснованы, однако по нашему мнению, ее трудно использовать на практике – планировать, осуществлять контрольные мероприятия, оформлять и реализовывать их результаты, – поскольку она не отражает контрольный процесс.

Специфика концепции устойчивого развития отражена в модели А. Е. Гринько только в этапе составления управленческой отчетности. Кроме того, в ней есть логически спорные тезисы: например, в блоке «Методологический инструментарий» разделение отчетности о реализации контроля и рекомендаций руководству по его результатам, их отнесение к методологии контроля, в последнем блоке – использование результатов такого контроля только для целей подготовки управленческой отчетности.

Анализ упомянутых научных трудов и разработок профессиональных ассоциаций, объединений показал, что на сегодняшний день комплексное представление о сущности интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций и его практической реализации в большей степени дают модели и руководства, выпускаемые регуляторами и профессиональными институтами в области финансов, нежели труды представителей академических кругов.



Рис. 1.19. Модель внутреннего контроля в системе управления устойчивым и безопасным развитием организации по А. Е. Гринько [65, с. 864]

Для детальной оценки состояния современного организационно-методического обеспечения применения интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций мы обратились к руководителям по его организации, получившим международное признание, а также принятым в странах происхождения основных объектов нашего исследования:

1) модели внутреннего контроля COSO (США),
2) информации Минфина России № ПЗ-11/2013,
3) Рекомендации Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля», разработанной Некоммерческой организацией Фонд «НРБУ «БМЦ» и принятой Комитетом по рекомендациям Фонда «НРБУ «БМЦ» 09.08.2013 [144],

4) Требованиям к организации системы внутреннего контроля, утвержденным приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@,

5) Руководству Базельского комитета по банковскому надзору «Система внутреннего контроля в банках: основы организации» [148],

6) Руководству по риск-менеджменту, внутреннему контролю и связанной финансовой и бизнес-отчетности Совета по финансовой отчетности (модель FRC, Великобритания) [170],

7) Системе риск-менеджмента и внутреннего контроля Управления по финансовым рынкам Франции (модель AMF) [190],

8) Двадцати критериям контроля Канадского института сертифицированных бухгалтеров (модель CoCo) [162].

Мы отдельно проанализировали указания в отношении основного содержания внутреннего контроля (табл. 1.5) и распределения ответственности и полномочий (табл. 1.6) в системе внутреннего контроля, представленные в этих моделях.

Таблица 1.5

Сравнительная характеристика руководств по внутреннему контролю: основное содержание внутреннего контроля

| Год создания | Цели внутреннего контроля | Элементы внутреннего контроля | Атрибуты интегрированного подхода | Указание на контроль социальных и экологических целей | Комментарии |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| <i>1. Модель Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO, США; уточнена в 2013 г.)</i> | | | | | |
| 1992 | Получение разумной уверенности в том, что экономический субъект достигает своих целей в следующих аспектах: эффективность деятельности, в том числе достижение целевых финансовых и операционных показателей, обеспечение сохранности активов; достоверность и своевременность финансовой и другой отчетности; соблюдение применимых требований нормативных правовых актов и других регулирующих документов | Контрольная среда, оценка рисков, контрольные мероприятия, информация и коммуникации, мониторинг внутреннего контроля на уровнях организации в целом, ее структурных подразделений, операционных единиц и отдельных функций | Обусловленность целями организации; внедрение во все компоненты деятельности организации; совместная работа всех элементов внутреннего контроля | Нет специальных указаний на социальные и экологические цели организации. Это не противоречит наличию у организации социальных и экологических целей, но и не способствует контролю их достижения | Основа для создания прочих представленных в табл. моделей. Универсальная модель риск-ориентированного контроля, основанная на принципах (подходит организациям разных размеров и сфер деятельности). Содержит наиболее полную характеристику интегрированного подхода к внутреннему контролю. Не подчеркивает контроль социальных и экологических целей. Есть неточности в формулировках принципов, отнесении их к элементам внутреннего контроля (подробно будут показаны нами в Главе 2) |

Продолжение табл. 1.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>2. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»</i> | | | | | |
| 2013 | - // - | - // - | - // - | - // - | Рекомендуется модель внутреннего контроля COSO для экономических субъектов, кроме организаций государственного сектора |
| <i>3. Рекомендации Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» Фонда «НРБУ «БМЦ»</i> | | | | | |
| 2013 | - // - | - // - | - // - | - // - | Рекомендуется модель внутреннего контроля COSO для экономических субъектов, на которых распространяется действие Федерального закона «О бухгалтерском учете» |
| <i>4. Требования к организации системы внутреннего контроля, утвержденные приказом ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@</i> | | | | | |
| 2017 | Упорядоченное и эффективное ведение деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; правильность исчисления, полнота и своевременность перечисления налогов, сборов, страховых взносов; достоверность, полнота и своевременность отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности в бухгалтерской, налоговой и иной отчетности, учет таких результатов при исчислении налогов, сборов, страховых взносов; соблюдение законодательства; | - // - | - // - | Нет в силу сферы действия документа | Предписывается модель внутреннего контроля COSO для экономических субъектов, использующих налоговый мониторинг. В целях внутреннего контроля подчеркнута налоговая составляющая |

Продолжение табл. 1.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | мониторинг результатов контрольных процедур, направленных на своевременное выявление, исправление и предотвращение искажений в бухгалтерской, налоговой и иной отчетности | | | | |
| <i>5. Руководство Базельского комитета по банковскому надзору «Система внутреннего контроля в банках: основы организации»</i> | | | | | |
| 1998 | Производственная и финансовая эффективность деятельности; надежность, полнота и своевременность финансовой и управленческой информации; соблюдение действующих законодательных и других нормативных актов | Управленческий контроль и культура контроля; выявление и оценка риска; осуществление контроля и разделение полномочий; информация и взаимодействие; мониторинг и исправление недостатков | Обусловленность необходимостью достижения целей банков в области рентабельности и поддержания надежной системы финансовой и управленческой отчетности; интеграция в операционную среду; взаимосвязанность элементов | Нет. Цель внутреннего контроля и принципы элементов сформулированы исходя из экономических целей банка | Рекомендуется модель внутреннего контроля COSO 1992 г. с некоторыми уточнениями для банковских организаций. Документ адресован органам банковского надзора. Описывается контроль экономических целей |
| <i>6. Руководство по риск-менеджменту, внутреннему контролю и связанной финансовой и бизнес-отчетности Совета по финансовой отчетности (Великобритания, модель FRC)</i> | | | | | |
| 2014 | Содействие эффективности деятельности, возможность оценки рисков, адекватной реакции на них и значительные недостатки контроля, защиты активов компании; | Риск-менеджмент и внутренний контроль (упоминаются без разделения) включают политику, культуру, организацию, поведение, процессы, системы и | Интегрирование риск-менеджмента и внутреннего контроля со стратегией организации; | Нет | Внутренний контроль и риск-менеджмент упоминаются без разделения; одновременно управление рисками упоминается как элемент внутреннего контроля. |

Окончание табл. 1.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>уменьшение вероятности, ущерба от принятия неверных решений, рисков, превышающих риск-аппетит, ошибок, связанных с человеческим фактором, недобросовестных действий;</p> <p>получение уверенности в качестве внутренней и внешней отчетности;</p> <p>получение уверенности в выполнении требований применимых нормативных правовых актов, внутренних регламентов</p> | <p>другие компоненты корпорации.</p> <p>Их элементы:</p> <p>оценка рисков,</p> <p>управление рисками, включая осуществление контрольных процедур,</p> <p>информационно-коммуникационная система,</p> <p>обзор и мониторинг этих систем</p> | интеграция в повседневную деятельность организации | | <p>В составе элементов систем риск-менеджмента и внутреннего контроля нет контрольной среды.</p> <p>Не подчеркивает контроль социальных и экологических целей</p> |
| <i>7. Системы риск-менеджмента и внутреннего контроля Управления по финансовым рынкам Франции (модель AMF)</i> | | | | | |
| 2007 | <p>Обеспечение:</p> <p>соблюдения законов и других регулирующих документов,</p> <p>выполнения распоряжений руководства, должного функционирования внутренних процессов, в особенности связанных с обеспечением сохранности активов, надежности финансовой информации</p> | <p>Организационная структура,</p> <p>внутреннее распространение информации,</p> <p>система риск-менеджмента,</p> <p>контрольные мероприятия,</p> <p>мониторинг системы внутреннего контроля</p> | Интегрирование риск-менеджмента, трактуемого как часть внутреннего контроля, в операционную деятельность | Нет | <p>Не подчеркивает контроль социальных и экологических целей</p> |
| <i>8. Двадцать критериев контроля Канадского института сертифицированных бухгалтеров (модель CoCo)</i> | | | | | |
| 1995 | Поддержка людей в достижении целей организации | <p>Элементы организации (включая ресурсы, системы, процессы, культуру, структуру и задания), которые поддерживают людей в достижении ее целей</p> | <p>Обусловленность целями организации;</p> <p>интеграция в ее деятельность;</p> <p>взаимосвязанность элементов</p> | Нет | <p>Широкая трактовка внутреннего контроля, практически уравнивающая его с управлением в организации.</p> <p>Не подчеркивает контроль социальных и экологических целей</p> |

Таблица 1.6

Сравнительная характеристика руководств по внутреннему контролю: субъекты внутреннего контроля

| Субъекты внутреннего контроля | Характеристика описания их участия во внутреннем контроле |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>1. Модель Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO, США)</i> | |
| Совет директоров, высшее руководство, другое руководство, прочий персонал, внутренние аудиторы | Сделан акцент на содержании внутреннего контроля, организационный аспект освещен лаконично |
| <i>2. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013</i> | |
| Применительно к экономическому субъекту, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам: совет директоров (наблюдательный совет), комитет по аудиту совета директоров (наблюдательного совета), генеральный директор (директор), главный бухгалтер, руководители подразделений и иной персонал экономического субъекта, специальное подразделение внутреннего контроля, внутренний аудитор | Роли участвующих во внутреннем контроле лиц представлены более подробно, чем в руководстве COSO. Освещен преимущественно общеорганизационный уровень |
| <i>3. Требования к организации системы внутреннего контроля, утвержденные приказом ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@</i> | |
| Декларируется необходимость установления разделения ответственности и полномочий сотрудников, обеспечивающих функционирование, мониторинг, оценку организации и совершенствование системы внутреннего контроля организации, конкретные требования не приводятся | Не пригодны как руководство по определению организационного аспекта внутреннего контроля |
| <i>4. Руководство Базельского комитета по банковскому надзору «Система внутреннего контроля в банках: основы организации»</i> | |
| Совет директоров, исполнительное руководство банка, другой персонал, внутренние аудиторы | Освещен преимущественно общеорганизационный уровень |
| <i>5. Модель FRC</i> | |
| Совет директоров, руководство, другие работники | Освещен преимущественно общеорганизационный уровень |
| <i>6. Модель AMF (с пояснениями из Отчета рабочей группы об аудиторском комитете)</i> | |
| Совет директоров (наблюдательный совет), его комитет по аудиту, исполнительное руководство (правление), риск-менеджеры, внутренние аудиторы, иной персонал | Освещен преимущественно общеорганизационный уровень |
| <i>7. Модель CoCo</i> | |
| Руководство организации | Не пригодна как руководство по определению организационного аспекта внутреннего контроля |

Источник: подготовлено автором

Основные выводы о содержании внутреннего контроля:

1) модель COSO, опубликованная в 1992 г., явилась основой для разработки прочих упомянутых в табл. 1.9 руководств. В нашей стране формирование нормативной правовой базы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций осуществляется на основе этой модели.

Минфин России в информации № ПЗ-11/2013 рекомендует организациям, не относящимся к государственному сектору, использовать ее для построения системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни.

Аналогичная рекомендация для всех субъектов, на которые распространяется действие Федерального закона «О бухгалтерском учете», дана Фондом «НРБУ «БМЦ».

Эта модель обязательна для внедрения налогоплательщиками, прибегающими к налоговому мониторингу, в соответствии с пунктом 7 статьи 105.26 НК РФ, приказом ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@. Исходя из содержания модели COSO IC – IF составлены тексты ст. 28.1 «Внутренний контроль» Закона Российской Федерации от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» [12], Международного стандарта аудита 315 (пересмотренного) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (МСА 315) [18] и иных документов Международной федерации бухгалтеров, принятых в нашей стране как стандарты оказания аудиторских услуг, других регулирующих актов, формирующих российское правовое поле;

2) самым удобным, понятным и универсальным с нашей точки зрения форматом представления руководства по внутреннему контролю является руководство, основанное на принципах (описание элементов внутреннего контроля и правил их функционирования (принципов в оригинальных англоязычных версиях текстов)). Пример – модель COSO;

3) наиболее полно интегрированный подход к внутреннему контролю охарактеризован в руководстве COSO (его сущность представлена нами в п. 1.1 настоящей работы);

4) ни в одном из руководств не упомянут контроль социально-экологических целей. Это, в частности, приводит к фрагментарности такого внутреннего контроля, недостаточности его внутреннего регламентирования в российских корпорациях.

По нашему мнению, первый шаг на пути преодоления этой проблемы – разработка руководства по внутреннему контролю, основанного на модели COSO, но более комплексного, включающего уточненное определение внутреннего контроля, его цель, описание его процесса, среды, в котором он наиболее эффективен, элементов процесса, с акцентом на тройственности целей корпораций. Кроме того, необходимы методические рекомендации по осуществлению такого контроля применительно к разным элементам деятельности корпорации. В частности, необходимо показать, такой контроль можно эффективно инкорпорировать в процесс ведения бухгалтерского учета, как его могут оценивать внешние и внутренние аудиторы.

Основные выводы о том, как раскрыт организационный аспект внутреннего контроля в указанных выше руководствах:

1) наиболее подробные указания в отношении организационного аспекта внутреннего контроля содержатся в информации Минфина России № ПЗ-11/2013 и документе «Системы риск-менеджмента и внутреннего контроля» Управления по финансовым рынкам Франции (модель AMF). В двух руководствах – Требованиях к организации системы внутреннего контроля, утвержденных приказом ФНС России, и CoCo – нет указаний по распределению ролей в рамках внутреннего контроля;

2) в данных руководствах организационный аспект внутреннего контроля представлен как перечень участвующих лиц – совета директоров, высшего исполнительного руководства, внутреннего аудитора, прочего персонала, – и их контрольных функций; в ряде документов дополнительно конкретизированы функции комитета по аудиту совета директоров, главного бухгалтера, риск-менеджера. Преимущественно эти описания относятся к общеорганизационно-

му уровню, они разработаны исходя из субъектов, а не объектов внутреннего контроля, поэтому им не хватает универсальности и масштабируемости.

В некоторой степени эта проблема была решена в модели *внутрикорпоративного распределения ответственности за противодействие рискам «Три линии защиты»* (Three Lines of Defense model, 3LOD [174, 178, 184]), получившей общемировое признание в последние десятилетия⁶. 3LOD не является моделью внутреннего контроля – это модель организации защитных барьеров фирмы от рисков, в среде которых она функционирует. Модель 3LOD – совместная разработка Федерации европейских ассоциаций риск-менеджеров (Federation of European Risk Management Associations, FERMA) [169] и ЕСИА (рис. 1.20). Ее первый вариант был представлен в 2010 г., второй, более детальный – 2012 г.

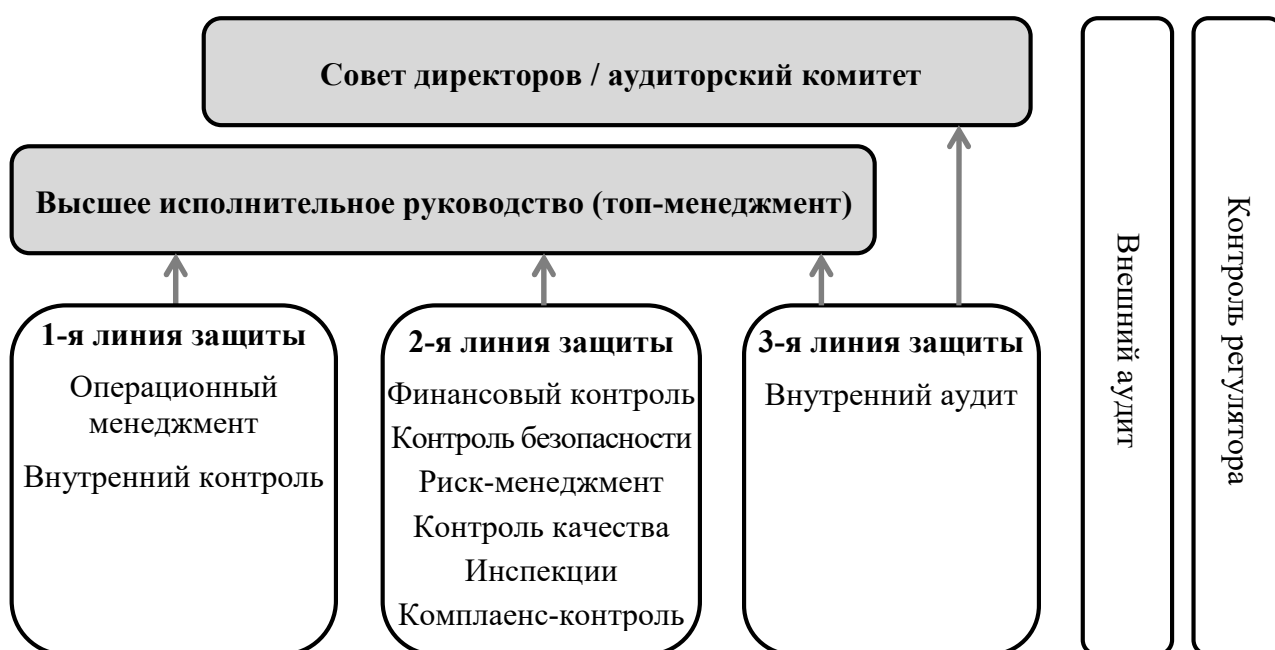


Рис. 1.20. Модель 3LOD, 2012 г.

Источники: ЕСИА, ПА

В соответствии с моделью 3LOD совет директоров и высшее исполнительное руководство ответственны за надзор и мониторинг стратегии корпорации.

⁶ Например, в июле 2015 г. Базельский комитет по банковскому надзору выпустил Руководство «Принципы корпоративного управления для банков», основанное на этой модели.

Реализация этой ответственности предполагает получение уверенности из различных источников, которые могут быть представлены в виде трех линий защиты:

первую линию защиты образует операционный менеджмент, в сфере ответственности которого находятся оценка, контроль и нивелирование рисков, а также обеспечение эффективного проведения внутренних контрольных мероприятий (линия владения и оперативного управления рисками). Эта линия реализуется преимущественно менеджерами первичного и среднего звена. Общую ответственность за функционирование первой линии защиты несет руководство высшего звена, в отдельных высокорисковых ситуациях оно может прямо выполнять функции, предусмотренные первой линией;

вторая линия защиты включает централизованные функции риск-менеджмента, комплаенс-менеджмента и может дополняться мониторингом поставок, безопасности труда, качества продукции, экологической безопасности и другими (линия специальных оценок);

третья линия – внутренний аудит (линия независимого обеспечения уверенности).

Линии защиты от рисков модели 3LOD могут использоваться и как линии внутреннего контроля, представляя его организационный аспект более универсально и наглядно, чем в существующих руководствах по внутреннему контролю. Однако неадаптированный перенос 3LOD во внутренний контроль все равно будет иметь следующие недостатки:

- 1) описание общеорганизационного уровня внутреннего контроля;
- 2) сведение контрольной роли высшего исполнительного руководства к надзору и мониторингу стратегии корпорации, что, на наш взгляд, слишком узко.

По нашему мнению, в рекомендациях по внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни, организуемому на основе интегрированного подхода, необходимо дать более универсальную, применимую ко всем его объектам классификацию видов контроля, позволяющую организовать его на уровнях от общеорганизационного до контроля отдельных фактов хозяйственной жизни.

Исходя из системного подхода к исследованию социально-экономического процесса (а внутренний контроль фактов хозяйственной жизни – социально-экономический процесс микроуровня) рекомендации по организации такого внутреннего контроля должны отвечать на следующие вопросы (табл. 1.7).

В табл. 1.7 мы не упомянули время осуществления внутренних контрольных мероприятий. Поскольку внутренний контроль – элемент управления, он осуществляется в рамках этого процесса. Установление дат, периодов индивидуально и обусловлено целями управления.

Результаты анализа системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, реализуемого на основе интегрированного подхода, дали основу для выбора дальнейших направлений нашего исследования.

Таблица 1.7

Элементы системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни
экономического субъекта

| Элемент | Рекомендации по формированию |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 |
| 1. Цель | Необходимо уточнить исходя из целей устойчивого развития |
| 2. Объект | Уточнен нами в п. 1.1 |
| 3. Субъекты | Необходимо указать для уровней от общеорганизационного до уровня контроля групп однотипных фактов хозяйственной жизни |
| 4. Место осуществления | Необходимо уточнить характеристики среды осуществления процесса внутреннего контроля в целях его эффективности. Среда может трактоваться как элемент системы внутреннего контроля (контрольная среда в модели COSO), или не входить в их состав, поскольку может быть общей средой для функционирования и других систем. Однако ее влияние на процесс контроля очевидно |
| 5. Процесс и методы его реализации | Процесс риск-ориентированного контроля предполагает идентификацию, оценку рисков и реализацию ответной реакции на риски. Необходимо уточнить правила реализации этих этапов исходя из целей устойчивого развития. Методология характеризуется традиционно: это система общенаучных и специальных методов. Перспективное направление – развитие методик контроля для различных аспектов, ситуаций хозяйственной жизни экономических субъектов |

| 1 | 2 |
|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6. Ресурсное обеспечение | Ресурсное обеспечение характеризуется традиционно: это информационные, кадровые, временные, материально-технические и иные ресурсы. В рассмотренных руководствах (табл. 1.4, 1.5) упоминается только информационное обеспечение; минимально необходимое расширение описания ресурсной базы внутреннего контроля – упоминание обеспечения использования других ресурсов |
| 7. Контроль организации и функционирования | Условно выделен из процесса контроля, поскольку элементы «контроля контроля» обязательно инкорпорированы в процесс. Мониторинг внутреннего контроля предписан всеми руководствами, основанными на разработках COSO |

Обобщим наши выводы:

1) современные руководства по внутреннему контролю, включая модели COSO, AMF, FRC и другие, имеют следующие общие недостатки: отсутствие упоминания контроля социально-экологических целей экономических субъектов, описание организационного аспекта внутреннего контроля только для общехозяйственного уровня. Первый недостаток в силу исторической нехарактерности социальных и экологических целей для коммерческих корпораций является одной из причин фрагментарности контроля их достижения, несоблюдению принципов системности и комплексности, его сведению к эпизодическим мероприятиям. Второй – к недостаточно четкому распределению контрольных обязанностей и полномочий на уровнях ниже общеорганизационного;

2) для решения этих проблем необходимо разработать рекомендации по организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, в части содержания контроля основанных на модели COSO, но учитывающих социальные и экологические цели корпораций, а в части его организации предлагающие виды контроля, применимые от общеорганизационного уровня до уровня контроля отдельных фактов хозяйственной жизни, и снабдить их конкретными методическими рекомендациями

ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА К ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КОММЕРЧЕСКОЙ КОРПОРАЦИИ

2.1. Цель, предмет и принципы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации

Цель – искомое состояние, достигаемое функционированием любой системы, снабженной механизмами распознавания и достижения такого состояния [49, с. 646]. Одну цель можно достичь разными средствами, определенная деятельность не обязательно должна вестись с присущей только ей целью; сущность деятельности обусловлена целью ее ведения. Признание достоверности первого утверждения позволяет нам избежать ошибочной попытки дать непременно уникальную формулировку цели внутреннего контроля (в отличие от целей осуществления других процессов в организации), второго – показать безусловную значимость четкого понимания того, для чего функционирует внутренний контроль.

Как отмечает Ф. Кэмпбелл (Philip L. Campbell), идеальная система внутреннего контроля конкретной организации зависит от целей этой организации, ее бюджета, особенностей и бизнес-контекста; цели внутреннего контроля, в отличие от средств, могут и должны быть одинаковыми для всех организаций [158, с. 4].

Суждение о цели внутреннего контроля корпорации, основывающей свою деятельность на ценностях устойчивого развития, и его содержании мы сформировали исходя из следующих концепций (рис. 2.1).

Поскольку внутренний контроль в корпорации – неотъемлемый элемент реализуемого в ней управленческого процесса, то при формулировании цели внутреннего контроля допустимы следующие подходы: принять ее как общую цель управления компанией или уточнить с учетом специфики контроля как элемента управления.



Рис. 2.1. Концептуальный базис определения цели и содержания интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций

Цель создания коммерческой корпорации – получение максимальной прибыли (немедленной или отложенной) лицами, контролирующими корпорацию, или получение ими максимальной прибыли и увеличение их влияния вне корпорации. Коммерческая корпорация создается как инструмент достижения ими

прогресса в системе социальных страт через личную прибыль и увеличение влияния. Экономические цели корпорации ей имманентны. Социальные и экологические цели – привнесенные, они принимаются корпорацией из-за воздействия стейкхолдер-групп и общества в целом, и могут быть обусловлены этическими мотивами лиц, контролирующих корпорацию. В каждой категории целей (экономических, социальных, экологических) можно выделить основные цели – цели по достижению операционных показателей, и сервисные цели, создающие условия достижения таких показателей: цели в области соблюдения применимых регулирующих документов и выпуска качественной отчетности. Целями внутреннего контроля в самом общем представлении допустимо считать экономические, социальные и экологические цели корпорации.

Одновременно *цель внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации* как элемента управления можно конкретизировать следующим образом (рис. 2.2).

| Модель COSO IC – IF | Авторы |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Получение разумной уверенности в том, что экономический субъект достигает своих целей в следующих аспектах: а) эффективность и результативность своей деятельности; б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности; в) соблюдение применимого законодательства</p> | <p>С точки зрения совета директоров, руководства и других внутренних стейкхолдеров корпорации: информационное обеспечение принятия решений, направленных на эффективное достижение корпорацией ее целей по созданию экономических и социально-экологических ценностей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обеспечения стейкхолдеров качественной отчетной информацией.</p> <p>С точки зрения лиц, контролирующих корпорацию (если они не являются одновременно членами исполнительных органов, совета директоров корпорации), и внешних стейкхолдеров: обеспечение их разумной уверенности в эффективном достижении цели создания корпорации и выполнении ее общественной миссии, детализированной в социальных и экологических целях</p> |

Рис. 2.2. Цель внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации

Цель, объект и предмет внутреннего контроля взаимообусловлены. *Объекты* исследуемого нами внутреннего контроля были охарактеризованы в

п. 1.1. Потенциально это все факты хозяйственной жизни – действия, события, влияющие или способные влиять на финансовое состояние экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности, движение денежных средств. Практически – факты хозяйственной жизни, выбранные в конкретном периоде исходя из целей экономического субъекта (создание экономических, социально-экологических ценностей для стейкхолдеров), областей деятельности, связанных с наиболее значимыми управляемыми рисками, необходимостью обеспечить требуемую степень уверенности в надежности результатов контроля в условиях ограниченности ресурсов контроля.

Предмет внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни – эффективность деятельности экономического субъекта по достижению его целей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обеспечения стейкхолдеров качественной отчетной информацией, и пригодность среды для ее ведения. Эффективность оценивается через соотношение получаемых целевых эффектов и использования ресурсов для их достижения.

В отечественной науке сложился подход, согласно которому устанавливаются *общие принципы внутреннего контроля* (например, [37] и [43]). Мы разделяем мнение исследователей, считающих, что внутренний контроль должен базироваться на определенной системе принципов, равно относящихся ко всем его элементам.

В модели COSO IC – IF нет единых принципов внутреннего контроля, они сформулированы в отношении его отдельных элементов: контрольной среды, оценки рисков, контрольных мероприятий, информации и коммуникации, оценки внутреннего контроля. В русском языке для их обозначения обычно используется термин, не носящий такой императивный характер, – «правила».

Мы выступаем за синтез двух подходов: одновременного установления общих принципов внутреннего контроля и правил формирования / функционирования его среды и следующих его элементов: процесса внутреннего контроля, его ресурсного обеспечения, контроля организации и функционирования. Общие принципы являются ядром системы, правила элементов следуют из общих принципов и четко показывают сущность подхода к организации внутреннего кон-

троля, представляют ее наглядно и сжато. По нашему мнению, руководство по внутреннему контролю (рамочное, выпускаемое регулятором, или локальное – принятое непосредственно на уровне организации) должно быть организовано следующим образом: 1) содержать общие принципы внутреннего контроля; 2) раскрывать элементы системы внутреннего контроля; 3) раскрывать правила эффективной среды внутреннего контроля и эффективного функционирования каждого из элементов системы внутреннего контроля; 4) при необходимости содержать пояснения к правилам среды и элементов внутреннего контроля.

О. В. Крышкин предлагает следующие *общие принципы внутреннего контроля* (рис. 2.3).

| | |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Принцип пирамиды приоритетов | Контрольные процедуры ранжируются в соответствии с их способностью влиять на достижение целей контроля |
| 2. Принцип адаптивности | Контроль должен подстраиваться под изменение контролируемых процессов |
| 3. Принцип охотника | Контролер, не имея полномочий по изменению контролируемого процесса, готовит условия для целесообразных изменений теми, кто такими полномочиями обладает |
| 4. Принцип позитивного воздействия для стимулирования желательного поведения | По нашему мнению, этот принцип выходит за рамки внутреннего контроля, относясь к другим элементам управления |
| 5. Принцип замкнутости контроля | Координирование действия различных контрольных инструментов |
| 6. Принцип силы контрольной среды | Подчеркивает ее значение для эффективности внутреннего контроля |
| 7. Принцип самовоспроизведения контроля | Контроль зачастую не рассматривается как естественное действие владельца процесса, поэтому без надлежащего стимулирования его эффективность со временем может снижаться |

Рис. 2.3. Общие принципы внутреннего контроля по О. В. Крышкину [37, с. 26 – 36]

Подход О. В. Крышкина имеет безусловную практическую значимость, однако ему не хватает комплексности. Более полно и взаимосвязанно система

общих принципов внутреннего (внутрихозяйственного) контроля в организации раскрыта Т. А. Пожидаевой (рис. 2.4).

| | |
|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Принцип научности | Использование логического и системного подходов, научных знаний с целью разработки научно обоснованных предложений по использованию выявленных внутрихозяйственных резервов повышения эффективности деятельности предприятия и его структурных подразделений |
| 2. Принцип системности | Внутрихозяйственный контроль – система, функционирующая в интересах управления, состоящая из связанных между собой элементов, являющаяся частью системы более высокого уровня – внутрихозяйственного управления, взаимодействующая с остальными ее подсистемами |
| 3. Принцип комплексности | Всесторонне и в полном объеме исследуются хозяйственные явления и процессы, во взаимосвязи образующие деятельность экономического субъекта |
| 4. Принцип непрерывности | Постоянный во времени контроль |
| 5. Принцип преемственности | Создание такой системы внутрихозяйственного контроля, в которой результаты предварительного контроля могли быть использованы в текущем контроле, текущего – в последующем, последующего – в предварительном; он должен носить циклический характер |
| 6. Принцип объективности | Результаты контроля должны соответствовать реальной действительности, правильно отражать происходящие хозяйственные процессы и не содержать искажений, вызванных предвзятым мнением работника, осуществляющего контроль, или возникших под влиянием на него субъективных оценок и суждений со стороны |
| 7. Принцип доказательности | Выводы, полученные в результате осуществления контрольных действий, должны быть подкреплены документами, доказывающими истинность этих выводов |
| 8. Принцип эффективности | Затраты на осуществление контрольных мероприятий должны быть меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий |
| 9. Принцип действенности | Активное воздействие на хозяйственные процессы путем принятия на основе результатов контроля управленческих решений по устранению выявленных недостатков и предупреждения их возникновения в дальнейшем |
| 10. Принцип оперативности | Обеспечение (путем принятия своевременных управленческих решений) маневренности финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений, быстроты реакции субъекта контроля на изменения в состоянии исследуемого объекта, выявленные в ходе осуществления контрольных мероприятий |

Рис. 2.4. Общие принципы внутрихозяйственного контроля по Т. А. Пожидаевой [43, с. 24 – 29]

А. Е. Гринько предлагает систему принципов внутреннего контроля в области устойчивого и безопасного развития организаций, включающую три блока:

общие специфические и этические принципы. На рис. 2.5 – 2.7 мы представили эти блоки принципов и оценили их необходимость и практическую реализуемость.

| Наименование принципа | Содержание принципа | Применимость |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Принцип законности | Реализация принципа основана на применении действующих законодательных актов и норм в отношении организации систем внутреннего контроля и проведения мероприятий контроля | Традиционный принцип контроля. Следует из ст. 4 Конституции Российской Федерации [1], постулирующей верховенство закона |
| 2. Принцип независимости | Реализация принципа возможна при обеспечении организационной и функциональной независимости в иерархической системе управления хозяйствующего субъекта | Абсолютные организационная (т. е. административная) и функциональная независимость контролера в рамках экономического субъекта невозможны. Кроме, того, этот принцип неприменим к самоконтролю |
| 3. Принцип делегирования ответственности | Реализация принципа предполагает возможность исполнения контрольных мероприятий или их части на уровне структурных подразделений хозяйствующего субъекта, в дочерних организациях представителями службы внутреннего контроля, подчиненных головной организации | Традиционный принцип делегирования полномочий и ответственности. Кроме того, принцип должен означать не возможность, а обязанность |
| 4. Принцип многократного использования информации | Реализация принципа означает возможность использования результатов контроля для информационного обеспечения всех функций управления и деятельности структурных подразделений | Представление о контроле как элементе процесса управления означает использование его результатов во всех элементах. Выделение принципа не требуется |

Рис. 2.5. Базовые принципы внутреннего контроля в области устойчивого и безопасного развития организаций по А. Е. Гринько [65]

Предлагаемые А. Е. Гринько специфические принципы внутреннего контроля либо повторяют базовые принципы бухгалтерского учета, либо сводят концепции, формирующие его теоретический базис, к уровню принципов¹⁴.

¹⁴ Концепция (от лат. *conceptio* – понимание, система) – определенный способ понимания, трактовки какого-либо предмета, явления, процесса, основная точка зрения на пред-

| Наименование принципа | Содержание принципа | Применимость |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Принцип контекста устойчивого развития | Реализация принципа обеспечивает возможность контроля всех аспектов деятельности организации в области устойчивого развития | Устойчивое развитие сведено к принципу, в то время как это концепция |
| 2. Принцип осторожности прогнозов | Предполагает контроль прогнозных значений данных отчетности с принятием скорее убытков, чем прибылей от результатов реализации существенных сделок | Базовый принцип бухгалтерского учета |
| 3. Принцип охвата заинтересованных сторон | Предполагает раскрытие результатов контроля отчетности для заинтересованных ее пользователей в пределах их компетенций | Концепция стейкхолдерского окружения фирмы сведена к принципу |
| 4. Принцип полноты идентификации рисков | Реализация принципа обеспечивает предупреждение на основе проведенных мероприятий контроля о возможном наступлении риска, обеспечивает идентификацию этого риска и разработку мер по его предупреждению или предотвращению | Традиционный принцип комплексности |
| 5. Принцип адекватности выбора инструментов контроля в оценке окружающей среды | Реализация принципа возможна при правильном выборе метода и процедур контроля для оценки результативности деятельности организации в области устойчивого и безопасного развития | Область применения сведена к оценке окружающей среды |
| 6. Принцип сохранения капитала при наличии угроз экономической деятельности организации | Реализация принципа обеспечивает сохранение (как минимум) и приращение (как максимум) капитала организации в достаточном размере для осуществления устойчивого и безопасного развития на стратегическую перспективу | Один из существенных компонентов концепции устойчивого развития в представлении Т. Диллика и К. Хокертса [104]. Сведен к уровню принципов |
| 7. Принцип преодоления диспаритета в оценках показателей отчетности | Реализация принципа предполагает применение таких методов оценки, которые не нарушают реальную на момент контроля стоимостную оценку этого объекта несмотря на временную разницу и позволяет преодолеть диспаритет оценок | Традиционный принцип сопоставимости в бухгалтерском учете |

Рис. 2.6. Специфические принципы внутреннего контроля в области устойчивого и безопасного развития организаций по А. Е. Гринько [65]

мет или явление, руководящая идея для их систематического освещения [49, с. 278]. Принцип (от лат. *principium* – основа, первоначало) – первоначало, руководящая идея, основное правило поведения [49, с. 461].

| Наименование принципа | Содержание принципа | Применимость |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Принцип компетентности | Реализация принципа возможна при использовании в деятельности контрольных служб профессионально подготовленных и опытных специалистов, обладающих компетенциями в областях использования объектов контроля | Часть декларируемого Международной федерацией бухгалтеров принципа профессиональной компетентности и должной тщательности (для представителей бухгалтерской профессии) |
| 2. Принцип уверенности | Реализация принципа возможна при наличии достаточных оснований у специалистов службы внутреннего контроля сделать вывод о результатах его проведения и дать рекомендации по устранению выявленных нарушений | Концепция разумной уверенности сведена до уровня принципов |
| 3. Принцип конфиденциальности | Реализация принципа обеспечивает неразглашение конфиденциальной информации о результатах контрольных мероприятий лицам в компетенцию которых не входит владение такой информацией | Принцип, декларируемый Международной федерацией бухгалтеров для представителей бухгалтерской профессии |
| 4. Принцип честности | Реализуется в силу личностных характеристик специалистов службы внутреннего контроля, объясняется поведенческой мотивацией и ответственностью за выполняемую работу | Декларируемый Международной федерацией бухгалтеров принцип честности и объективности (для представителей бухгалтерской профессии) |

Рис. 2.7. Этические принципы внутреннего контроля в области устойчивого и безопасного развития организаций по А. Е. Гринько [65]

Этические принципы более полно, чем в подходе А. Е. Гринько, были сформулированы Международной федерацией бухгалтеров: это принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения [177]. Они обладают необходимой морфологической полнотой и верифицированы практикой.

Приняв во внимание современные разработки в области внутреннего контроля, новизну внутреннего контроля социальных и экологических целей для многих корпораций и недостаточность его организационно-методического обеспечения, мы предложили следующие *дополнения и уточнения общих принципов* (рис. 2.8).

| Принципы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни | Поддерживаемый элемент системы внутреннего контроля | | | | | Поддерживаемый компонент интегрированного подхода к внутреннему контролю | | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------|----------|---------------------------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| | цель | объект | субъекты | процесс и методы его реализации | ресурсное обеспечение | оценка организации и функционирования | обусловленность целями экономического субъекта | внедрение во все компоненты деятельности | согласованное функционирование всех элементов контроля |
| 1. <i>Принципы комплексности и иерархичности</i> (уточнение): все факты хозяйственной жизни экономического субъекта, составляющие его деятельность, сами по себе или в составе более крупных процессов контролируются исходя из экономических и социально-экологических целей | + | + | | | | | + | + | |
| 2. <i>Принцип единого подхода</i> : внутренний контроль фактов хозяйственной жизни в экономических, социально-экологических целях экономического субъекта должен осуществляться на основе единого для всех подразделений риск-ориентированного подхода | | | | + | + | | | | + |
| 3. <i>Принцип делегирования полномочий и ответственности</i> (дополнение): в экономическом субъекте должны быть назначены лица, ответственные за контроль в социальных, экологических целях на общеорганизационном уровне | | | + | | | + | + | + | |

Рис. 2.8. Системно-морфологический анализ дополнений и уточнений общих принципов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни
 Источник: подготовлено автором

Эти уточнения и дополнения направлены на преодоление экономическими субъектами трудностей, обусловленных новой для многих практикой активного включения в решение социально-экологических проблем, недостаточностью разработок в области организационно-методического обеспечения соответствующего внутреннего контроля.

Уточнение *принципов комплексности и иерархичности* (в подходе Т. А. Пожидаевой) и вытекает из добросовестной практики реализации концепции корпоративной устойчивости. Например, в Политике ОАО «Роснефть» в области устойчивого развития [136] среди принципов устойчивого развития компании приводятся следующие:

внедрение принципов устойчивого развития в každодневную деятельность. Компания стремится к внедрению принципов устойчивого развития в свою každодневную деятельность путем ее интегрирования в бизнес-планы. Концепция устойчивого развития встроена в стратегию развития компании и учитывается при разработке и реализации всех бизнес-процессов компании;

внедрение принципов устойчивого развития во всех вновь приобретенных активах. Во всех таких активах проводится планомерный процесс по внедрению принципов, подходов и стандартов в области устойчивого развития, ведется подготовка к сертификации интегрированных систем управления в области устойчивого развития в соответствии с применимыми международными стандартами.

Сквозное внедрение целей корпоративной устойчивости в деятельность организации подразумевает и сквозной контроль их достижения. Это не означает, что каждая элементарная операция должна сама по себе подвергаться трехаспектному контролю. Как отметил И. А. Белобжецкий, соотношение между элементами централизации и децентрализации (внутреннего контроля – *прим. авт.*) должно складываться таким образом, чтобы приблизить контроль к месту совершения финансовых и хозяйственных операций, разгрузить центральный аппарат объединения от решения оперативных вопросов в области предварительного, текущего и последующего контроля за процессом производства. Степень централизации внутривозьственного контроля обусловлена масштабами

производства, уровнем его специализации и кооперации, территориальным размещением производственных (структурных) подразделений [26, с. 67].

Осуществление контроля в социальных и экологических целях в дополнение к экономическим не требует обязательного создания параллельных объемных контрольных структур, что усугубит проблему множественности подразделений внутреннего контроля, особенно актуальную для финансового сектора (рис. 2.9). Специфика участия должностных лиц, подразделений компании в таком контроле, необходимость структурного выделения специального контроля определяются исходя из принципа эффективности.

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Подразделения и должностные лица, осуществляющие внутренний контроль в ПАО «БАНК УРАЛСИБ»</p> | <p>Служба внутреннего аудита, служба внутреннего контроля и комплаенс, контролер банка как профессионального участника рынка ценных бумаг, ответственный сотрудник по противодействию неправомерному использованию инсайдерской информации и манипулированию рынком, ответственный сотрудник по противодействию коррупции, ответственный сотрудник по FATCA/CRS, служба риск-менеджмента, служба финансового мониторинга, ответственный сотрудник (подразделение) по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, служба безопасности, иные должностные лица, специально назначаемые для внутреннего контроля по отдельным направлениям (Положение о Системе внутреннего контроля ПАО «БАНК УРАЛСИБ» (версия 3.1), 2016 г.)</p> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Рис. 2.9. Состав уполномоченных по внутреннему контролю в ПАО «БАНК УРАЛСИБ» [117]

Согласно *принципу единого подхода* внутренний экономический, социальный и экологический контроль должен быть риск-ориентированным, базирующимся на взаимосвязанных концепциях разумной уверенности и существенности; все подразделения должны осуществлять его по единым правилам. Внутренний контроль в социальных и экологических целях имеет методиче-

ские, но не принципиальные особенности. Риск-ориентированный контроль, преобладающий в мировой практике финансового контроля, с точки зрения авторов оптимален и для внутреннего контроля в социальных и экологических целях. Необходимость организации внутреннего контроля на базе единых принципиальных методологических положений верифицирована практикой внутреннего контроля крупных корпораций (например, ОАО «НК «Роснефть», ПАО «ЛУКОЙЛ» [129], ПАО «Аэрофлот» [116] и многих других). Согласно политике Atos, формализация контроля является ключевым элементом для оценки управления, она обязательна для всех подразделений компании, а любое отклонение должно быть обосновано [189].

Экономические цели традиционны для коммерческих корпораций, социальные и экологические для многих непривычны. Во избежание их игнорирования целесообразно дополнить *принцип делегирования полномочий и ответственности* так: в экономическом субъекте должны быть назначены лица, ответственные за контроль в социальных и экологических целях на общеорганизационном уровне. Централизация этих функций индивидуальна, она зависит от корпоративной структуры, степени автоматизации процессов и других особенностей. Например, в ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез» генеральный директор утверждает экологическую политику компании и обеспечивает ее реализацию, утверждает ответственность высших руководителей в области экологической безопасности и делегирует им полномочия. Группа экологического менеджмента включает четырех представителей высшего руководства компании, ее возглавляет финансовый директор. Далее ответственность распределяется между руководителями отделов качества, охраны труда и промышленной безопасности, закупок и логистики, сбыта и других подразделений. Однако в Book of Internal Control компании Atos вопросы назначения ответственных за экологический контроль лиц не освещены.

Приведенные на рис. 2.8 уточненные и дополненные принципы направлены на оптимизацию интегрирования внутреннего контроля в социальных и экологических целях с традиционным для коммерческих корпораций контро-

лем в экономических целях, т. е. в первую очередь это предложение обусловлено этапом становления комплексного внутрикорпоративного контроля с учетом социальных и экологических целей. По нашему мнению, на них в первую очередь необходимо обращать внимание руководства и совета директоров корпорации при внедрении такого внутреннего контроля.

Анализ морфологической полноты этих уточнений и дополнений дал следующие результаты: ими поддерживаются все элементы системы внутреннего контроля (кроме среды осуществления, которую мы к ним не относим) без пересечений, а также все компоненты интегрированного подхода к внутреннему контролю.

Обобщим полученные результаты:

1) внутренний контроль фактов хозяйственной жизни корпорации, реализующей бизнес-философию корпоративной устойчивости, необходим:

для информационного обеспечения принятия советом директоров, руководством и другими внутренними стейкхолдерами решений, направленных на эффективное достижение корпорацией ее целей по созданию экономических, а также социальных и экологических ценностей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обеспечения стейкхолдеров качественной отчетной информацией;

обеспечения разумной уверенности лиц, контролирующих корпорацию (если они не являются одновременно членами ее исполнительных органов, совета директоров), и внешних стейкхолдеров в эффективном достижении цели создания корпорации и выполнении ее общественной миссии;

2) объекты исследуемого внутреннего контроля – факты хозяйственной жизни, выбранные в конкретном периоде исходя из целей экономического субъекта (создание экономических, социальных и экологических ценностей для стейкхолдеров), областей деятельности, связанных с наиболее значимыми управляемыми рисками, необходимостью обеспечить требуемую степень уверенности в надежности результатов контроля в условиях ограниченности ресурсов контроля; предмет – эффективность деятельности экономического субъек-

та по достижению его целей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обеспечения стейкхолдеров качественной отчетной информацией, и пригодность среды для ее ведения;

3) в отечественной науке сложился подход, согласно которому устанавливаются общие принципы внутреннего контроля; в модели COSO IC – IF нет единых принципов, но есть принципы (правила) отдельных элементов. Мы синтезировали эти подходы, предложив одновременно устанавливать общие принципы внутреннего контроля и правила функционирования его элементов. Общие принципы универсальны, правила функционирования элементов вытекают из общих принципов и показывают сущность подхода к организации внутреннего контроля;

4) мы предложили уточнения и дополнения традиционных общих принципов внутреннего контроля (комплексности, иерархичности, делегирования полномочий и ответственности), и предложили новый принцип – единого подхода, – направленные на оптимизацию интегрирования внутреннего контроля в социальных и экологических целях с традиционным для коммерческих корпораций контролем в экономических целях. Эти уточнения и дополнения направлены на преодоление экономическими субъектами трудностей новой для многих практикой активного включения в решение социальных и экологических проблем, недостаточностью разработок в области организационно-методического обеспечения соответствующего внутреннего контроля. Эти дополнения и уточнения поддерживают все элементы системы внутреннего контроля без пересечений, а также все компоненты интегрированного подхода к внутреннему контролю;

5) исходя из нашего представления о системе принципов и правил внутреннего контроля мы полагаем, что руководство по внутреннему контролю (выпускаемое регулятором в качестве образца или локальное – принятое непосредственно на уровне организации) должно быть организовано следующим образом: 1) содержать общие принципы внутреннего контроля; 2) раскрывать элементы системы внутреннего контроля; 3) раскрывать правила эффективной среды внутреннего контроля и эффективного функционирования каждого из элементов системы

внутреннего контроля; 4) при необходимости содержать пояснения к правилам среды и элементов внутреннего контроля; 5) содержать общие рекомендации по распределению ролей во внутреннем контроле, которые могут быть адаптированы к специфике экономического субъекта. Оформленные в виде такого руководства наши рекомендации будут представлены в Главе 3 и Приложении 8.

2.2. Среда, элементы и оценка процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации

Компонентами внутреннего контроля в модели COSO IC – IF являются: 1) контрольная среда (Control Environment); 2) оценка рисков (Risk Assessment); 3) контрольные мероприятия (Control Activities); 4) информация и коммуникации (Information & Communication); 5) оценка внутреннего контроля (Monitoring).

Системный подход к изучению внутреннего контроля предполагает, что в его систему помимо цели, объекта, субъектов входят: 1) среда осуществления процесса внутреннего контроля; 2) процесс, включающий идентификацию, оценку рисков и контрольную реакцию на риски; 3) ресурсное обеспечение процесса; 4) оценка его организации и функционирования (условно выделена, поскольку ее элементы инкорпорированы в процесс контроля).

Первый элемент внутреннего контроля в руководстве COSO IC – IF – контрольная среда. Она трактуется как совокупность стандартов, процедур и структур, которые обеспечивают основу функционирования внутреннего контроля в организации. Совет директоров и высшее руководство устанавливают соответствующий «тон сверху», способствующий осознанию всеми работниками важности внутреннего контроля, необходимости соблюдения определенных стандартов поведения. Руководство среднего и следующих уровней должно обеспечивать внедрение этих идей на всех организационных уровнях. Среда как элемент контроля выделяется в модели AMF и других моделях, основанных на COSO IC – IF. В модели FRC такой элемент не предусмотрен.

Поскольку в COSO IC – IF выделена контрольная среда, а контроль – элемент процесса управления, то должны быть среды других элементов этого процесса. По нашему мнению, нет достаточных идентифицирующих признаков таких сред. Мы также не находим аргументов в пользу дихотомии «контрольная среда + остальная часть среды, в которой реализуются другие элементы управления». По нашему мнению, среда едина для системы управления корпорацией и ее подсистемы – внутреннего контроля. Процесс внутреннего контроля, состоящий из определенных элементов, осуществляется в общей организационной среде.

Полагаем, что *организационная среда* как внутренняя среда всех корпоративных процессов формируется следующими основными факторами:

- 1) культурной средой (рис. 2.10);
- 2) организационной структурой, распределением полномочий, ответственности;
- 3) отношением к рискам и возможностям;
- 4) мерами воздействия на нежелательно девиантные внутрикорпоративные процессы, мерами поощрения желаемых изменений.



Рис. 2.10. Элементы культурной среды компании

Источники: Sulkowski Ł. Elements of Organizational Culture – theoretical and methodological problems [112], Domnişoru S., Ogarcă R., Dragomir, I. Organizational culture and internal control [103]

Мы не относим организационную среду к элементам системы внутреннего контроля. Тем не менее, мы не рассматриваем внутренний контроль в отрыве

от нее. Процесс внутреннего контроля реализуются в этой среде и их эффективность в том числе зависит от организационной среды.

В модели COSO IC – IF предусмотрены следующие принципы элемента «Контрольная среда» (рис. 2.11).

| Целевые характеристики контрольной среды в руководстве COSO IC – IF (в оригинале – принципы) | | | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Демонстрируется честность и приверженность другим этическим ценностям | 2. Совет директоров демонстрирует независимость от руководства организации и осуществляет надзор за развитием и осуществлением внутреннего контроля | 3. Руководство под надзором совета директоров устанавливает структуру, порядок предоставления отчетов и соответствующие полномочия и ответственность исходя из принятых целей | 4. Демонстрируется привлечение, развитие и удержание компетентных работников исходя из принятых целей | 5. Обеспечивается подотчетность работников в части их обязанностей по внутреннему контролю исходя из принятых целей |

Рис. 2.11. Характеристики элемента «Контрольная среда» в COSO IC – IF

Этот набор принципов, по нашему мнению, имеет следующие недостатки:

- 1) дублирование информации в двух формально разных принципах (3) и (5);
- 2) в качестве единственного ресурса, формирующего среду, упоминаются работники, в качестве мер воздействия – позитивные (принцип (4));
- 3) нет упоминания социально-экологических целей организации.

В соответствии с нашим представлением об организационной среде мы предлагаем следующие *рекомендации по формированию организационной среды*, способствующие повышению эффективности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, осуществляемого на основе интегрированного подхода (рис. 2.12).

Согласно подходу COSO каждый элемент внутреннего контроля рассматривается на уровнях организации в целом, структурных подразделений, операционных единиц и отдельных функций. Исходя из рекомендованного нами принципа единого подхода мы предлагаем единые элементы и рекомендации по их функционированию для всех этих уровней.

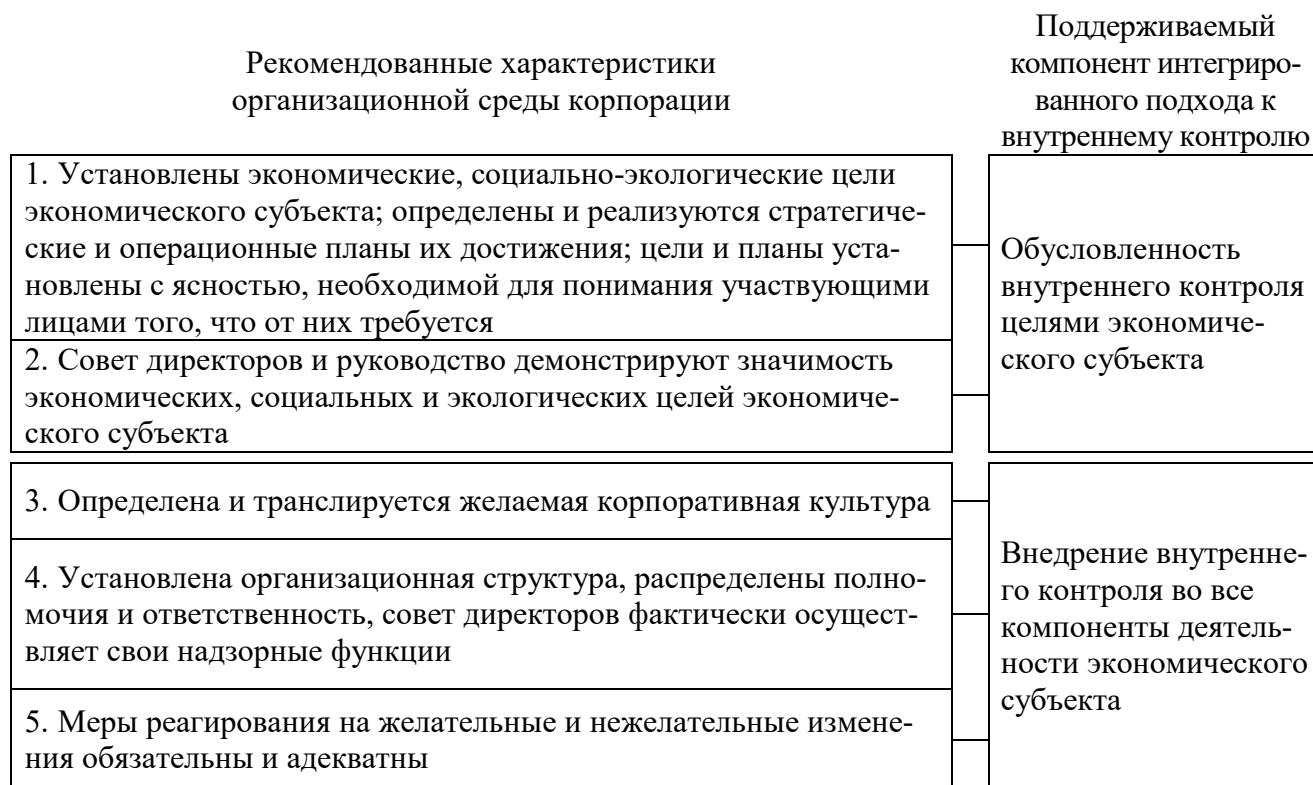


Рис. 2.12. Рекомендованные характеристики организационной среды, способствующие повышению эффективности внутреннего контроля

Источник: подготовлено автором

В модели COSO IC – IF предусмотрены следующие принципы (правила) процесса внутреннего контроля, его ресурсного обеспечения, контроля организации и функционирования (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Принципы процесса внутреннего контроля, его ресурсного обеспечения, контроля организации и функционирования в модели COSO IC – IF

| Элементы внутреннего контроля | Принципы элементов внутреннего контроля ¹⁵ | Комментарии |
|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Оценка рисков | 6. Цели организации уточняются с ясностью, достаточной для идентификации и оценки рисков, связанных с их достижением; | Ясность и измеримость целей – требование, необходимое не только для внутреннего контроля, но и всего процесса управления. Этот принцип вынесен нами в правила среды. |

¹⁵ Нумерация принципов приведена в соответствии с моделью COSO IC – IF.

Продолжение табл. 2.1

| 1 | 2 | 3 |
|----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Оценка рисков | <p>7. Риски, связанные с достижением целей организации, идентифицируются и анализируются для формирования основы управления этими рисками;</p> <p>8. При оценке рисков, связанных с достижением целей организации, оценивается возможность недобросовестных действий;</p> <p>9. В организации идентифицируются и оцениваются изменения, которые могут существенно повлиять на систему ее внутреннего контроля</p> | <p>В принципах модели COSO IC – IF идет речь о рисках в целях управления ими. Однако упоминание управления рисками может создать иллюзию отнесения этого процесса к контролю и конфликтным ситуациям между внутренними контролерами и контролируемыми лицами. В рамках внутреннего контроля риски, связанные с достижением целей организации, идентифицируются и анализируются для определения ответной контрольной реакции, оптимального распределения контрольных усилий между рисковыми областями</p> <p>Принцип (8) – частный случай принципа (7). Подчеркивание этого аспекта – позиция COSO.</p> <p>Отслеживание изменений, в соответствии с которыми должен меняться внутренний контроль (реализация принципа адаптивности внутреннего контроля), по нашему мнению, относится к элементу «Оценка внутреннего контроля»</p> |
| 2. Контрольные мероприятия | <p>10. В организации выбираются и разрабатываются контрольные мероприятия, способствующие снижению рисков достижения целей до приемлемого уровня;</p> <p>11. В организации выбираются и разрабатываются мероприятия общего внутреннего контроля информационных технологий для поддержания достижения целей;</p> <p>12. В организации реализуются внутренние контрольные мероприятия на основе политик, определяющих ожидания, с выполнением процедур, обеспечивающих практическую реализацию этих политик</p> | <p>Сам по себе внутренний контроль не является инструментом воздействия на контролируемый объект, такие действия предпринимаются за его рамками и на основе его результатов.</p> <p>Реакция на выявленные и оцененные риски по аналогии с подходом, принятым во внешнем аудите, может рассматриваться в следующих аспектах:</p> <p>общая контрольная реакция – изменение подхода к контролю в организации в целом или данном сегменте ее деятельности (например, проекте, структурном подразделении, направлении деятельности, временной рабочей группе). Она может включать выделение дополнительных ресурсов на внутренний контроль в этом сегменте, реорганизацию внутреннего контроля в нем и другие действия;</p> <p>целевая контрольная реакция, направленная на конкретные риски. Характер, сроки и объем выполняемых при этом процедур внутреннего контроля зависят от ситуации.</p> <p>Поэтому вместо термина «контрольные мероприятия» мы предлагаем более общий – «контрольная реакция».</p> <p>IT-контроль – неотъемлемая часть системы внутреннего контроля современной организации (принцип (11) уточняет принцип (10))</p> |

| 1 | 2 | 3 |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. Информация и коммуникация | <p>13. Организация получает или создает и использует релевантную качественную информацию для поддержания функционирования внутреннего контроля;</p> <p>14. В организации осуществляется внутренний обмен информацией, включая информацию о целях и ответственности в части внутреннего контроля, необходимой для функционирования последнего;</p> <p>15. Организация осуществляет обмен информацией по вопросам, влияющим на функционирование внутреннего контроля, с внешними сторонами</p> | <p>В принципах (14) и (15) отдельно указано на необходимость коммуникации с внутренними и внешними стейкхолдерами.</p> <p>Другие ресурсы внутреннего контроля, кроме информационных, в модели COSO не упоминаются</p> |
| 4. Мониторинг внутреннего контроля | <p>16. В организации выбираются, разрабатываются и выполняются процедуры постоянной и/или периодической оценки наличия и функционирования элементов внутреннего контроля;</p> <p>17. В организации своевременно оцениваются недостатки внутреннего контроля и информация о них передается лицам, ответственным за принятие корректирующих мер, включая высшее руководство и совет директоров</p> | <p>Принципы (16) и (17) дублируют друг друга</p> |

Источник: подготовлено автором

В принципах (правилах) COSO IC – IF не всегда соблюдаются следующие, важные на наш взгляд, условия:

- 1) в правилах элементов должна отражаться сущность этих элементов;
- 2) в правилах не должна искажаться последовательность реализации каждого элемента. Риск-ориентированный подход к внутреннему контролю предполагает стандартную последовательность этапов (оценка рисков → реакция)

со встроенными, а также вынесенными процедурами «контроля контроля» и совершенствования системы внутреннего контроля;

3) без крайней необходимости следует избегать «вложенности» правил, когда следующее является частным случаем предыдущего.

Кроме того, правила функционирования элементов процесса внутреннего контроля должны вытекать из общих принципов его организации; правила должны быть сформулированы с учетом постановки социальных и экологических целей организации.

Высказав замечания к принципам элементов внутреннего контроля в модели COSO IC – IF, мы предлагаем следующие общие рекомендации в отношении процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Рекомендации по организации и оценке процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации

| Элементы системы внутреннего контроля | Рекомендации в отношении процесса внутреннего контроля | Поддерживаемый компонент интегрированного подхода к внутреннему контролю |
|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Элемент процесса внутреннего контроля «Оценка рисков» | 1.1. Выявляются факторы рисков, связанных с достижением экономических и социально-экологических целей, установленных в экономическом субъекте для соответствующего уровня; 1.2. Оценивается влияние этих рисков на достижение экономических и социально-экологических целей; при этом принимаются во внимание вероятность наступления рисков ситуаций, степень их влияния на экономический субъект, управляемость (скорость и длительность воздействия рисков ситуации на цели, возможность его устранения, способность восстановления после отрицательных последствий) | Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности; согласованное функционирование всех компонентов внутреннего контроля |
| 2. Элемент процесса внутреннего контроля «Контрольная реакция» | 2.1. Контрольная реакция определяется на основе оценки выявленных рисков, связанных с достижением экономических, социально-экологических целей экономического субъекта; 2.2. Контрольная реакция способствует снижению рисков до приемлемого уровня; 2.3. Экономический субъект выпускает и использует отчеты, раскрывающие результаты внутреннего контроля; при их формировании учитываются информационные ожидания стейкхолдеров и требования регулирующих документов | Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности; согласованное функционирование всех компонентов внутреннего контроля |

| 1 | 2 | 3 |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. Ресурсы для реализации процесса внутреннего контроля | 3.1. Информационная система экономического субъекта построена с учетом нужд внутреннего контроля и используется в этих нуждах; 3.2. Для осуществления внутреннего контроля выделяются иные необходимые ресурсы | Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; внедрение внутреннего контроля во все его компоненты деятельности |
| 4. Оценка организации и функционирования внутреннего контроля | 4.1. Идентифицируются и оцениваются изменения, которые могут существенно повлиять на внутренний контроль; 4.2. Выполняются процедуры постоянной и периодической оценки внутреннего контроля | Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности; интегрированное функционирование всех компонентов внутреннего контроля |

Источник: подготовлено автором

Все правила должны соблюдаться на разных уровнях контроля: от отдельных фактов хозяйственной жизни экономического субъекта до общеорганизационного уровня. В каждой конкретной ситуации различаются лишь способы их соблюдения.

Сравним применение принципов (6) – (17) модели COSO IC – IF и уточненных нами правил на примере следующей практической ситуации: проводится внутренний аудит результатов реализации социальной и экологической политик организации.

Для реализации этих политик в организации установлены следующие цели:

- 1) персонал должен знать, как вести себя в случае возникновения аварийных ситуаций, иметь соответствующие навыки;
- 2) должна быть обеспечена грамотность персонала в вопросах охраны труда и окружающей среды.

Принятые в организации средства достижения этих целей – проведение до 31.12.20XX обучения по вопросам охраны труда и окружающей среды. Подробные результаты этого сравнения представлены в табл. 2.3, дополняющие их иллюстрационные материалы – в Приложениях 4 и 5.

Таблица 2.3

Применение правил (рекомендаций) осуществления процесса внутреннего контроля, его ресурсного обеспечения, контроля организации и функционирования к практической ситуации во внутреннем аудите

| Правило / рекомендация | Реализация / комментарий |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 |
| <i>COSO IC – IF</i> | |
| 4. Цели организации уточняются с ясностью, достаточной для идентификации и оценки рисков, связанных с их достижением | Ясные цели – обязательное условие эффективности контроля. Внутренние аудиторы должны начать с уточнения цели для того, чтобы спланировать и провести проверку. Однако уточнение целей организации необходимо всем участвующим в их реализации лицам и не только для внутреннего контроля. Цели организации должны быть сформулированы и доведены до сведения всех участвующих лиц вне привязки к осуществлению проектов внутреннего контроля |
| 5. Риски, связанные с достижением целей организации, идентифицируются и анализируются для формирования основы управления этими рисками | К функциям внутреннего аудита не относится управление рисками организации |
| 6. При оценке рисков, связанных с достижением целей организации, оценивается возможность недобросовестных действий | Внутренние аудиторы должны дополнительно оценить риски недобросовестных действий, которые могут предприниматься при проведении обучения |
| 7. В организации идентифицируются и оцениваются изменения, которые могут существенно повлиять на систему ее внутреннего контроля | Применительно к рассматриваемому заданию: внутренние аудиторы должны быть в курсе изменений требований к производственной безопасности, динамики результатов аналогичных тренингов, семинаров, структурных изменений в организации и других влияющих параметров |
| 8. В организации выбираются и разрабатываются контрольные мероприятия, способствующие снижению рисков достижения целей до приемлемого уровня | Внутренний аудит способствует формированию качественной информационной базы принятия решений по управлению рисками ошибок персонала в случаях наступления аварийных ситуаций. Эти риски должны быть снижены, поэтому внутренний аудит необходимо спланировать с акцентом на сегментах, связанных с наибольшими рисками непроведения / неэффективности обучения |
| 9. В организации выбираются и разрабатываются мероприятия общего внутреннего контроля информационных технологий для поддержания достижения целей | Мероприятия общего внутреннего контроля информационных технологий в организации не относятся к рассматриваемому проекту внутреннего аудита |

Продолжение табл. 2.3

| 1 | 2 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10. В организации реализуются внутренние контрольные мероприятия на основе политик, определяющих ожидания, с выполнением процедур, обеспечивающих практическую реализацию этих политик | Внутренний аудит нужно спланировать и провести на основе политики внутреннего аудита (положения о внутреннем аудите, иного документа, устанавливающего политику) и корпоративных руководств по внутреннему аудиту |
| 11. Организация получает или создает и использует релевантную качественную информацию для поддержания функционирования внутреннего контроля | При проведении внутреннего аудита необходимо пользоваться надежными источниками информации |
| 12. В организации осуществляется внутренний обмен информацией, включая информацию о целях и ответственности в части внутреннего контроля, необходимой для функционирования последнего | Аудиторы должны быть осведомлены о своих целях, обязанностях и полномочиях, доводить эту информацию до сведения проверяемых субъектов |
| 13. Организация осуществляет обмен информацией по вопросам, влияющим на функционирование внутреннего контроля, с внешними сторонами | Аудиторам нужно оценить необходимость обмена информацией по данному проекту с внешними сторонами |
| 14. В организации выбираются, разрабатываются и выполняются процедуры постоянной и/или периодической оценки наличия и функционирования элементов внутреннего контроля; 15. В организации своевременно оцениваются недостатки внутреннего контроля и информация о них передается лицам, ответственным за принятие корректирующих мер, включая высшее руководство и совет директоров | Правила (14) и (15) дублируют друг друга. Согласно им должно быть проверено качество внутреннего аудита, информация о результатах этих процедур должна быть включена в соответствующие отчетные документы. При необходимости готовятся предложения по улучшению процедуры внутреннего аудита и иных форм внутреннего контроля |

Продолжение табл. 2.3

| 1 | 2 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, осуществляемый на основе интегрированного подхода (авторское уточнение правил)</i> | |
| <p>1. Процесс: оценка рисков</p> <p>1.1. Выявляются факторы рисков, связанных с достижением экономических, социальных и экологических целей, установленных в экономическом субъекте для соответствующего уровня</p> <p>1.2. Оценивается влияние этих рисков на достижение экономических, социальных и экологических целей соответствующего уровня; при этом принимаются во внимание вероятность наступления рисков ситуаций, степень их влияния на организацию и управляемость;</p> <p>1.3. Методы оценки рисков обусловлены их сущностью, экономическими, социальными, экологическими целями, к которым они относятся, и бизнес-контекстом; результаты применения этих методов проверяемы</p> | <p>Внутренним аудиторам следует оценить наличие и значимость факторов рисков непроведения / неэффективности проведения обучения в разных подразделениях организации. Такие факторы могут быть связаны с отношением руководства подразделений к обучению сотрудников, наполненностью планов работы подразделений в период проведения обучения, непредвиденными ситуациями в работе подразделений, сложившимися в период обучения, месторасположением подразделений и материально-техническим обеспечением обучающих мероприятий, существенными изменениями в работе службы охраны труда, ответственной за проведение обучения, низкой регламентированностью процесса обучения сотрудников и другими обстоятельствами.</p> <p>Целесообразно ознакомиться с оценкой наличия и значимости этих факторов, данной руководителем службы охраны труда или уполномоченным им лицом. При наличии в организации эффективной системы риск-менеджмента такая оценка уже может быть сделана и ее результаты будут доступны в информационной системе организации (например, в форме карты идентификации опасностей и определения уровня рисков (пример в Приложении 4) или схемы бизнес-процесса с указанием присутствующих ему рисков). При отсутствии оценки ее следует специально запросить</p> <p>Связанные с социальными и экологическими рисками негативные ситуации в первую очередь оцениваются в интересах стейкхолдеров организации. Для работников аварийные ситуации, несоблюдение правил производственной безопасности могут иметь последствия в диапазоне от незначительных травм или ухудшения здоровья, не оказывающих влияние на производительность труда и жизнедеятельность, до летального исхода. Для внешних стейкхолдеров в регионе присутствия – загрязнение почв, воздуха, вод, разрушение жилых объектов и объектов инфраструктуры и прочее.</p> <p>Для уточнения <i>характера влияния</i> выявленных рисков / неэффективности обучения персонала на цели организации целесообразно использовать карту рисков организации (risk inventory), в которой, как правило, отражаются опасности, связанные с ними риски, их последствия, условия возникновения, меры управления и заключения о допустимости остаточного уровня рисков. Риски могут быть систематизированы относительно целей организации или реализуемых в ней бизнес-процессов</p> |

Продолжение табл. 2.3

| 1 | 2 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------------------------|-----------------|---------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------------|--|--------------------------|---------|-------------------------|--|--|---------|--|----------------------------------|--|------------------|--|----------------|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----------------|--|-----------------|--|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----------------------------|--|--------------------------|--|-------------------------|
| | <p>Уточняется характер влияния последствий рисков на <i>экономические цели организации</i> (штрафы, обязанность финансировать устранение последствий аварий, срыв производственного плана, потеря репутации стабильного бизнес-партнера, потеря значительной части бизнеса), <i>социальные цели</i> (отсутствие безопасных условий труда, потеря ресурсов для участия в социальных программах), <i>экологические цели</i> (причинение вреда окружающей среде, потеря ресурсов для экологизации производства).</p> <p>Для уточнения <i>степени влияния</i> рисков непроведения / неэффективности обучения персонала на цели организации целесообразно использовать матрицу рисков организации (impact and likelihood matrix). Стандартная матрица рисков строится исходя из степени влияния рисков на организацию, их вероятности и управляемости (определяется в совокупности скоростью воздействия рисков ситуации на цели организации, длительностью такого воздействия, возможностью его элиминирования, способностью восстановления после отрицательных последствий) [166]. Например, обобщенно риск организации, связанный с производственной безопасностью и охраной труда, может оцениваться в организации следующим образом:</p> <div style="text-align: center;"> <p>ВЕРОЯТНОСТЬ</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Низкая</th> <th>Средняя</th> <th>Высокая</th> <th>Очень высокая</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <th rowspan="4" style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">ВОЗДЕЙСТВИЕ</th> <td>Низкое</td> <td style="background-color: #e0e0e0;"></td> <td style="background-color: #c0c0c0;"></td> <td style="background-color: #a0a0a0;"></td> </tr> <tr> <td>Среднее</td> <td style="background-color: #e0e0e0;"></td> <td style="background-color: #c0c0c0;"></td> <td style="background-color: #808080;"></td> </tr> <tr> <td>Высокое</td> <td style="background-color: #e0e0e0;"></td> <td style="background-color: #808080;">Производственная безопасность</td> <td style="background-color: #808080;"></td> </tr> <tr> <td>Катастрофическое</td> <td style="background-color: #808080;"></td> <td style="background-color: #808080;">и охрана труда</td> <td style="background-color: #808080;"></td> </tr> </tbody> </table> </div> <div style="margin-top: 10px;"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> <table style="border: none;"> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #808080; display: inline-block;"></td><td>– высокий риск;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #c0c0c0; display: inline-block;"></td><td>– средний риск;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #e0e0e0; display: inline-block;"></td><td>– низкий риск;</td></tr> </table> </td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> <table style="border: none;"> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #ff0000; display: inline-block;"></td><td>– недостаток управляемости;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #ffcc00; display: inline-block;"></td><td>– средняя управляемость;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #00bfff; display: inline-block;"></td><td>– высокая управляемость</td></tr> </table> </td> </tr> </table> </div> | | Низкая | Средняя | Высокая | Очень высокая | ВОЗДЕЙСТВИЕ | Низкое | | | | Среднее | | | | Высокое | | Производственная безопасность | | Катастрофическое | | и охрана труда | | <table style="border: none;"> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #808080; display: inline-block;"></td><td>– высокий риск;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #c0c0c0; display: inline-block;"></td><td>– средний риск;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #e0e0e0; display: inline-block;"></td><td>– низкий риск;</td></tr> </table> | | – высокий риск; | | – средний риск; | | – низкий риск; | <table style="border: none;"> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #ff0000; display: inline-block;"></td><td>– недостаток управляемости;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #ffcc00; display: inline-block;"></td><td>– средняя управляемость;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #00bfff; display: inline-block;"></td><td>– высокая управляемость</td></tr> </table> | | – недостаток управляемости; | | – средняя управляемость; | | – высокая управляемость |
| | Низкая | Средняя | Высокая | Очень высокая | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| ВОЗДЕЙСТВИЕ | Низкое | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Среднее | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Высокое | | Производственная безопасность | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Катастрофическое | | и охрана труда | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table style="border: none;"> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #808080; display: inline-block;"></td><td>– высокий риск;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #c0c0c0; display: inline-block;"></td><td>– средний риск;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #e0e0e0; display: inline-block;"></td><td>– низкий риск;</td></tr> </table> | | – высокий риск; | | – средний риск; | | – низкий риск; | <table style="border: none;"> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #ff0000; display: inline-block;"></td><td>– недостаток управляемости;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #ffcc00; display: inline-block;"></td><td>– средняя управляемость;</td></tr> <tr><td style="width: 20px; height: 15px; background-color: #00bfff; display: inline-block;"></td><td>– высокая управляемость</td></tr> </table> | | – недостаток управляемости; | | – средняя управляемость; | | – высокая управляемость | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | – высокий риск; | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | – средний риск; | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | – низкий риск; | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | – недостаток управляемости; | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | – средняя управляемость; | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | – высокая управляемость | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Продолжение табл. 2.3

| 1 | 2 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>Пример матрицы, специально используемой для оценки рисков, связанных с производственной безопасностью и охраной труда, приведен в Приложении 5.</p> <p>Помимо карт и матриц рисков внутренние аудиторы могут использовать техническую документацию на оборудование, технологические регламенты процессов, нормативные правовые акты, регулирующие охрану труда, промышленную безопасность, экологические вопросы, сведения об авариях, несчастных случаях и профессиональных заболеваниях в организации, результаты оценки условий труда, жалобы работников, связанные с ненадлежащими условиями труда, предписания надзорных органов в области охраны труда и промышленной безопасности и другие источники.</p> <p>Дается общая оценка влияния риска непроведения / неэффективности обучения персонала на цели организации (для определения общей контрольной реакции);</p> <p>риски по отдельным сегментам (подразделениям, обучающим сессиям) ранжируются для определения целевой контрольной реакции</p> |
| <p>2. Процесс: контрольная реакция</p> <p>2.1. Контрольная реакция определяется на основе оценки выявленных рисков, связанных с достижением экономических, социальных и экологических целей экономического субъекта;</p> <p>2.2. Контрольная реакция способствует снижению рисков до приемлемого уровня;</p> <p>2.3. Экономический субъект выпускает и использует отчеты, раскрывающие результаты внутреннего контроля; при их формировании учитываются информационные ожидания стейкхолдеров и требования регулирующих документов</p> | <p>В зависимости от влияния выявленных рисков на экономические, социальные и экологические цели организации определяются:</p> <p><i>общая контрольная реакция</i>, отражающая общую оценку сложности полученного задания (человеческие, временные ресурсы, выделяемые на аудит, привлечение экспертов, командировки и прочее);</p> <p><i>целевая контрольная реакция</i> с максимизацией контрольных усилий на областях наиболее значимых управляемых рисков (в зависимости от оценки рисков могут применяться такие процедуры, как изучение протоколов обучения и проверки знаний (аттестации), удостоверений о проверке знаний требований охраны труда, видеозаписей обучающих мероприятий, анкет оценок эффективности тренингов, повторное выборочное тестирование, анализ затрат на обучение и другие).</p> <p>Внутренние аудиторы своевременно сообщают о результатах выполнения задания соответствующим лицам в порядке, предусмотренном документами, регламентирующими внутренний аудит в организации, с соблюдением требований применимых нормативных правовых актов</p> |

Окончание табл. 2.3

| 1 | 2 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>3. Ресурсы</p> <p>3.1. Информационная система экономического субъекта построена с учетом нужд внутреннего контроля и используется в этих нуждах;</p> <p>3.2. Для осуществления внутреннего контроля выделяются иные необходимые ресурсы</p> | <p>Внутренние аудиторы должны иметь доступ ко всей необходимой им для выполнения задания информации в информационной системе организации.</p> <p>Укомплектование рабочей группы (назначение исполнителя задания) обуславливается сложностью работ, сроками их выполнения</p> |
| <p>4. Контроль организации и функционирования</p> <p>4.1. Идентифицируются и оцениваются изменения, которые могут существенно повлиять на внутренний контроль;</p> <p>4.2. Выполняются процедуры постоянной и периодической оценки внутреннего контроля организации</p> | <p>Внутренние аудиторы должны быть в курсе изменений требований к производственной безопасности, динамики результатов аналогичных обучающих мероприятий, структурных изменений в организации и других влияющих параметров.</p> <p>Должны быть выполнены все предусмотренные процедуры контроля качества внутреннего аудита.</p> <p>При необходимости подготавливаются предложения по совершенствованию внутреннего аудита, других форм внутреннего контроля и доводятся до сведения уполномоченных на решение этих вопросов лиц</p> |

Источник: подготовлено автором

Приведенным сравнением мы сделали попытку показать, что в наших предложениях, в отличие от модели COSO IC – IF:

- 1) все рекомендации прямо относятся к внутреннему контролю;
- 2) из них складывается целостная картина процесса риск-ориентированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, его ресурсного обеспечения, контроля его организации и функционирования;
- 3) учтена специфика целей организации, реализующей концепцию корпоративной устойчивости.

Те же выводы можно сделать, рассмотрев не частный случай, а всю систему внутреннего контроля корпорации.

Обобщим полученные результаты:

1) на наш взгляд, нет достаточных оснований рассматривать отдельную контрольную среду, равно как и среды других элементов процесса управления. Процесс внутреннего контроля осуществляется в общей организационной среде. Исключив ее из элементов внутреннего контроля, но признавая ее влияние, мы сформулировали пять рекомендаций в отношении организационной среды, направленных на повышение эффективности внутреннего контроля. В отличие от принципов среды в модели COSO IC – IF, они не дублируют друг друга, отражают все основные компоненты организационной среды и в них учтена необходимость достижения экономических и социально-экологических целей организации;

2) системный подход к организации внутреннего контроля предполагает конкретизацию его процесса, ресурсов на его осуществление, контроля его организации и функционирования. Используя в качестве прототипа модель COSO IC – IF, мы сформулировали рекомендации для каждого из этих элементов системы внутреннего контроля так, чтобы из них складывалась целостная картина процесса риск-ориентированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, его ресурсного обеспечения, оценки его организации и функционирования, и в них была учтена специфика целей организации, реализующей концепцию корпоративной устойчивости.

2.3. Виды внутреннего контроля корпорации

Для эффективной организации внутреннего контроля одинаково важна проработка его содержательного аспекта и состава участвующих лиц, специфики их ролей. Эти аспекты отражают две стороны всех выражений природной и социальной реальности: содержания и формы. Первая является определенным образом упорядоченной совокупностью элементов, процессов, образующих явление; вторая – способом ее существования и выражения, его модификацией.

Одной из существенных проблем современных руководств по внутреннему контролю является описание его организации через контрольные полномочия участвующих лиц, причем преимущественно на общеорганизационном уровне. В рекомендациях по внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни необходимо дать более универсальную, применимую ко всем его объектам классификацию видов контроля, позволяющую организовать его на уровнях от общеорганизационного до контроля отдельных фактов хозяйственной жизни.

По нашему мнению, в основе формирования организационного раздела руководства по внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни должна лежать следующая классификация его видов в зависимости от отношения субъекта контроля к объекту (рис. 2.13). Представленные на данном рис. виды внутреннего контроля образуют так называемые контрольные линии¹⁶, отражающие распределение контрольных обязанностей и полномочий между участвующими лицами и службами.

Рассмотрим эти линии применительно к самому высокому – общеорганизационному – уровню внутреннего контроля. Эта организация внутреннего контроля на этом уровне раскрыта в моделях COSO IC – IF, FRC, AMF, CoCo, 3LOD, информации Минфина России № ПЗ-11/2013, Требованиях к организации системы внутреннего контроля для лиц, прибегающих к налоговому мони-

¹⁶ Термин используется по аналогии с термином «линии защиты от рисков» в модели 3LOD.

торингу, Руководстве Базельского комитета по банковскому надзору «Система внутреннего контроля в банках: основы организации». Единого универсального состава субъектов, формирующих контрольные линии, нет. Корпоративное законодательство, определяющее роли субъектов управления корпорацией, имеет юрисдикционные отличия. Кроме того, фактическое положение дел в корпорации может в некоторой степени отличаться от требований закона. Использование контрольных форм различными субъектами зависит от масштабов бизнеса, видов деятельности, организационной структуры и среды.

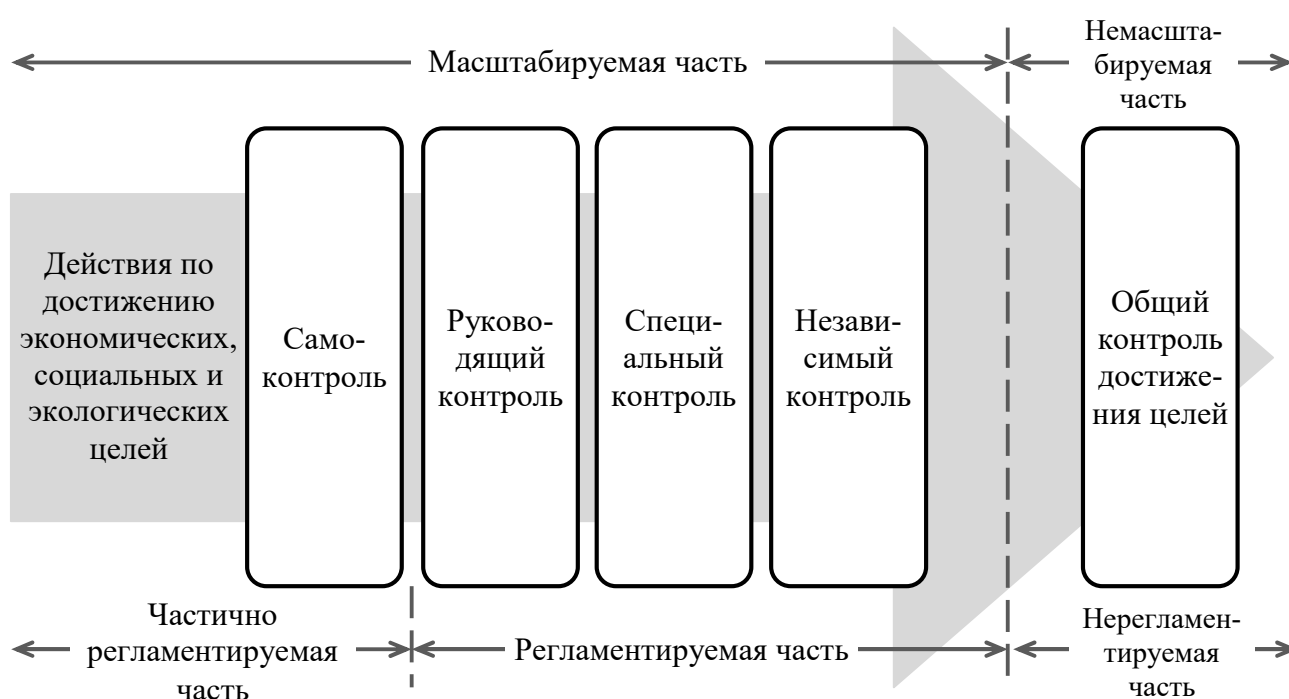


Рис. 2.13. Виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации

Источник: подготовлено автором

Самоконтроль, в первую очередь, осуществляется владельцем контролируемого процесса. Помимо него, субъектами самоконтроля являются иные участвующие в реализации контролируемого процесса лица (структуры). Несмотря на то, в аудиторской сфере термин «самоконтроль» получил несколько негативный оттенок¹⁷, такой контроль – неотъемлемая часть деятельности компании.

¹⁷ Согласно Кодексу этики профессиональных бухгалтеров Комитета по международным стандартам этики для представителей бухгалтерской профессии МФБ самоконтроль представляет угрозу соблюдению основных принципов профессиональной аудиторской этики [177].

Если в качестве объекта контроля рассматривать всю деятельность корпорации, самоконтроль осуществляется высшим исполнительным руководством. В модели 3LOD высшее исполнительное руководство осуществляет надзор за деятельностью корпорации, оно вместе с советом директоров является основным стейкхолдером, интересы которого обслуживаются тремя линиями защиты. Такая ситуация скорее встречается в крупном бизнесе, в среднем и малом исполнительное руководство, как правило, фактически выполняет свои обязанности, предусмотренные законодательством. В Российской Федерации действующее корпоративное законодательство предусматривает следующие полномочия по управлению текущей деятельностью акционерных обществ (рис. 2.14).

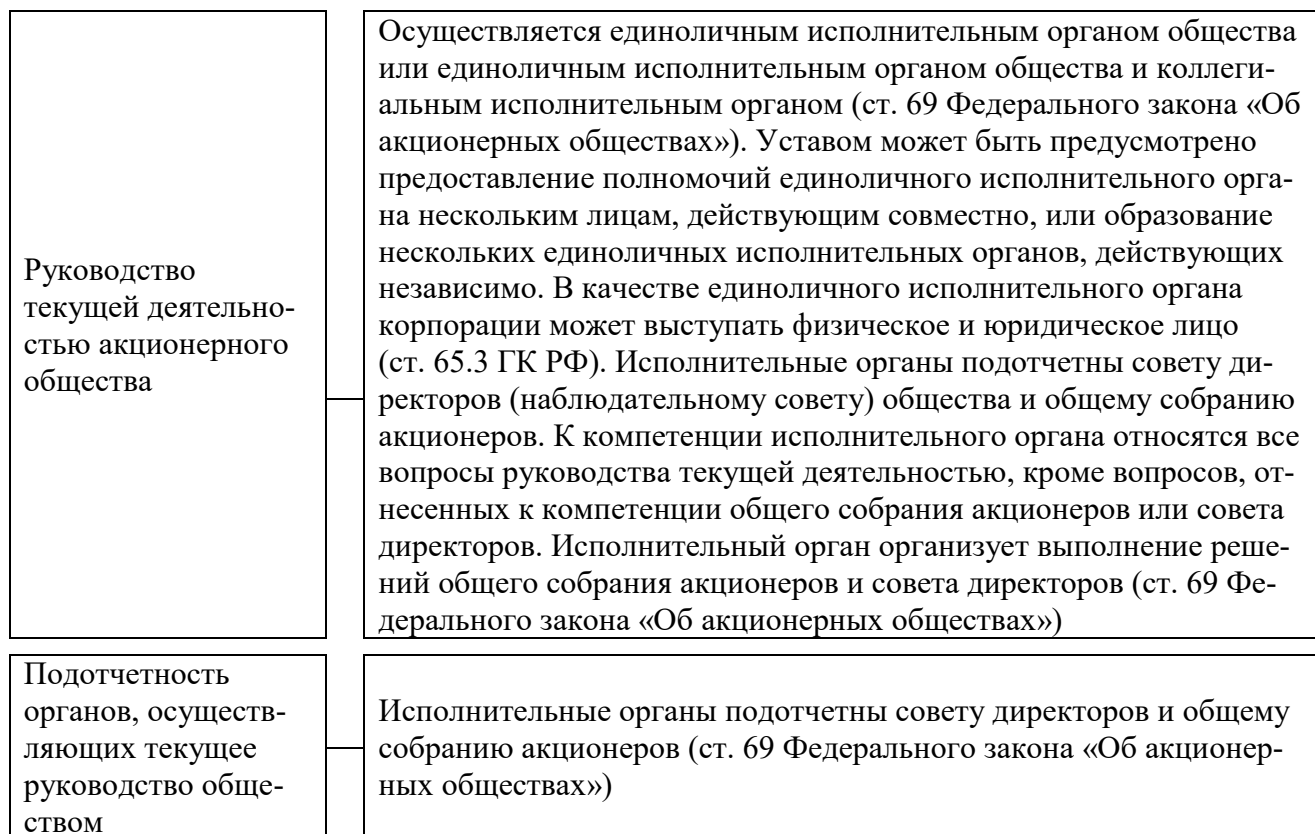


Рис. 2.14. Исполнительно руководство акционерным обществом согласно российскому корпоративному законодательству

Источник: подготовлено автором

Если в компании действует один единоличный исполнительный орган, то он должен осуществлять самоконтроль в социально-экологических целях на общеорганизационном уровне. Если предусмотрен коллегиальный исполнитель-

ный орган, то в его составе может быть лицо, ответственное за такой контроль или отдельные его аспекты. Например, в ПАО «Лукойл» контроль управления вопросами промышленной безопасностью, охраны труда и окружающей среды осуществляет первый исполнительный вице-президент. В АО «Русская медная компания» вопросы развития отношений с органами власти, общественностью и СМИ курирует вице-президент по взаимодействию с органами власти и стратегическим коммуникациям, вопросы охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов, охраны труда и промышленной безопасности – вице-президент по экологической и промышленной безопасности.

Руководящим контролем мы назвали контроль со стороны лиц / структур, которым подотчетен¹⁸ владелец контролируемого процесса. Согласно ст. 69 Федерального закона «Об акционерных обществах» «исполнительные органы подотчетны совету директоров (наблюдательному совету) общества и общему собранию акционеров». Аналогичное положение содержит ст. 32 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [11].

Как указано в Кодексе корпоративного управления (письмо Банка России от 10.04.2014 № 06-52/2463 [133]), «совет директоров должен создавать комитеты для предварительного рассмотрения наиболее важных вопросов деятельности общества». В корпорации, реализующей идею корпоративной устойчивости, могут быть созданы комитеты по социальным и экологическим вопросам. Например, в компании ЕВРАЗ (EVRAZ plc) создан и функционирует комитет совета директоров по охране труда, здоровья и окружающей среды [168].

Специальный контроль фактов хозяйственной жизни определяется его направлениями (контроль этического, экологического аспектов, аспекта внутриорганизационных отношений и отношений с внешними стейкхолдерами и

¹⁸ Подотчетность (accountability): свойство, обеспечивающее однозначное прослеживание действий любого логического объекта (ГОСТ Р ИСО/ТО 13569-2007. Финансовые услуги. Рекомендации по информационной безопасности [122]).

другие). Его могут осуществлять управление безопасности, управление правового обеспечения, служба охраны труда и другие подразделения.

В соответствии с дополненным принципом делегирования полномочий и ответственности в компании нужно назначить лиц, отвечающих за контроль в социальных и экологических целях на общеорганизационном уровне. Например, контроль в *социальных целях, устанавливаемых в отношении персонала*, может быть возложен на руководителя дирекции по персоналу, службы охраны труда.

Согласно ГОСТ Р ИСО 14004-2017 «Системы экологического менеджмента. Общие руководящие указания по внедрению» [121] высшее руководство компании должно назначить *представителя по вопросам системы экологического менеджмента* (далее – СЭМ) или распределить функции для обеспечения разработки, внедрения и поддержания СЭМ на всех применимых уровнях организации, а также для отчета перед высшим руководством об экологических результатах и возможностях их улучшения. Ответственным за мониторинг функционирования СЭМ в ГОСТ Р ИСО 14004-2017 назван менеджер в области экологии. Эти ответственность и полномочия могут быть объединены с другими функциями и ответственностью. Компании и учреждения имеют разную организационную структуру, поэтому им необходимо определять ответственность в рамках экологического менеджмента на основе их собственных рабочих процессов. В малых и средних предприятиях, например, собственник может быть лицом, ответственным за все эти виды деятельности [121]. Если в составе правления есть вице-президент, исполнительный директор по охране труда, промышленной безопасности, экологии, то он же будет лицом, ответственным за соответствующий общеорганизационный специальный контроль.

В силу специфики деятельности ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез» (услуги по автоматизации управления бизнес-процессами) для управления экологическим аспектом не предусмотрены отдельные должности, а создана группа экологического менеджмента на условиях совмещения функций, включающая руководителей отдела качества, служб охраны труда, безопасности и возглавляемую коммерческим директором (представителем руководства по СЭМ).

Независимый контроль в соответствии с моделью 3LOD – это внутренний аудит. Согласно ст. 87.1 Федерального закона «Об акционерных обществах» с 01.07.2020 г. в публичных акционерных обществах должен осуществляться внутренний аудит. Кроме того, в силу требований других российских нормативных правовых актов внутренний аудит обязателен для кредитных организаций [17], клиринговых организаций [9], организаторов торговли [13], страховщиков [12], иных субъектов.

В российском корпоративном законодательстве в качестве еще одного субъекта независимого внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни предусмотрен внутренний ревизор (внутренняя ревизионная комиссия). В соответствии со ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» в непубличных обществах создается ревизионная комиссия, если уставом общества не предусмотрено ее отсутствие, в публичных – если уставом предусмотрено ее образование. Согласно ст. 33 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в обществах, имеющих более пятнадцати участников, образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) обязательно.

Линии «Самоконтроль», «Руководящий контроль», «Специальный контроль» и «Независимый контроль» масштабируемы, то есть могут применяться от общеорганизационного уровня до уровня отдельной группы фактов хозяйственной жизни.

Последняя представленная на рис. 2.3 линия относится к немасштабируемой части. Если лица, контролирующие корпорацию, не являются одновременно исполнительными органами (высшим исполнительным руководством), членами совета директоров, то ими осуществляется *общий контроль достижения цели ее создания и выполнения ее общественной миссии*. Он отличается от руководящего контроля неформальным характером и более общим подходом. Этот контроль практически не масштабируем (оценивается либо деятельность организации в целом, либо с минимальным сегментированием) и не регламентируем.

Линии «Руководящий контроль», «Специальный контроль» и «Независимый контроль» относятся к регламентируемой части внутреннего контроля, их применение определяется политиками, стандартами, руководствами, положениями, должностными инструкциями и другими внутрикорпоративными регулирующими документами.

Линию «Самоконтроль» мы отнесли к частично регламентируемому внутреннему контролю. Контрольная деятельность владельцев контролируемых процессов тоже регламентируется, но до определенного предела: согласно принципу эффективности внутреннего контроля регламентация элементарных действий самоконтроля может быть нецелесообразна.

Как уже подчеркивалось выше, организация линий контроля зависит от множества факторов. Например, в малом бизнесе может отсутствовать независимый внутренний контроль, а все остальные линии – преимущественно реализовывать директор - единственный участник, принявший на себя обязанность ведения бухгалтерского учета.

Каждая линия внутреннего контроля должна использоваться в контроле экономических, социальных и экологических целей. Такой контроль может быть сосредоточен в одних руках и распределен между разными лицами / органами.

По нашему мнению, использование каждой из четырех линий внутреннего контроля на уровнях от общеорганизационного до отдельной группы фактов хозяйственной жизни может быть организована на основе предложенных нами правил процесса внутреннего контроля (табл. 2.7). Это не означает, что каждый этап этого процесса должен самостоятельно выполняться в рамках каждой контрольной линии на каждом уровне: например, для выявления, оценки и ранжирования рисков контролер может пользоваться уже составленными картой и матрицей рисков. Пример, иллюстрирующий проведение независимого контроля (внутреннего аудита) в соответствии с этими принципами приведен нами в табл. 2.8.

В каждой линии могут реализовываться все или часть направлений внутреннего контроля (табл. 1.1). Например, бухгалтер по расчетам с поставщиками и покупателями в пределах своих компетенций контролирует натурально-

вещественный, стоимостной юридический и информационный аспекты фактов. При этом дополнительный специальный контроль правового аспекта может осуществляться юридическим отделом, а информационного – службой безопасности.

Обобщим полученные выводы:

1) в исследованных нами руководствах по внутреннему контролю представлены рекомендации по распределению контрольных полномочий только для общеорганизационного уровня. Для организации контроля на всех уровнях корпорации мы предложили следующий тезис: основные виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни – это самоконтроль, руководящий контроль, специальный контроль и независимый контроль. Опираясь на эту классификацию, можно организовать соответствующие линии внутреннего контроля (распределить контрольные обязанности и полномочия) от общеорганизационного уровня до уровня отдельной группы фактов хозяйственной жизни экономического субъекта. Самоконтроль осуществляется владельцем контролируемого процесса и иными участвующими в его реализации сторонами. Руководящий контроль – контроль со стороны лиц / структур, которым подотчетен владелец контролируемого процесса. Специальный контроль – контроль этического, экологического аспектов, аспекта внутриорганизационных отношений и отношений с внешними стейкхолдерами и другие. Независимый контроль осуществляется подразделением внутреннего аудита и внутренней ревизионной комиссией;

2) организация масштабируемых контрольных линий на основе этих видов контроля зависит от масштабов бизнеса, видов деятельности, организационной структуры и среды. В некоторых случаях, например, малых предприятиях, отдельные контрольные линии могут совмещаться или отсутствовать. Организация всех линий контроля применительно ко всем экономическим, социальным и экологическим целям способствует более эффективному их достижению;

3) самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль фактов хозяйственной жизни на всех уровнях мы рекомендуем организовывать на основе предложенных нами правил контрольного процесса, его ресурсного обеспечения и оценки. Это будет способствовать оптимизации использования ресурсов контроля для достижения его целей.

ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА К ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КОРПОРАЦИИ

3.1. Анализ и оценка распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации

Одним из основных условий эффективности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни является контроль его организации и функционирования. По мнению Минфина России, подтвержденного обширной корпоративной практикой, осуществление методического обеспечения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни компании и координацию контрольной деятельности ее подразделений следует поручить *специальному подразделению внутреннего контроля* [126]. Эти функции предполагают разработку организационного аспекта внутреннего контроля в рамках принятых решений высшего исполнительного руководства, совета директоров, собственников, и контроль его практической реализации.

Кроме того, внутренний независимый контроль распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации осуществляется *внутренними аудиторами*. Как указано в п. 2.1 Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации, утвержденных приказом Росимущества от 4 июля 2014 г. № 249 [22], внутренний аудит выполняет анализ и оценку эффективности систем управления рисками и внутреннего контроля, а также процесса корпоративного управления в целом для обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед организацией целей.

Мы разработали методические рекомендации по оценке распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, адресованные ее службам внутреннего контроля,

внутреннего аудита, а также ее *внешним аудиторам*. Внешние аудиторы обязаны оценивать организацию внутреннего контроля аудируемого лица исходя из требований МСА 315 (пересмотренного) и другими МСА.

Цель таких анализа и оценки представлена на рис. 3.1, задачи – рис. 3.2.

| | |
|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Для службы внутреннего контроля | сформировать надлежащее информационное обеспечение принятия советом директоров и высшим исполнительным руководством корпорации управленческих решений в области оптимизации такого распределения с целью повышения эффективности внутреннего контроля, осуществляемого на основе интегрированного подхода |
| Для внутренних аудиторов | независимо обеспечить разумную уверенность совета директоров, высшего исполнительного руководства корпорации в том, что фактическое распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни способствует эффективному достижению целей корпорации и требованиям применимых нормативных правовых актов |
| Для внешних аудиторов | достичь понимания организационного аспекта внутреннего контроля аудируемого лица, чтобы иметь возможность выявить и оценить риски существенного искажения его финансовой отчетности |

Рис. 3.1. Цель анализа и оценки распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации

| |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Оценить распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации исходя из корпоративных регулирующих документов |
| 2. Оценить фактическое распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля в корпорации |
| 3. Предложить усовершенствованный вариант распределения контрольных обязанностей и полномочий (если применимо), в котором внутренним контролем будут охвачены все экономические, социальные и экологические цели корпорации, а обязанности и полномочия участвующих лиц, служб будут рационально дополнять друг друга |

Рис. 3.2. Задачи анализа и оценки распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации

Характеристика *информационного обеспечения работ по оценке* представлена на рис. 3.3.

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. Нормативные правовые акты, регламентирующие внутренний контроль фактов хозяйственной жизни</p> | <p>Федеральный закон «О бухгалтерском учете», а также документы, регулирующие внутренний контроль отдельных категорий субъектов, в частности, Федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», Требования к организации системы внутреннего контроля, утвержденные приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@, Положение о Плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения (утв. Банком России 27.02.2017 № 579-П) и другие</p> |
| <p>2. Рекомендации регуляторов и профессиональных сообществ</p> | <p>Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», письмо Росимущества от 11.12.2013 № ОД-08/58104 «О создании службы внутреннего контроля» [134], Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ФГБУ «Центр экспертно-аналитической оценки эффективности деятельности агропромышленного комплекса» [130] и другие</p> |
| <p>3. Внутрикорпоративные регулирующие документы</p> | <p>Устав корпорации, кодекс корпоративного управления, положение о совете директоров, положение о правлении, положение о ревизионной комиссии, положение о комитете по аудиту, других комитетах совета директоров, стандарты (руководства) систем менеджмента в корпорации, политика внутреннего аудита, положение о внутреннем контроле, стандарты (методики) внутреннего контроля, положения о структурных подразделениях, должностные инструкции и другие</p> |
| <p>4. Документы, подтверждающие реализацию контрольных полномочий и выполнение контрольных обязанностей</p> | <p>Решения общего собрания акционеров, участников, совета директоров, его комитетов, приказы, распоряжения, отчеты должностных лиц, акты (отчеты, заключения) внутренних проверок</p> |

Рис. 3.3. Информационное обеспечение анализа и оценки распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации

В качестве инструмента оценки распределения обязанностей и полномочий мы предлагаем *матрицу организации внутреннего контроля*. Она позволяет оценить два атрибута интегрированности внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни: интеграцию внутреннего контроля с целями экономическо-

го субъекта и интеграцию внутреннего контроля во все компоненты его деятельности. Макет матрицы приведен в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Макет матрицы организации внутреннего контроля

| Цели | Само-контроль | | | Руководящий контроль | | | Специальный контроль | | | | Независимый контроль | | | |
|-------------------|---------------|-----------|-----------------------------------|----------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------|--------------------|-------------------------------------|---|
| | Субъект 1 | Субъект 2 | Контрольная графа (гр. 2 + гр. 3) | Субъект 1 | Субъект 2 | Контрольная графа (гр. 5 + гр. 6) | Субъект 1 | Уполномоченные по контролю социальных целей | Уполномоченные по контролю экологических целей | Контрольная графа (гр. 8 + гр. 9 + гр. 10) | Внутренний аудит | Внутренняя ревизия | Контрольная графа (гр. 12 + гр. 13) | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | |
| Бизнес | Цель 1 | П. 1 | П. 1 | 2 | П. 1 | П. 1 | 2 | П. 1 | - | - | 1 | П. 1 | П. 1 | 2 |
| | Цель 2 | П. 2 | П. 2 | 2 | П. 2 | П. 2 | 2 | П. 2 | - | - | 1 | П. 2 | П. 2 | 2 |
| | Цель n | П. 3 | П. 3 | 2 | П. 3 | П. 3 | 2 | П. 3 | - | - | 1 | П. 3 | П. 3 | 2 |
| Социальный аспект | Цель 1 | П. 4 | П. 4 | 2 | П. 4 | П. 4 | 2 | П. 4 | П. 1 | - | 2 | П. 4 | П. 4 | 2 |
| | Цель 2 | П. 5 | П. 5 | 2 | П. 5 | П. 5 | 2 | П. 5 | П. 2 | - | 2 | П. 5 | П. 5 | 2 |
| | Цель n | П. 6 | П. 6 | 2 | П. 6 | П. 6 | 2 | П. 6 | П. 3 | - | 2 | П. 6 | П. 6 | 2 |
| Экология | Цель 1 | П. 7 | П. 7 | 2 | П. 7 | П. 7 | 2 | П. 7 | - | П. 1 | 2 | П. 7 | П. 7 | 2 |
| | Цель 2 | П. 8 | П. 8 | 2 | П. 8 | П. 8 | 2 | П. 8 | - | П. 2 | 2 | П. 8 | П. 8 | 2 |
| | Цель n | П. 9 | П. 9 | 2 | П. 9 | П. 9 | 2 | П. 9 | - | П. 3 | 2 | П. 9 | П. 9 | 2 |

Назначение матрицы – оценка распределения ответственности за внутренний контроль фактов хозяйственной жизни в экономических, социальных и экологических целях между лицами / подразделениями корпорации по четырем контрольным линиям (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль) с тем, чтобы все цели – экономические, социальные и экологические – проходили эти «фильтры» внутреннего контроля.

Подлежащее матрицы составляется исходя из целей корпорации. Минимальная детализация для самой общей оценки – это категории целей (экономические, социально-экологические). Для углубления оценки эти категории представляются более подробно; примеры детализации целей корпорации приведены в Приложении 1.

Сказуемое матрицы составляется исходя из организованных в корпорации линий внутреннего контроля. В каждой линии указываются субъекты, которые реализуют этот вид внутреннего контроля.

На пересечении строк (целей) и граф (субъектов контроля) делаются ссылки на внутренние документы, регулирующие контрольные полномочия в организации. Еще один упрощенный вариант заполнения – вместо ссылок на положения, инструкции указывать «1» или «0». В ячейках контрольной графы каждой из линий контроля суммируются значения по строке соответствующей цели в рамках рассматриваемой линии контроля (ссылка – «1», отсутствие – «0»). Например, в табл. 3.1 значение в контрольной графе для экономической цели 1 в линии «Самоконтроль» будет равно сумме значений по графам (2) и (3)). Если для конкретной цели сумма в контрольной графе равна 0, это значит, что данная цель не контролируется в соответствующей контрольной линии. Это сигнал «узкого» места внутреннего контроля, нарушения принципа комплексности. При наличии нескольких уполномоченных по одному виду контроля проводится детальный анализ их ролей на предмет дублирования.

При составлении этой матрицы в MS Excel в дополнение к значениям ячеек можно делать примечания с комментариями в отношении распределения контрольных полномочий.

В табл. 3.1 приведен условный пример заполнения матрицы. Внутренний контроль социальных и экологических целей на практике может совмещаться в силу взаимосвязанности этих целей (например, контроль со стороны вице-президента по экологической и промышленной безопасности, службы охраны труда).

В соответствии с задачами оценки последовательно составляются следующие виды матриц организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни:

1) матрица, отражающая распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля исходя из корпоративных регулирующих документов (*нормативная*).

Для ее составления используется устав корпорации, ее организационная структура, кодекс корпоративного управления, положение о совете директоров, положение о правлении, положение о ревизионной комиссии, положение о комитете по аудиту, других комитетах совета директоров, стандарты (руководства) систем менеджмента в корпорации, политика внутреннего аудита, положение о внутреннем контроле, положения о структурных подразделениях, должностные инструкции и другие документы регулирующего характера.

Эта матрица позволяет оценить оптимальность запланированного организационного аспекта внутреннего контроля, соблюдение требований применимых нормативных правовых актов при его разработке, скоординированность положений внутренних регулирующих документов и его пригодность для целей корпоративной устойчивости.

Подлежащее матрицы допустимо формировать укрупнено с дальнейшей отдельной детализацией целей при необходимости или сразу представлять в нем конкретизированные цели в экономическом, социальном и экологическом аспектах;

2) матрица, отражающая фактическое распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля в корпорации (*фактическая*).

Для ее составления дополнительно потребуются результаты внутренних и внешних проверок организации внутреннего контроля;

3) *целевая матрица*, отражающая усовершенствованный вариант организации внутреннего контроля для корпорации.

Рассмотрим составление фактической матрицы организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на примере одного из объектов исследования – ООО «Атос АйТи Солюшенс энд Сервисез», российского подразделения сегмента «Центральная и Восточная Европа» (сегмент СЕЕ) группы Atos (табл. 3.2).

В группе развиты вертикальные контрольные связи. Контрольные функции более высокого уровня упомянуты в случаях отсутствия соответствующего контроля на уровне данного юридического лица.

Таблица 3.2

МАТРИЦА ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Уровень: дочерняя организация в Группе (на примере ООО «Атос АйТи Солюшенс энд Сервисез», группа Atos)

| Цели | Само-контроль | | Руководящий контроль | | Специальный контроль | | | | | | | | | | Независимый контроль | |
|-------------------------------------|---------------------------------|-------------------|-------------------------------|-------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-------------------|
| | Генеральный директор, правление | Контрольная графа | Руководство сегмента А Группы | Контрольная графа | Служба безопасности | Финансовое управление | Служба внутреннего контроля (общая для сегмента А Группы) | Юридический отдел | Отдел персонала (уполномоченный по контролю внутренних социальных целей) | Служба охраны труда (уполномоченная по контролю экологических и социальных целей) | Отдел развития бизнеса и маркетинга (уполномоченный по контролю внешних социальных целей) | Отдел качества (уполномоченный по контролю экологических и социальных целей) | Группа СЭМ (уполномоченные по контролю экологических целей) | Контрольная графа (гр. 6 + гр. 7 + гр. 8 + гр. 9 + гр. 10 + гр. 11 + гр. 12 + гр. 13 + гр. 14) | Служба внутреннего аудита (общая для сегмента А Группы) | Контрольная графа |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 |
| Бизнес | П. 3.2 ... | 1 | П. 3.1 ... | 1 | П. 4.1 ... | П. 3.1 ... | П. 3.1 ... | П. 3.1 ... | П. 3.1 ... | - | П. 3.1 ... | П. 3.1 ... | - | 7 | П. 3.1 ... | 1 |
| Социально-экологические цели | П. 3.4 ... | 1 | П. 3.5 ... | 1 | П. 4.2 ... | П. 3.4 ... | П. 3.3 ... | П. 3.2 ... | П. 3.4 ... | П. 3.1 ... | | | П. 5.3.2 ... | 8 | П. 3.2 ... | 1 |
| Внеш. аспект | П. 3.6 ... | 1 | П. 3.7 ... | 1 | - | П. 3.7 ... | П. 3.6 ... | П. 3.3 ... | - | П. 3.6 ... | П. 3.8 ... | П. 3.7 ... | П. 5.3.3 ... | 7 | П. 3.3 ... | 1 |

Предусмотрен только контроль сроков начала и завершения проектов, количества открытых проектов (менее 50% от общего числа за 5 лет)

Субъектами *самоконтроля* на общеорганизационном уровне являются генеральный директор и правление (в составе генерального директора и коммерческого директора). Они осуществляют контроль в экономических, социальных и экологических целях, имея соответствующие должностные обязанности.

Формально субъектом *руководящего контроля* выступает общее собрание участников (Атос Инвестиссман 10 С.А.С., Франция, и Атос Интернэшнл Би. Ви., Нидерланды), фактически – руководство сегмента СЕЕ. Такой контроль осуществляется исходя из всех компонентов программы корпоративной ответственности и устойчивости Atos.

Субъекты специального контроля обеспечивают комплекс контрольных мер, охватывающих все основные аспекты деятельности компании. Контроль применения принятых в группе подходов к риск-менеджменту и внутреннему контролю осуществляется в рамках функции внутреннего на уровне сегмента СЕЕ. В компании назначены лица, ответственные за специальный контроль в социальных и экологических целях (в табл. 3.2 детализированные цели не показаны; подробнее участие должностных лиц / подразделений в реализации социальных и экологических аспектов деятельности ООО «Атос АйТи Солюшенс энд Сервисез» раскрыто в Приложениях 1 и 2).

Независимый контроль осуществляется в форме внутреннего аудита (общая функция на уровне сегмента СЕЕ). В его рамках проверяются экономические, социальные и экологические аспекты деятельности компании. Внутренних ревизоров нет; это не противоречит требованиям законодательства и не обедняет независимый контроль, представленный сильным внутренним аудитом.

В целом можно заключить, что распределение ответственности и полномочий во внутреннем контроле фактов хозяйственной жизни в ООО «Атос АйТи Солюшенс энд Сервисез» позволяет охватить самоконтролем, руководящим, специальным и независимым контролем все категории целей компании.

Наличие нескольких уполномоченных в области контроля социальных и экологических целей – основание для детального анализа их ролей. В отношении внутренних целей целесообразно оценить распределение контрольных полномо-

чий между службой охраны труда, отделом качества и группой СЭМ. Рассмотрим эти цели в качестве иллюстрирования наших предложений в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Распределение полномочий в специальном контроле внутреннего аспекта социально-экологических целей ООО «Атос АйТи Солюшенс энд Сервисез»

| Внутренние социально-экологические цели | Непосредственный контроль | | Контроль в рамках функционального подчинения | Контрольная графа (гр. 2 + гр. 3 + гр. 4) |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------|
| | Служба охраны труда | Отдел качества | Группа СЭМ | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Экологическая безопасность технологических процессов | П. 4.3 Положения о Службе охраны труда | - | П. 5.3 стандарта «Система менеджмента» | 2 |
| 2. Соблюдение стандартов и режимов технологических процессов (в отношении персонала) | П. 4.4 Положения о Службе охраны труда | - | - | 1 |
| 3. Наличие квалифицированных специалистов в области экологии и охраны труда | П. 4.7 Положения о Службе охраны труда | - | П. 5.3 стандарта «Система менеджмента» | 2 |
| 4. Наличие квалифицированных специалистов в области стандартизации и метрологии | - | П. 4.2 Положения об Отделе качества | П. 5.3 стандарта «Система менеджмента» | 2 |

Источник: подготовлено автором по данным Atos

Из табл. 3.3 следует, что все внутренние социально-экологические цели охвачены специальным внутренним контролем, а полномочия и обязанности по такому контролю рационально распределены между участвующими службами / лицами.

Проблемы внутреннего контроля данной организации в большей степени лежат в методическом аспекте. Например, контроль внутренних социально-экологических целей (формирование знаний и навыков работников, необходимых в аварийных ситуациях; грамотность в вопросах охраны окружающей среды и охраны труда) предполагает лишь контроль соблюдения сроков реализации проектов по обучению персонала и показателя открытых проектов за 5 лет (менее 50 % от общего числа проектов за этот период). Эти показатели не дают надежных оснований для оценки достижения соответствующих целей компании.

Адресатами результатов оценки организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, выполненной по нашим методическим рекомендациям, являются:

- 1) если оценка выполнена службой внутреннего контроля – совет директоров и высшее исполнительное руководство корпорации;
- 2) если они применяются внутренними аудиторами – совет директоров (аудиторский комитет совета директоров) в случае функциональной подчиненности ему;
- 3) для внешних аудиторов – сами внешние аудиторы.

Матрица организации внутреннего контроля может использоваться и на уровнях ниже общеорганизационного. В табл. 3.4 представлен пример заполнения нормативной матрицы в отношении подразделения – ремонтного комплекса ОАО «Стойленский ГОК», входящего в группу НЛМК.

Субъект самоконтроля деятельности этого подразделения – его директор, в чьи должностные обязанности должен быть включен контроль социального и экологического аспектов работы ремонтного комплекса.

Руководящий контроль работы этого подразделения осуществляет генеральный директор ОАО «Стойленский ГОК».

Специальный контроль охватывает все ключевые аспекты деятельности подразделения. Контроль применения политики управления рисками и принятого подхода к внутреннему контролю осуществляется в рамках функции «Управление рисками» на уровне группы. Социальный и экологический аспект должны оцениваться отделом социального развития, отделом охраны труда и промышленной безопасности ремонтного комплекса и отделом по охране окружающей среды. Функции внутреннего аудита и внутренней ревизии субъектно совмещены: председателем ревизионной комиссии в 2015, 2016 и 2017 гг. являлся начальник управления внутреннего аудита ОАО «Стойленский ГОК», ее членами – начальник отдела и ведущий аудитор этого управления.

Таблица 3.4

МАТРИЦА ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Уровень: подразделение дочерней организации в Группе

(на примере ремонтного комплекса ОАО «Стойленский ГОК», группа НЛМК)

| Цели | Само-контроль | | Руководящий контроль | | Специальный контроль | | | | | | | | | Независимый контроль | | |
|--------------------------|-------------------------------|-------------------|--------------------------------------------|-------------------|-------------------------|----------------------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------------------|-------------------|
| | Директор Ремонтного комплекса | Контрольная графа | Генеральный директор ОАО «Стойленский ГОК» | Контрольная графа | Управление безопасности | Управление экономики | Правовое управление | Риск-менеджмент и внутренний контроль (функция «Управление рисками» на уровне группы НЛМК) | Отдел по управлению персоналом | Отдел социального развития (уполномоченный по контролю внутренних социальных целей) | Отдел охраны труда и промышленной безопасности ремонтного комплекса (уполномоченный по контролю экологических и внутренних социальных целей) | Отдел по охране окружающей среды (уполномоченный по контролю экологических целей) | Контрольная графа (гр. 6 + гр. 7 + гр. 8 + гр. 9 + гр. 10 + гр. 11 + гр. 12 + гр. 13) | Управление внутреннего аудита | Ревизионная комиссия | Контрольная графа |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 |
| Бизнес | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 5 | 1 | 1 | 2 |
| Социальный аспект | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 7 | 1 | 1 | 2 |
| Экология | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 5 | 1 | 1 | 2 |

Источник: подготовлено автором по данным ОАО «Стойленский ГОК» и ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»

На основании открытых данных можно заключить, что организация линий внутреннего контроля в настоящем виде позволяет осуществлять его на основе интегрированного подхода. Однако целесообразно рассмотреть возможность оптимизации состава контролируемых субъектов.

На следующих этапах необходимо изучить внутренние документы компании для того, чтобы уточнить контрольные полномочия и обязанности представленных в табл. 3.4 субъектов, выяснить, реализуются ли они на практике и, если уместно, дать обоснованные детализированные рекомендации по оптимизированию организации внутреннего контроля деятельности этого подразделения.

Разработанные нами методические рекомендации по оценке организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации в виде отдельного документа вынесены нами в Приложение 6.

Обобщим наши предложения:

1) оценка организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни выполняется специальными подразделениями внутреннего контроля корпораций, внутренними и внешними аудиторами, ее результаты необходимы руководству и совету директоров для осуществления своих надзорных функций;

2) мы разработали методические рекомендации для указанных субъектов по осуществлению такой оценки на основе аналитических процедур. Эти рекомендации конкретизируют цели и задачи анализа, информационное обеспечение его выполнения, включают инструмент его осуществления – матрицу организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни.

Использование этих методических рекомендаций способствует:

службе внутреннего контроля в формировании качественного информационного обеспечения принятия советом директоров и высшим исполнительным руководством корпорации управленческих решений в области оптимизации распределения обязанностей и полномочий во внутреннем контроле с целью повышения его эффективности;

внутренним аудиторам в независимом обеспечении разумной уверенности совета директоров и высшего исполнительного руководства корпорации в

том, что распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни способствует эффективному достижению целей корпорации и требованиям применимых нормативных правовых актов;

внешним аудиторам в достижении понимания организационного аспекта внутреннего контроля аудируемого лица с тем, чтобы иметь возможность выявить и оценить риски существенного искажения его финансовой отчетности.

Применение разработанных нами методических рекомендаций позволяет оценить все три компонента интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций.

3.2. Формирование учетной политики корпорации с применением интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни

Ведение бухгалтерского учета и выпуск бухгалтерской (финансовой) отчетности – объект внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, так как их отсутствие вопреки требованиям нормативных правовых актов и в ущерб целям организации приводит к административным санкциям и может привести к потере источников финансовых ресурсов.

Учетная политика организации – принятая ею совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни. В составе учетной политики должны быть утверждены положения, касающиеся проведения инвентаризации (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [19]), контроля хозяйственных операций (там же).

Согласно ч. 3 ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» «экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансо-

вой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)». В этом случае положения, касающиеся организации такого внутреннего контроля, должны присутствовать в учетной политике организации.

Согласно ч. 1 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» за организацию бухгалтерского учета отвечает руководитель экономического субъекта. В соответствии с ч. 3 той же статьи он обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или другое должностное лицо или заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено этой частью. В кредитной организации ведение бухгалтерского учета может осуществляться только главным бухгалтером. Руководитель экономического субъекта, который вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, руководитель субъекта среднего предпринимательства, кроме тех, что которые не имеют права на упрощенный бухгалтерский учет, могут вести его сами.

Правила утверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью представлены на рис. 3.4.

Исходя из требований нормативных правовых актов и наших рекомендаций по организации линий внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни по его видам (самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль) описание распределения *ответственности за внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности* в учетной политике корпорации целесообразно основывать на следующих тезисах (рис. 3.5).

Четкое описание этого распределения в учетной политике будет способствовать соблюдению нормативных требований и минимизации вероятности производственных конфликтов, связанных с недостаточно четкой регламентацией контрольных ролей.

| | |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Акционерные общества, предварительное утверждение | Годовой отчет общества (включающий бухгалтерскую (финансовую) отчетность) предварительно утверждается советом директоров общества, а в случае отсутствия такого совета – лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества (ст. 88 Федерального закона «Об акционерных обществах») |
| Акционерные общества, утверждение | Утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерных обществ относится к компетенции общего собрания акционеров, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества. Годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года (ст. 48 Федерального закона «Об акционерных обществах») |
| Общества с ограниченной ответственностью, утверждение | Утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности таких обществ относится к компетенции общего собрания участников. В соответствии со ст. 34 этого Закона уставом общества должен быть определен срок проведения очередного общего собрания, на котором утверждаются годовые результаты деятельности общества |

Рис. 3.4. Утверждение годовой бухгалтерской отчетности акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью согласно российскому корпоративному законодательству

| Вид внутреннего контроля | | Субъект внутреннего контроля | |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Самоконтроль | | | Главный бухгалтер (иное должностное лицо, руководитель, лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета – в разрешенных нормативными правовыми актами случаях) |
| 2. Руководящий контроль | 2.1. Контроль процесса ведения бухгалтерского учета и выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности | | Руководитель |
| | 2.2. Контроль содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности | | Совет директоров, руководитель, общее собрание акционеров (участников) – в зависимости от требований нормативных правовых актов |
| 3. Специальный контроль | | | Субъекты специального контроля в соответствии с положением о внутреннем контроле*, положениями о подразделениях, должностными инструкциями |
| 4. Независимый контроль | | | Служба внутреннего аудита, внутренняя ревизионная комиссия (в зависимости от требований нормативных правовых актов) |

Рис. 3.5. Контроль ведения бухгалтерского учета и выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности в корпорации

*Примечание: социально-экологический аспект может контролироваться в рамках более крупного процесса «Офисная деятельность»

Мы предлагаем устанавливать в учетной политике корпорации периодичность проведения инвентаризации активов в рамках разрешенных нормативными правовыми актами межинвентаризационных периодов в зависимости от их влияния на экономические и социально-экологические цели. Это будет способствовать рациональному использованию ресурсов внутреннего контроля в бухгалтерском учете, реализации всех компонентов интегрированного подхода к контролю: его обусловленности целями экономического субъекта, внедрению во все компоненты деятельности организации, согласованному функционированию всех элементов внутреннего контроля.

В частности, мы предлагаем устанавливать в учетной политике периодичность инвентаризации объектов основных средств не реже одного раза три года. Величина межинвентаризационного периода ставится в обратную зависимость от тяжести последствий утраты основных средств, утраты ими их полезных свойств и ее вероятности. Регулярно перед проведением годовой инвентаризации мы рекомендуем оценивать необходимость пересмотра установленного ранее межинвентаризационного периода для каждой группы однородных объектов основных средств.

Оценка тяжести последствий рискованных ситуаций для корпорации синтезируется из оценок степени влияния на ее экономические, социально-экологические цели морального износа основных средств, потери ими их полезных физических характеристик, полной утраты таких объектов; доступности ресурсов для их полноценного замещения в случае утраты; скорости полноценного замещения. Оценка вероятности наступления рискованной ситуации дается исходя из суждения о подверженности группы однородных объектов основных средств физическому, моральному износу и присвоению.

Для обобщения этих оценок мы рекомендуем использовать таблицу «Сводная оценка рисков утраты основных средств». Ее форма, пример заполнения для ООО «Атос АйТи Солюшенс энд Сервисез» проиллюстрированы табл. 3.5.

Для каждой группы (объекта) основных средств мы предлагаем выносить оценку по критериям 1.1 – 1.4 и 2.1 – 2.3 в рабочей таблице «Оценка риска ут-

раты группы (объекта) основных средств». В таблице 3.7 приведена ее форма, заполненная на примере дизель-генераторов и емкостей для хранения топлива к ним.

Таблица 3.5

Сводная оценка рисков утраты основных средств

| Критерий | Компьютерная техника | | | Инфраструктура | | Телефония | Мебель | Прочие ОС |
|------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------------|-------------------|-------------------------------|----------------|---------------|-----------|
| | серверы | сетевое оборудование | другая компьютерная техника | дизель-генераторы | другие объекты инфраструктуры | | | |
| 1.1. Степень влияния на бизнес-цели | В | В | В | В | С | В | Н | Низкая |
| 1.2. Степень влияния на социально-экологические цели | В | В | В | В | С | С | Н | |
| 1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения | В | В | В | В | В | В | В | |
| 1.4. Скорость полноценного замещения | С | С | В | Н | С | В | В | |
| Итоговая оценка тяжести последствий | Высокая | Высокая | Средняя | Высокая | Средняя | Средняя | Низкая | |
| 2.1. Подверженность физическому износу | С | С | В | Н | Н | С | С | Низкая |
| 2.2. Подверженность моральному износу | В | В | В | Н | Н | С | Н | |
| 2.3. Подверженность присвоению | Н | С | В | Н | Н | Н | Н | |
| Итоговая оценка вероятности | Средняя | Средняя | Высокая | Низкая | Низкая | Средняя | Низкая | |

В – высокая, С – средняя, Н – низкая

Итоговые оценки тяжести последствий и вероятности рисков ситуаций для каждой группы однородных объектов основных средств переносятся в матрицу периодичности инвентаризации основных средств (рис. 3.6), прототипом которой послужила матрица оценки рисков, широко используемая в риск-менджменте (например, см. Приложение 5).

На основании определенных межинвентаризационных периодов планируется проведение предстоящих годовых инвентаризаций объектов основных

средств. Для этого мы рекомендуем использовать таблицу «Сроки годовой инвентаризации основных средств» (пример заполнения приведен в табл. 3.6).

| | | ВЕРОЯТНОСТЬ | | |
|------------------------|---------|----------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
| | | низкая | средняя | высокая |
| ТЯЖЕСТЬ ПОСЛЕДСТВИЙ | низкая | Мебель Прочие ОС | | |
| | средняя | Другие объекты инфраструктуры | Телефония | Другая компьютерная техника |
| | высокая | Дизель-генераторы | Серверы Сетевое оборудование | |

| | |
|--|--------------------------------|
| | – ежегодная инвентаризация; |
| | – инвентаризация раз в 2 года; |
| | – инвентаризация раз в 3 года |

Рис. 3.6. Матрица периодичности инвентаризации основных средств

Таблица 3.6

Сроки годовой инвентаризации основных средств

| Группа объектов ОС | Последняя годовая инвентаризация | Предстоящая годовая инвентаризация | |
|--------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|------------------|
| | год | не позднее, год | планируемая, год |
| 1. Серверы | 2019 | 2022 | 2020 |
| 2. Сетевое оборудование | 2019 | 2022 | 2020 |
| 3. Другая комп. техника | 2019 | 2022 | 2020 |
| 4. Дизель-генератор | 2019 | 2022 | 2020 |
| 5. Другая инфраструктура | 2019 | 2022 | 2021 |
| 6. Телефония | 2019 | 2022 | 2021 |
| 7. Мебель | 2019 | 2022 | 2022 |
| 8. Прочие ОС | 2019 | 2022 | 2022 |

Формы «Сводная оценка рисков утраты основных средств», «Оценка риска утраты группы (объекта) основных средств», «Матрица периодичности инвентаризации основных средств» и «Сроки годовой инвентаризации основных средств» целесообразно утвердить как приложения к приказу об утверждении учетной политики корпорации. Примерный текст соответствующих положений учетной политики корпорации приведен нами в Приложении 7.

Оценка риска утраты группы (объекта) основных средств

Группа / объект: дизель-генераторы и емкости для топлива

| Критерий | Обоснование | | | | | | | | | | | Оценка | | | | |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|----------------------------|--------|--------|-------------------|--------|----------|----------|--------|--------|--------|
| 1. Тяжесть последствий утраты, повреждения | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.1. Степень влияния на бизнес-цели | Цели | Быть доступными для клиентов 24/7 | | | | | | | | | | В | | | | |
| | Роль | Обеспечение бесперебойной подачи электроэнергии | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.2. Степень влияния на соц.-экол. цели | Цели | Постоянное выполнение стандартов и режимов безопасности труда; предотвращение загрязнения окружающей среды; признание своей деятельности в области защиты окружающей среды | | | | | | | | | | В | | | | |
| | Роль | Обеспечение бесперебойной подачи электроэнергии; категория по выбросам загрязняющих веществ в атмосферу: III (незначительное негативное воздействие на окружающую среду) | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения | Стоимость приобретения | 3 600 – 6 000 тыс. руб. | Финансирование | Основной источник – краткосрочный кредит в ООО «АЭБанк» на сумму 4 370 тыс. руб. (лимит по кредитной карте, 0% при погашении в течение 12 мес.). Дополнительный – краткосрочный кредит в ЗАО «ЮКБанк» (лимит 60 000 тыс. руб. не использован). Лимит погашения кредитов, займов на 20X4 г. (50% чистого денежного потока от операционной деятельности согласно бюджету денежных средств), тыс. руб. | | | | | | | | | В | | | |
| | Количество предложений поставщиков | > 5 | | Янв. | Фев. | Март | Апр. | Май | Июнь | Июль | Авг. | Сент. | | Окт. | Нояб. | Дек. |
| | | | | 9 065 | 19 721 | 26 270 | 23 495 | 22 126 | 48 729 | 22 015 | 22 200 | 24 420 | | 24 938 | 19 277 | 26 011 |
| 1.4. Скорость полноценного замещения | Сроки получения финансирования | 1 рабочий день (по кредитной карте) | Сроки ввода в эксплуатацию | От 2 рабочих дней после предоплаты | | | Минимальный срок замещения | | | От 3 рабочих дней | | | Н | | | |
| 2. Вероятность утраты, повреждения | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2.1. Подверженность физ. износу | Режим работы | 24/7 | Время работы | 20X1 г.: 19,32 ч 20X2 г.: 17,32 ч 20X3 г.: 80,00 ч | | | Коэффициент загрузки | | | 0,0044 | | | Н | | | |
| 2.2. Подверженность мор. износу | Технология работы дизель-генераторов существенно не меняется | | | | | | | | | | | Н | | | | |
| 2.3. Подверженность присвоению | Стационарный дизель-генератор, крупногабаритные емкости (количество залитой жидкости – 0,25 т) | | | | | | | | | | | Н | | | | |

Источник: подготовлено автором

Предложенный подход к определению периодичности инвентаризации активов основан на разработанных нами рекомендациях в отношении осуществления риск-ориентированного процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (п. 2.2 «Среда, элементы и оценка процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации») и подкрепляет все компоненты интегрированного подхода к внутреннему контролю:

обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта (оценивается степень влияния морального износа основных средств, потери ими их полезных физических характеристик, полной утраты таких объектов на экономические, социальные, экологические цели организации);

внедрение внутреннего контроля во все компоненты деятельности организации (в том числе, использование основных средств);

согласованное функционирование всех элементов процесса внутреннего контроля (предполагается оценка рисков и прямо обусловленная ей контрольная реакция в виде уточнения межинвентаризационных периодов).

Обобщим наши предложения:

1) мы предлагаем закреплять в учетной политике корпорации следующее распределение обязанностей и полномочий по внутреннему контролю ведения бухгалтерского учета и выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности: самоконтроль осуществляется главным бухгалтером (иным должностным лицом, руководителем, лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета – в разрешенных нормативными правовыми актами случаях); руководящий контроль всего процесса ведения бухгалтерского учета и выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется руководителем экономического субъекта; руководящий контроль содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности – советом директоров, руководителем, общим собранием акционеров (участников) – в зависимости от требований нормативных правовых актов; специальный контроль – субъектами специального контроля в соответствии с положением о внутреннем контроле; независимый контроль – службой внутреннего аудита, внутренней ревизионной комиссией.

сией (в зависимости от требований нормативных правовых актов). Закрепление этих положений в учетной политике позволит соблюдать требования действующих нормативных правовых актов, организовать комплексный внутренний контроль по всем четырем основным контрольным линиям, минимизировать вероятность конфликтов, связанных с недостаточно четкой регламентацией контрольных ролей;

2) мы предложили устанавливать в учетной политике корпорации периодичность проведения инвентаризации активов в рамках разрешенных нормативными правовыми актами межинвентаризационных периодов в зависимости от их влияния на экономические и социально-экологические цели организации. В частности, мы разработали методические рекомендации по определению периодичности проведения инвентаризации объектов основных средств и рекомендовали использовать их при формировании учетной политики организационно-корпорациям, активно использующим такие объекты в своей деятельности. Эти рекомендации позволяют варьировать периодичность инвентаризаций в разрешенных нормативными правовыми актами рамках в зависимости от оценки рисков утраты основных средств, тем самым оптимизировать использование контрольных ресурсов для достижения целей внутреннего контроля, следовательно, и целей корпорации.

3.3. Методическая поддержка организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации со стороны регулятора

Эффективность законодательных требований к внутреннему контролю многократно повышается, если эти требования дополняются качественными общедоступными руководствами по их реализации, выпускаемыми уполномоченными авторитетными структурами.

Руководство COSO IC – IF, послужившее основой для разработки наших рекомендаций в отношении содержания интегрированного внутреннего кон-

троля фактов хозяйственной жизни корпораций, создана Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея.

В 1985 г. в США была организована Национальная комиссия по вопросам мошенничества в финансовой отчетности¹ – частная инициатива для исследования причин мошеннического составления финансовой отчетности и разработки решений этой проблемы. Ее основателями и спонсорами были пять ведущих профессиональных организаций в области финансов: Американская бухгалтерская ассоциация (the American Accounting Association, AAA), Американский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (the American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), Международная ассоциация финансовых руководителей (Financial Executives International, FEI), Институт внутренних аудиторов (the Institute of Internal Auditors, ИА), и Национальная ассоциация бухгалтеров (the National Association of Accountants, сейчас Институт управленческого учета (the Institute of Management Accountants, IMA).

В 1987 г. Комиссией был опубликован доклад, в котором организациям - спонсорам было рекомендовано объединиться для разработки единого руководства по внутреннему контролю. Работа над этим руководством началась уже в формате Комитета спонсорских организаций – COSO. Сегодня COSO – авторитетный разработчик рекомендаций по внутреннему контролю, риск-менеджменту и противодействию мошенничеству, используемых для создания многих национальных регулирующих документов.

Базельский комитет по банковскому надзору, выпустивший руководство «Система внутреннего контроля в банках: основы организации», позиционируется как ведущий глобальный разработчик стандартов пруденциального надзора в банковском секторе. Комитет работает при Банке международных расчетов, в настоящий момент 45 его членов представляют центральные банки и органы банковского надзора из 28 юрисдикций.

¹ Комиссия Тредвея, названа по имени ее первого председателя Джеймса Тредвея мл. (James C. Treadway, Jr.), генерального советника Paine Webber Incorporated и экс-комиссара Комиссии по ценным бумагам и биржам (США).

Совет по финансовой отчетности, опубликовавший Руководство по риск-менеджменту, внутреннему контролю и связанной финансовой и бизнес-отчетности (модель FRC), – независимый орган разработки и установления стандартов для представителей бухгалтерской профессии, в том числе аудиторов, и актуариев в Великобритании².

Управление по финансовым рынкам Франции, выпустившее документ «Системы риск-менеджмента и внутреннего контроля» (модель AMF), – независимый общественный орган, учрежденный в 2003 г. в соответствии с Законом № 2003-706 от 01.08.2003 г. «О финансовой безопасности» (Loi n° 2003-706 du 1 août 2003 de sécurité financière), регулирующий деятельность участников финансового рынка Франции. В его полномочия входит установление соответствующих правил, наделение участников рынка полномочиями, установление правил раскрытия информации, проведение расследований и применение дисциплинарных мер, оказание медиативных услуг.

Канадский институт сертифицированных бухгалтеров, автор Двадцати критериев контроля (модель CoCo), образованный в 1902 г., был разработчиком стандартов профессиональной деятельности представителей бухгалтерской профессии. С 2013 г. его преемником является организация «Сертифицированные профессиональные бухгалтеры Канады» (CPA Canada), на сегодняшний день объединяющая более 210 тыс. членов.

Создатели модели 3LOD – Федерация европейских ассоциаций риск-менеджеров и Европейская конфедерация институтов внутреннего аудита.

Федерация европейских ассоциаций риск-менеджеров, образованная в 1974 г., включает 22 ассоциации риск-менеджеров из 21 страны Европы. FERMA является членом Международной федерации ассоциаций (International Federation of Risk and Insurance Management Associations, IFRIMA [181]). Основные области деятельности FERMA – представление интересов риск-менеджеров в институтах Европейского союза и международных организациях, поддержка

² Имеет форму компании с ограниченной ответственностью.

обучения риск-менеджеров, проведение тематических исследований, организация форумов, конференций, профессиональная сертификация риск-менеджеров.

Европейская конфедерация институтов внутреннего аудита объединяет 34 национальных института внутренних аудиторов европейских стран. Ее деятельность направлена на продвижение стандартов внутреннего аудита международного Института внутренних аудиторов. ЕСИА проводит исследования по вопросам внутреннего аудита, внутреннего контроля, риск-менеджмента и корпоративного управления.

В Российской Федерации создан и развивается институт независимых профессиональных организаций в области бухгалтерской деятельности. Однако до сих пор наиболее авторитетным мнением в профессиональных дискуссиях остается мнение Минфина России. Для донесения до широкой общественности своей позиции по различным вопросам в курируемой сфере в последнее время Минфин России активно использует формат информационных сообщений (информации).

В качестве оказания помощи экономическим субъектам в организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» Минфин России разработал соответствующие рекомендации и опубликовал их в форме информационного сообщения № ПЗ-11/2013.

Этот документ, во всех принципиальных моментах основанный на модели COSO IC – IF, включает следующие разделы:

- 1) общие положения, содержащие отсылку к Федеральному закону «О бухгалтерском учете», указание адресатов рекомендаций, определение внутреннего контроля;
- 2) элементы внутреннего контроля, представленные на основе подхода COSO;
- 3) документирование внутреннего контроля;
- 4) организация внутреннего контроля, раскрываемая через описание ролей органов управления, ревизионной комиссии (ревизора) экономического

субъекта, главного бухгалтера или иного лица, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, внутреннего аудитора (службы внутреннего аудита), специальных должностных лиц, специальных подразделений экономического субъекта, ответственных за соблюдение правил внутреннего контроля, другого персонала и подразделений, внешних консультантов, привлекаемых для осуществления внутреннего контроля,

а также Приложение № 1, содержащее рекомендации по оценке внутреннего контроля экономического субъекта, и № 2 с примером распределения полномочий и функций по организации и осуществлению внутреннего контроля экономического субъекта, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам.

Принимая во внимание авторитет Минфина России в профессиональном сообществе, его ресурсную базу, в качестве первого этапа информирования общественности о целесообразности организации интегрированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни с учетом не только экономических, но и социальных и экологических целей мы предлагаем выпуск нового информационного сообщения финансового ведомства. Разработанный нами макет этого информационного сообщения приведен в Приложении 8. Его текст составлен на основе наших рекомендаций по организации внутреннего контроля, представленных в настоящей работе, и информации Минфина России № ПЗ-11/2013.

Информационное сообщение «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» включает разделы:

1) «Общие положения», содержащий ссылку на соответствующую статью Федерального закона «О бухгалтерском учете», указание круга адресатов рекомендаций, специфики целей современного экономического субъекта, цели и объекта его внутреннего контроля, атрибутов интегрированности внутреннего контроля;

2) «Общие принципы внутреннего контроля», представленные нами ранее в Главе 2, и краткие комментарии к ним;

3) «Среда внутреннего контроля», где указывается на то, что внутренний контроль осуществляется в общей организационной среде, что она не является элементом внутреннего контроля, но влияет на него, и приводятся предложенные нами правила среды;

4) «Процесс, ресурсы и оценка внутреннего контроля», в котором характеризуются элементы процесса внутреннего контроля, приводятся правила его ресурсного обеспечения и контроля дизайна и функционирования;

5) «Организация внутреннего контроля», основанный на наших рекомендациях по организации внутреннего контроля на основе четырех основных видов внутреннего контроля: самоконтроля, руководящего, специального и независимого контроля. Кроме того, в этом разделе цитируются тезисы информации № ПЗ-11/2013 о факторах, влияющих на организацию внутреннего контроля экономического субъекта, и ее особенностях в субъектах малого предпринимательства.

Информационное сообщение «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» дополнено двумя иллюстрирующими приложениями: примером организации линий внутреннего контроля на общеорганизационном уровне и макетом матрицы организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономического субъекта как инструмента ее планирования, контроля сохранения принятого распределения контрольных полномочий и ответственности, разработки рекомендаций по совершенствованию.

Полагаем, что такое информационное сообщение будет иметь максимальный охват заинтересованной аудитории в Российской Федерации и выступит основой для разработки корпоративных руководств и стимулом для дальнейшего развития организационно-методического обеспечения реализации интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Решение задач диссертационного исследования позволило получить следующие основные результаты:

1) сформулированы теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, включающие разработанное его определение как инструмента оценки соответствия фактов хозяйственной жизни корпораций критериям достижения их экономических и социально-экологических целей; конкретизированные элементы системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций (его цель, объект, предмет, субъекты, среда осуществления), развивающие представление об интегрированном подходе к внутреннему контролю в условиях расширения социально-экологических обязательств корпораций.

Системность и комплексность теоретических основ внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни во многом обеспечивается наличием определения контроля. В настоящее время его нет в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и других официальных документах. Теории управления и бухгалтерского учета не дают четкого ответа на вопрос о том, что такое контроль фактов хозяйственной жизни. В менеджменте, начиная с административной доктрины А. Файоля, контроль определяется широко, практически как весь процесс управления. В бухгалтерском учете обязательным атрибутом объектов контроля является возможность влиять на них, что, по нашему мнению, необоснованно сужает их круг.

По нашему суждению, внутренний контроль фактов хозяйственной жизни – это наблюдение за фактами и оценка их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам.

Мы полагаем, что отличительная черта контроля – это не возможность воздействовать на его объекты, а возможность на основе результатов контроля влиять на деятельность экономического субъекта и, в определенной степени, среду ее ведения.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете», исследованных научных трудах не указывается на различия объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако эти множества не тождественны. Множество объектов бухгалтерского учета ограничено его методологией. Это факты, которые можно отразить в бухгалтерском учете как активы, капитал, обязательства, доходы, расходы, финансовые результаты и денежные потоки. Современный методический инструментарий внутреннего контроля шире, чем бухгалтерского учета. Теоретически во внутреннем контроле могут идентифицироваться и оцениваться все факты хозяйственной жизни. На практике сплошными или несплошными процедурами внутреннего контроля должна быть охвачена вся деятельность экономического субъекта и те элементы ее среды, которые выбираются исходя из экономических и социально-экологических целей, наиболее значимых управляемых рисков, необходимости обеспечить требуемую точность оценки.

В работе дана характеристика следующих элементов системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации, организованного на основе интегрированного подхода:

1. Цель: для совета директоров, руководства и других внутренних стейкхолдеров – информационное обеспечение принятия решений, направленных на эффективное достижение корпорацией ее целей по созданию экономических и социально-экологических ценностей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обеспечения стейкхолдеров качественной отчетной информацией; для прочих стейкхолдеров – обеспечение их разумной уверенности в эффективном достижении цели создания корпорации и выполнении ее общественной миссии, детализированной в социально-экологических целях;

2. Объект: потенциально – все факты хозяйственной жизни. На практике объект определяется исходя из экономических и социально-экологических целей корпорации, наиболее значимых управляемых рисков, необходимости обеспечить определенную точность оценки;

3. Предмет: эффективность достижения корпорацией ее экономических и социально-экологических целей при соблюдении нормативных требований и обеспечении стейкхолдеров качественной отчетной информацией; пригодность среды для ведения соответствующей деятельности;

4. Субъекты: все лица и службы внутри корпорации; в разрешенных законом случаях возможны аутсорсинг / косорсинг;

5. Компоненты интегрированного подхода: а) обусловленность контроля целями экономического субъекта; б) внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы; в) согласованное функционирование всех компонентов контроля;

6. Среда осуществления: организационная среда (внутренняя среда всех корпоративных процессов, определяемая культурной средой, организационной структурой, распределением полномочий, ответственности, отношением к рискам и возможностям, мерами воздействия на нежелательно девиантные процессы и поощрения желаемых изменений);

7. Процесс и методы реализации: элементы процесса – идентификация, оценка рисков и реализация ответной реакции на риски; методология традиционна – это система общенаучных и специальных методов; перспективное направление – развитие методик контроля для различных аспектов, ситуаций хозяйственной жизни экономических субъектов;

8. Ресурсное обеспечение: информационные, кадровые, временные, материально-технические и иные ресурсы;

9. Контроль организации и функционирования: условно выделен из процесса контроля, поскольку он должен быть в каждом элементе этого процесса;

10. Результат: качественное информационное обеспечение принятия решений, направленных на эффективное достижение корпорацией ее экономических и социально-экологических целей;

2) выделены виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации в зависимости от отношения субъектов контроля к его объектам (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль, общий контроль достижения целей), применение которых служит основой для реализации интегрированного подхода к внутреннему контролю при построении системы рационального распределения контрольных полномочий и ответственности на всех внутриорганизационных уровнях.

Одна из существенных проблем современных руководств по внутреннему контролю (COSO (США, Россия), FRC (Великобритания), AMF (Франция) и др.) – описание распределения контрольных полномочий только на общеорганизационном уровне: для совета директоров, высшего исполнительного руководства и проч. Как основу для распределения контрольных полномочий на любых организационных уровнях мы предложили следующую классификацию контроля: самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль, общий контроль достижения целей корпорации.

Самоконтроль осуществляют владелец контролируемого процесса и иные непосредственно участвующие стороны. Руководящий контроль – контроль со стороны лиц / структур, которым подотчетен владелец контролируемого процесса. Специальный контроль – контроль экологического, этического аспектов фактов хозяйственной жизни, соблюдения налогового, валютного законодательства и др. Его могут осуществлять управление безопасности, управление правового обеспечения, служба охраны труда и другие подразделения. Независимый контроль – это внутренний аудит, ревизия. Самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль могут осуществляться от общеорганизационного уровня до уровня отдельной группы фактов хозяйственной жизни. Общий контроль достижения целей корпорации реализуется лицами, прямо или опосредованно ее контролирующими, которые не являются высшим исполни-

тельным руководством, членами совета директоров (этот вид контроля считается внутренним исходя из сущности отношения реализующих его лиц к корпорации, а не по формальным признакам). В общем контроле оценивается либо деятельность корпорации в целом, либо с минимальным сегментированием; этот контроль не регламентируется.

Предложенная классификация применима на всех уровнях в корпорации, кроме последнего вида. На ее основе можно организовать контроль с соблюдением принципов комплексности, непрерывности, массовости, иерархичности, делегирования полномочий и ответственности, охватив все цели корпорации – экономические и социально-экологические, – и обеспечить реализацию таких компонентов интегрированного подхода, как обусловленность контроля целями экономического субъекта, внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы и согласованное функционирование всех компонентов контроля;

3) предложен проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» как официальных рекомендаций, необходимых в качестве основы создания корпоративных стандартов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода.

Эффективность законодательных требований к внутреннему контролю повышается, если они сопровождаются качественными общедоступными руководствами, выпускаемыми уполномоченными авторитетными структурами, в Российской Федерации – Минфином России. В разработанный проект мы включили следующие разделы: «Общие положения» со ссылкой на ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете», указанием адресатов этого сообщения, целей экономического субъекта, цели и объекта его внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, компонентов интегрированного подхода к внутреннему контролю (были представлены в табл. 2); «Общие принципы внутреннего контроля»; «Среда внутреннего контроля»; «Процесс, ресурсы и оценка внутреннего контроля»; «Организация внутреннего контроля» (на основе видов контроля, представленных на рис. 3). Такое информационное сообщение будет

иметь максимальный охват заинтересованной аудитории, послужит официально рекомендованной основой для составления корпоративных руководств по внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода и стимулом для дальнейшего развития его организационно-методического обеспечения.

Для раздела «Общие принципы внутреннего контроля» мы предложили следующие уточнения и дополнения принципов внутреннего контроля, способствующие оптимизации сочетания традиционного контроля экономических целей и контроля расширяемых социально-экологических целей корпорации:

1. Принципы комплексности и иерархичности: все факты хозяйственной жизни экономического субъекта, составляющие его деятельность, сами по себе или в составе более крупных процессов контролируются исходя из экономических и социально-экологических целей. Это уточнение способствует практической реализации таких компонентов интегрированного подхода к внутреннему контролю как обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта и внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности;

2. Принцип единого подхода: внутренний контроль фактов хозяйственной жизни в экономических, социально-экологических целях экономического субъекта должен осуществляться на основе единого для всех подразделений риск-ориентированного подхода. Данное дополнение направлено на обеспечение согласованного функционирования всех компонентов внутреннего контроля;

3. Принцип делегирования полномочий и ответственности: в экономическом субъекте должны быть назначены лица, ответственные за контроль в социально-экологических целях на общеорганизационном уровне. Такое дополнение направлено на реализацию таких компонентов интегрированного подхода к внутреннему контролю как обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта и внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности.

Для раздела «Среда внутреннего контроля» мы разработали рекомендованные характеристики организационной среды, одновременно являющейся средой внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, для того, чтобы она способствовала повышению эффективности такого контроля:

1. Установлены экономические, социально-экологические цели экономического субъекта; определены и реализуются стратегические и операционные планы их достижения; цели и планы установлены с ясностью, необходимой для понимания участвующими лицами того, что от них требуется

2. Совет директоров и руководство демонстрируют значимость экономических, социальных и экологических целей экономического субъекта

3. Определена и транслируется желаемая корпоративная культура

4. Установлена организационная структура, распределены полномочия и ответственность, совет директоров фактически осуществляет свои надзорные функции

5. Меры реагирования на желательные и нежелательные изменения обязательны и адекватны.

При формировании раздела «Процесс, ресурсы и оценка внутреннего контроля» мы опирались на руководство COSO, но при этом устранили такие его недостатки, как неполное соответствие предлагаемых правил содержанию процесса контроля, их неравнозначность, нарушение отражения в них последовательности контрольных действий. Из представленных в данном разделе рекомендаций складывается целостная картина процесса риск-ориентированного внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, его оценки, в них учтена специфика целей организации, реализующей концепцию устойчивого развития;

4) обоснованы методические рекомендации по анализу и оценке распределения полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях, адресованные подразделениям внутреннего контроля, внутренним и внешним аудиторам, включающие цель, задачи, информационно-методическое обеспечение анализа и оценки. Их использование позволит совету директоров и руководству корпорации повысить качество информационной

базы принятия обоснованных решений в области внутреннего контроля, а внешним аудиторам – достичь понимания его организации, чтобы оценить риски существенного искажения финансовой отчетности аудируемого лица.

По рекомендации Минфина России анализ и оценку организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономического субъекта следует поручить подразделению внутреннего контроля и внутренним аудиторам. Внешние аудиторы обязаны оценивать организацию внутреннего контроля аудируемого лица исходя из требований Международного стандарта аудита (МСА) 315 (пересмотренного) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» и других МСА. Разработка методик такого анализа – задача его исполнителей.

Для его проведения и наглядного представления результатов мы рекомендуем использовать матрицу организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни – таблицу, в подлежащем которой приведены цели организации, сказуемом – лица / структуры, ответственные за контроль их достижения.

В ходе анализа последовательно составляются следующие матрицы: 1) нормативная, отражающая распределение контрольных обязанностей и полномочий исходя из корпоративных регулирующих документов. Она позволяет оценить запланированную организацию внутреннего контроля; 2) фактическая, отражающая реальное распределение обязанностей и полномочий. Для ее составления нужны результаты проверок; 3) целевая, отражающая усовершенствованный вариант организации внутреннего контроля.

Использование этих методических рекомендаций позволяет оценить все три компонента интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации;

5) разработаны предложения по формированию положений учетной политики корпорации с использованием интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете: разграничению полномочий по контролю учетного процесса между субъектами, ответ-

ственными за самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль, позволяющему снизить вероятность дублирования контрольных функций и повысить качество результатов внутреннего контроля; установлению периодичности проведения процедур контроля фактического наличия и состояния активов в зависимости от их влияния на достижение экономических и социально-экологических целей корпорации, способствующему соблюдению корпорациями требований нормативных правовых актов и рациональному использованию ресурсов во внутреннем контроле.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) в ее составе должны быть положения, касающиеся контроля хозяйственных операций. Исходя из предложенных нами видов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни и законодательных требований в учетной политике корпорации мы рекомендуем описывать распределение контрольных полномочий так: самоконтроль осуществляет главный бухгалтер (иное лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета); руководящий контроль всего процесса бухгалтерского учета – руководитель экономического субъекта; руководящий контроль содержания отчетности – совет директоров, руководитель, общее собрание акционеров (участников) в зависимости от установленного порядка; специальный контроль – уполномоченные субъекты согласно положениям о внутреннем контроле, структурных подразделениях, должностным инструкциям (например, юридическая служба); независимый контроль – внутренние аудиторы, ревизоры. Это позволит организовать внутренний контроль фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете во всех четырех основных его видах, снизить вероятность возникновения конфликтных ситуаций в учетном процессе.

Мы предлагаем устанавливать в учетной политике корпорации периодичность проведения инвентаризации активов в рамках разрешенных нормативными правовыми актами межинвентаризационных периодов в зависимости от их влияния на экономические и социально-экологические цели. Это будет способствовать рациональному использованию ресурсов внутреннего контроля в бух-

галтерском учете, реализации таких компонентов интегрированного подхода к контролю, как его обусловленность целями экономического субъекта, внедрение во все компоненты деятельности корпорации.

Мы разработали методические рекомендации по использованию интегрированного подхода к инвентаризации основных средств как одной из основных форм контроля в бухгалтерском учете для субъектов с существенным объемом таких активов. В учетной политике корпорации мы рекомендуем: 1) в разделе, посвященном внутреннему контролю, установить гибкую периодичность инвентаризации основных средств: фактический межинвентаризационный период для объектов, групп объектов основных средств в рамках допустимого трехлетнего срока ставить в обратную зависимость от тяжести последствий и вероятности их утраты; 2) регулярно оценивать межинвентаризационный период для групп однородных объектов основных средств; 3) использовать для этого формы разработанных нами таблиц «Оценка риска утраты группы (объекта) основных средств», «Сводная оценка рисков утраты основных средств», «Матрица периодичности инвентаризации основных средств» и «Сроки годовой инвентаризации основных средств», поместив их в приложения к приказу об утверждении учетной политики корпорации.

Данный подход к определению частоты инвентаризации основных средств основан на наших рекомендациях в отношении процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, представленных в проекте информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни». Его практическое применение позволяет выполнять требования нормативных правовых актов и способствует оптимизации использования ресурсов во внутреннем контроле.

Полученные результаты – авторская попытка внести вклад в развитие теории и методики внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни коммерческих корпораций в условиях современных социально-экономических изменений, расширения основы для дальнейших исследований в этой области.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Законодательные и другие нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 : (с учетом поправок) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 13.11.2018).

2. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51040/ (дата обращения: 10.08.2018).

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=214557&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.25999137958203034#0> (дата обращения: 06.05.2017).

4. Лесной кодекс Российской Федерации от 04.12.2006 № 200-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64299/ (дата обращения: 10.08.2018).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 08.05.2018).

6. О банках и банковской деятельности : федер. закон Рос. Федерации от 02.12.1990 № 395-1 : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=221015&fld=134&dst=499,0&rnd=0.2810575901550314#0> (дата обращения: 11.08.2017).

7. О бухгалтерском учете : федер. закон Рос. Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=198265&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.09220591249431886#0> (дата обращения: 26.05.2017).

8. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях : федер. закон Рос. Федерации от 14.11.2002 № 161-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39768/ (дата обращения: 22.10.2018).

9. О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте : федер. закон Рос. Федерации от 07.02.2011 № 7-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110267/ (дата обращения: 02.08.2018).

10. Об акционерных обществах : федер. закон Рос. Федерации от 26.12.1995 № 208-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_302965/ (дата обращения: 01.08.2018).

11. Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон Рос. Федерации от 08.02.1998 № 14-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819/ (дата обращения: 02.08.2018).

12. Об организации страхового дела в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 27.11.1992 № 4015-1 : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=221009&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.20130209860415715#0> (дата обращения: 11.08.2017).

13. Об организованных торгах : федер. закон Рос. Федерации от 21.11.2011 № 325-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_121888/ (дата обращения: 02.08.2018).

14. Об охране окружающей среды : федер. закон Рос. Федерации от 10.01.2002 № 7-ФЗ : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/ (дата обращения: 03.07.2018).

15. О Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию : Указ Президента Российской Федерации от 01.04.1996 № 440 // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=233558#0> (дата обращения: 09.05.2017).

16. Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации : Распоряжение Правительства Российской Федерации от от 5 мая 2017 г. № 876-р // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/ (дата обращения: 10.11.2018).

17. Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах : утв. Банком России 16.12.2003 N 242-П : (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46304/ (дата обращения: 13.05.2018).

18. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» : введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.10.2016 № 192н // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207071/ (дата обращения: 08.05.2018).

19. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») : приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н : (с изм. и доп.) // «КонсультантПлюс». – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=179205&fld=134&dst=100013&rnd=211977.9144669761906191&> (дата обращения: 21.06.2018).

20. Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля : приказ Федеральной налоговой службы Российской Федерации от

16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_279362/ (дата обращения: 07.05.2018).

21. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» : введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739/ (дата обращения: 12.04.2019).

22. Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации : приказ Росимущества от 04.07.2014 № 249 // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_141636/ (дата обращения: 22.11.2018).

23. Sarbanes-Oxley Act of 2002. URL: <http://legcounsel.house.gov/Comps/Sarbanes-oxley%20Act%20Of%202002.pdf> (дата обращения: 27.07.2018).

Монографии, учебники и учебные пособия

24. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования / Д. Белл. – Перевод с англ. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Academia, 2004. – CLXX, 788 с.

25. Белобжецкий И. А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля / И. А. Белобжецкий. – Москва : Финансы и статистика, 1985. – 272 с.

26. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – Москва : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.

27. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – Москва : Финансы, 1979. – 160 с.

28. Белобжецкий И. А. Финансовые показатели предприятия и методы их контроля / И. А. Белобжецкий. – Москва : Финансы, 1975. – 112 с.

29. Бровкина Н. Д. Основы финансового контроля : учебное пособие / Н. Д. Бровкина ; под ред. М. В. Мельник. – Москва : Магистр, 2007. – 382 с.

30. Данилевский Ю. А. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности / Ю. А. Данилевский, Т. М. Мезенцева. – Москва : Финансы и статистика, 1992. – 134 с.

31. Деминг Э. Выход из кризиса: Новая парадигма управления людьми, системами и процессами / Эдвардс Деминг ; Пер. с англ. – 5-е изд. – Москва : Альпина Паблишер, 2012. – 419 с.

32. Денисюк Н. Ф. Хозяйственная жизнь России. Экономическая география России. Популярные очерки : пособие для учащихся, учащихся, практических городских и земских деятелей и вообще для всех заинтересованных изучением культурного и экономического состояния России / сост. Н. Ф. Денисюк ; предисл. А. П. Нечаева. - Пг. : [Б. и.], 1916. – VIII, 256 с. <http://elibr.shpl.ru/ru/nodes/24632-denisyuk-n-f-hozyaystvennaya-zhizn-rossii-ekonomicheskaya-geografiya-rossii-populyarnye-ocherki-posobie-dlya-uchaschih-uchaschihsya-prakticheskikh-gorodskih-i-zemskih-deyateley-pg-1916#mode/inspect/page/5/zoom/4> (дата обращения 25.11.2018).

33. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития экономических субъектов : монография / [под ред. проф. О. В. Ефимовой ; В. И. Бариленко, О. В. Ефимова, Е. В. Никифорова и др.] – Москва : Издательство «Русайнс», 2015. – 160 с.

34. Каковкина Т. В. Разработка внутрифирменного стандарта «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» : монография / Т. В. Каковкина. — Москва : РУСАЙНС, 2016. – 234 с.

35. Колесов Е. С. Внутренний контроль эффективности деятельности коммерческой организации : системный подход : монография / Е. С. Колесов. – Москва : РУСАЙНС, 2016. – 176 с.

36. Корпоративное управление: вопросы теории, проблемы практики : коллективная монография / М. И. Барабанова, И. Ф. Ветрова, Г. С. Гасанов и

др.; под ред. М. В. Мельник, Ю. И. Растовой. – Санкт-Петербург : Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 230 с.

37. Крышкин О. В. Настольная книга по внутреннему аудиту : Риски и бизнес-процессы / О. В. Крышкин. – Москва : АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. – 478 с.

38. Мельник М. В. Ревизия и контроль : учебник / М. В. Мельник, Л. С. Пантелеев, А. Л. Звездин ; под ред. проф. М. В. Мельник. – 2-е изд., стер. – Москва : КНОРУС, 2006. – 520 с.

39. Нейсбит Дж. Мегатренды / Джон Нейсбит. – Москва : АСТ : Ермак, 2003. – 380 с.

40. Новая постиндустриальная волна на Западе : антология / [под ред. В. Л. Иноземцева]. – Москва : Academia, 1999. – 640 с.

41. Пашков Р. В. Внутренний контроль как модель и система. Серия «Банковское дело» : монография / Р. В. Пашков, Ю. Н. Юденков. – Москва : РУСАЙНС, 2016. – 312 с.

42. Петух А. В. Развитие методики финансового контроля в коммерческих организациях : монография / А. В. Петух, М. Ф. Сафонова, А. В. Кравцова. – Краснодар, КубГАУ, 2019. – 112 с.

43. Пожидаева Т. А. Теоретические и организационно-методические основы внутрихозяйственного контроля : учебное пособие для бакалавров и магистров направления 080100 «Экономика» / Т. А. Пожидаева ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, Воронеж. гос. ун-т, 2014. – 77 с.

44. Резниченко С. М. Современные системы внутреннего контроля : учебное пособие / С. М. Резниченко, М. Ф. Сафонова, О. И. Швырева. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2016. – 510 с.

45. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр ; ИНФРА-М, 2004. – 224 с.

46. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

47. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит / Л. В. Сотникова. – Москва : Финстатинформ, 2001. – 244 с.
48. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль. – Москва, Центральный институт труда, 1923, 122, [2] с.
49. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. – Москва, Республика. – 2001. – 719 с.
50. Философский энциклопедический словарь / Гл. редакция : Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – Москва, Сов. Энциклопедия. – 1983. – 840 с.
51. Beyond the Ruins: The Meanings of Deindustrialisation / Edited by Jefferson Cowie and Joseph Heathcott ; foreword by Barry Bluestone. – Cornell University Press, 2003. – 372 p.
52. Bowen Howard R. Social Responsibilities of the Businessman. – University of Iowa Press, 2013. – 248 p.
53. Brockett A., Rezaee Z. Corporate Sustainability: Integrating Performance and Reporting. – John Wiley & Sons, 2012. – 336 p.
54. Elkington J. Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. – New Society Publishers, 1998. – 407.
55. Meadows Donella H., Randers Jorgen, Meadows Dennis L., Behrens William W. III. The Limits to Growth: A Report for the Club of Rome's Project on the Predicament of Mankind. – New York, Universe Books, 1972. – 211 p.
56. Stakeholder Theory: The State of the Art / R. Edward Freeman, Jeffrey S. Harrison, Andrew C. Wicks, Bidhan Parmar, Simone de Colle. URL: http://library.uniteddiversity.coop/Cooperatives/Multi-Stakeholder_Co-ops/Stakeholder%20Theory_%20The%20State%20of%20the%20Art.pdf (дата обращения: 06.05.2017).
57. The Third Wave by Alvin Toffler. William Morrow And Company, Inc., New York, 1980, 544 p.

Статьи в периодических изданиях

58. Белоусов К. Ю. Ключевые направления интерпретации и взаимосвязь концепций устойчивого развития, корпоративной устойчивости и корпоративной социальной ответственности / К. Ю. Белоусов // Проблемы современной экономики. — 2013. — № 2 (46). — С. 51–54.

59. Белоусов К. Ю. Современный этап эволюции концепции устойчивого развития и формирование парадигмы корпоративной устойчивости / К. Ю. Белоусов // Проблемы современной экономики. — 2013. — №1(45). — С. 47-50.

60. Березной А. В. Корпоративный форсайт в стратегии транснационального бизнеса / А. В. Березной // Форсайт. — 2017. — Т. 11. — № 1. — С. 9-22.

61. Ветрова И. Ф. Профессиональные стандарты по внутреннему контролю и аудиту / И. Ф. Ветрова // Учет. Анализ. Аудит. — 2016. — № 5. — С. 74-87.

62. Ветрова И. Ф. Ресурсное обеспечение внутреннего контроля стратегии предприятия в условиях цифровой экономики / И. Ф. Ветрова, И. И. Чебышев // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2018. — Т. 6, № 5. — С. 30-33.

63. Гринько А. Е. Комплексная методика внутреннего контроля, основанная на оценке показателей управленческой отчетности в области устойчивого и безопасного развития организации / А. Е. Гринько // Инновационное развитие экономики. — 2015. — № 5 (29). — С. 94-102.

64. Гринько А. Е. Концепция контроля активов и обязательств в системе управления устойчивостью и безопасностью развития организации / А. Е. Гринько // Инновационное развитие экономики. — 2016. — № 5 (36). — С. 125-136.

65. Гринько А. Е. Новая идеология внутреннего контроля в системе управления организации / А. Е. Гринько // Экономика и предпринимательство. — 2015 г. — № 4 (ч.1). — С. 860-867.

66. Гринько А. Е. Принципы организации внутреннего контроля / А. Е. Гринько // Инновационное развитие экономики. — 2015. — № 1 (25). — С. 114-120.

67. Дейнега Д. А. Интегрированная модель внутреннего контроля российской компании / Д. А. Дейнега, Т. А. Мартынова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 5. – С. 261-263.

68. Ендовицкий Д. А. Анализ сущности корпоративной устойчивости как реакции на цивилизационные изменения / Д. А. Ендовицкий, И. В. Панина, М. В. Панкратова // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – Том 16, вып. 6. – С. 1043-1060.

69. Ендовицкий Д. А. Анализ влияния идеи корпоративной устойчивости на современную практику внутреннего контроля корпораций / Д. А. Ендовицкий, М. В. Панкратова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2018. – Том 3. – С. 49-64.

70. Ендовицкий Д. А. Взаимосвязь концепций корпоративной устойчивости и устойчивого развития / Д. А. Ендовицкий, М. В. Панкратова // Управление изменениями в социально-экономических системах. Сборник статей шестнадцатой международной научно-практической конференции. Выпуск шестнадцатый / [под ред. докт. экон. наук, профессора Ю. И. Трещевского, докт. экон. наук Л. М. Никитиной]. – Воронеж : Издательство «ИСТОКИ», 2017. – 216 с. – (С. 70 – 77).

71. Ефимова О. В. Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход / О. В. Ефимова // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 45(348). – С. 41-51.

72. Каковкина Т. В. Система внутреннего контроля как средство выявления рисков организации / Т. В. Каковкина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 36(330). – С. 37-47.

73. Колесов Е. С. Внутренний контроль финансовой безопасности коммерческой организации / Е. С. Колесов // Ceteris Paribus. – 2016. – № 4. – С. 41-43.

74. Колесов Е. С. Внутренний контроль эффективности в системе устойчивого развития организации / Е. С. Колесов // Вопросы региональной экономики. – 2016. – № 27(2). – С. 107-111.

75. Лансков П. М. Интегрированная система внутреннего контроля и управления рисками и внутренний аудит в некредитных финансовых организациях / П. М. Лансков, Е. В. Зенькович // Деньги и кредит. – 2017. – № 2. – С. 34-36.

76. Ларионова О. А. Международные правила организации внутрифирменного контроля / О. А. Ларионова, Е. В. Мишина // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. – 2012. – № 5. – С. 42-45.

77. Любушин Н. П. Генезис понятия «устойчивое развитие экономических систем различных иерархических уровней» / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева, Д. Г. Усачев, М. Н. Шустова // Региональная экономика: теория и практика. – 2015. – № 48. – С. 2-12.

78. Мизиковский Е. А. О внутреннем контроле в управлении хозяйствующим субъектом / Е. А. Мизиковский, Д. С. Горбачев // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. Серия: Экономика и финансы. – 2001. – № 1. – С. 130-133.

79. Никифорова Е. В. Формирование и раскрытие информации об устойчивом развитии компании / Е. В. Никифорова // Актуальные проблемы экономики и права. – 2016. – Т. 10, № 2. – С. 113–123.

80. Панкратова М. В. Анализ и оценка распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации / М. В. Панкратова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2018. – Том 12. – С. 87-97.

81. Панкратова М. В. История совершенствования модели управления рисками «Три линии защиты» / М. В. Панкратова // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Воронеж, 13 апреля 2018 г.) : Международный экономический учетно-аналитический форум, посвященный 100-летию Воронежского государственного университета (13-14 апреля 2018 г.) : в 2 ч. / [под ред. Д. А. Ендовицкого, Л. С. Коробейниковой] : Воронежский государственный университет. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – Ч. 2. – 330 с. – (С. 217 – 220).

82. Панкратова М. В. Контрольная реакция как элемент системы внутреннего контроля организации / М. В. Панкратова // Теория и практика бухгалтерского учета в условиях интеграции: состояние, проблемы и перспективы развития: Сборник научных трудов по результатам II Междунар. научн.-практ. интернет-конф. преподав. и аспирантов, 28 декабря 2016 г., г. Донецк / ГО ВПО «Донец. нац. ун-т экономики и торговли им. М.Туган-Барановского»; ФГБОУ ВО «Российский эконом. ун-т им. Г. В. Плеханова»; ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская гос. гуманитарно-технологическая академия»; ФГБОУ ВО «Воронежский гос. ун-т». – Донецк; Москва; Воронеж; Черкесск: 2016. – 625 с. – (С. 497-499).

83. Панкратова М. В. Модификация элемента «Информация и коммуникации» в модели внутреннего контроля coso / М. В. Панкратова // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровой : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (г. Воронеж, 21 апреля 2017 г.) : в 2 ч. / [под ред. Д. А. Ендовицкого, Л. С. Коробейниковой] ; Воронежский государственный университет. – Воронеж : издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 1. – 252 с. – (С. 202 – 205).

84. Панкратова М. В. Риск-ориентированная модель внутреннего контроля организации / Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы IV Междунар. заоч. науч.-практ. конф. (г. Воронеж, 10 декабря 2016 г.) : в 2 ч. / под ред. Д. А. Ендовицкого, Н.Г. Сапожниковой ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 1. – 213 с. – (С. 191 – 193).

85. Пятов М. Л. Теория и практика бухгалтерского учета: научная школа Я. В. Соколова / М. Л. Пятов // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2011. – Сер. 5, вып. 2. – С. 64-76.

86. Пятов М. Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы / М. Л. Пятов // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2011. – Сер. 5, вып. 4. – С. 56-75.

87. Рабинер Л. М. Типизация форм внутреннего контроля / Л. М. Рабинер // Транспортное дело России. – 2013. – № С. 42-44.

88. Савенков Л. Д. Об интеграции систем управления качеством и внутреннего контроля на промышленных предприятиях / Л. Д. Савенков, Д. Л. Савенков // Инновации и менеджмент. – 2014. – Январь - февраль, № 1. – С. 117-122.

89. Сафонова М. Ф. Обоснование предметной области контроля субъектов малого бизнеса / М. Ф. Сафонова, Т. А. Кузин, Ю. С. Ручинская // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 2(31). – С. 386-392.

90. Семина Н. Г. Интегрированный подход к вопросу внутреннего контроля в малых предприятиях / Н. Г. Семина, В. В. Ярлова // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. – 2018. – № 1. – С. 230-232.

91. Слабинская И. А. Выделение бизнес-процессов в системе внутреннего контроля / И. А. Слабинская, Ю. А. Ткаченко // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. – 2016. – № 1. – С. 190-194.

92. Ткаченко Ю. А. Внутренний контроль в управлении экономическим субъектом / Ю. А. Ткаченко, М. В. Шевченко // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. – 2015. – № 3. – С. 150-152.

93. Ткаченко Ю. А. Ограничения для адекватного функционирования системы внутреннего контроля / Ю. А. Ткаченко, П. Н. Тупикин // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. – 2016. – № 3. – С. 207-210.

94. Чхутиашвили Л. В. Внутренний контроль корпоративной интегрированной отчетности организации / Л. В. Чхутиашвили // Вестник бухгалтера Московского региона. – 2014. – № 6. URL: http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2014_6_chhutiashvili (дата обращения: 12.11.2018).

95. Шеремет А. Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия / А. Д. Шеремет // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 45. – С. 2-9.

96. Ширококов В. Г. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием экономических систем на основе международного

опыта / В. Г. Широбоков, Ю. В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 12 (144). – С. 41-55.

97. Apostolou B., Apostolou N. The value of risk assessment: evidence from recent surveys // *The Forensic Examiner*. – 2012. – Vol. 21. – Issue 3. <http://www.biomedsearch.com/article/value-risk-assessment-evidence-from/300980397.html> (дата обращения: 15.06.2018).

98. Apostolou N., Crumbley D. L. Sarbanes-Oxley Fallout Leads to Auditing Standard No. 2: Importance of Internal Controls // *The Value Examiner*. – November/December 2004. – Pp. 55-60.

99. Bergman M., Bergman Z., Berger L. An Empirical Exploration, Typology, and Definition of Corporate Sustainability // *Sustainability* 2017, 9(5), 753. URL: <http://www.mdpi.com/2071-1050/9/5/753/htm> (дата обращения: 19.05.2017).

100. Briciu S. A comparative study of well-established internal control models / S. Briciu, A. C. Dănescua, T. Dănescub, M. Prozan // *Procedia Economics and Finance*. – 2014. – No. 15. – pp. 1015 – 1020.

101. Christofi A., Christofi P., Sisaye S. Corporate sustainability: Historical development and reporting practices // *Management Research Review* 35(2):157-172. January 2012.

102. Curtis Mary B., Borthick A. Faye Evaluation of Internal Control from a Control Objective Narrative // *Journal of Information Systems*. – Spring 1999. – Vol. 13, No. 1. – Pp. 63–81.

103. Domnişoru S., Ogarcă R., Dragomir, I. Organizational culture and internal control // *Audit Financiar*, 2017. – Vol. XV, no. 4(148). – Pp. 628-643.

104. Dyllick T., Hockerts K. Beyond the Business Case for Corporate Sustainability // *Business Strategy and the Environment*. – March 2002. – 11, pp. 130–141.

105. Epstein Marc J., 'e Roy Marie-Jose Sustainability in Action: Identifying and Measuring the Key Performance Drivers // *Long Range Planning*. – 34 (2001). – 585–604.

106. Ettish A. A. Integrating Internal Control Frameworks for Effective Corporate Information Technology Governance / A. A. Ettish, S. M. El-Gazzar, R. A. Jacob // *Journal of Information Systems and Technology Management – Jistem USP.* – Vol. 14, No. 3. – Sep/Dec. 2017. – Pp. 361–370.

107. Frazer L. Internal Control: Is it a Benefit or Fad to Small Companies? A Literature Dependency Perspective // *Journal of Accounting and Finance.* – 2016. – Vol. 16(4). – Pp. 149-161.

108. Janvrin Diane J., Payne Elizabeth A., Byrnes Paul, Schneider Gary P., Curtis Mary B. The updated COSO Internal Control – Integrated Framework: Recommendations and opportunities for future research // *Journal of Information Systems.* – 2012. – Vol. 26. – No. 2. – Pp. 189-213.

109. Lakis Vaclovas, Giriūnas Lukas The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect // *Ekonomika.* – 2012. – Vol. 91(2). – Pp. 142-152.

110. Lo Shih-Fang, Sheu Her-Jiun Is Corporate Sustainability a ValueIncreasing Strategy for Business? // *Corporate Governance.* – Volume 15. – Number 2. – March 2007. – 345-358.

111. Rija M., Rubino F. E. The Internal Control Systems Integrated into the Various Profiles of Governance, Audit, Risk and Compliance // *International Journal of Business and Management.* – Vol. 13, No. 5. – 2018. – Pp. 21-36.

112. Sułkowski Ł. Elements of Organizational Culture – theoretical and methodological problems // *Management.* – 2012. – Vol.16. – No. 2. – PP. 63-71.

113. van Marrewijk M., Were M. Multiple Levels of Corporate Sustainability // *Journal of Business Ethics.* – Vol. 44. – No. 2/3, Corporate Sustainability Conference 2002: The Impact of CSR on Management Disciplines (May, 2003). – 107-119.

114. Walsh James P., Seward James K. On the Efficiency of Internal and External Corporate Control Mechanisms // *Academy of Management Review.* – 1990. – Vol. 15. – No. 3. – Pp. 421-458.

115. Wheeler D., Colbert B., R. Freeman R. E. Focusing on Value: Reconciling Corporate Social Responsibility, Sustainability and a Stakeholder Approach in a Network World // *Journal of General Management.* – Vol. 28. – No. 3. – Spring 2003. – 1-28.

Интернет-ресурсы

116. Группа «Аэрофлот». URL: <https://www.aeroflot.ru/ru-ru> (дата обращения: 17.07.2018).

117. Банк УРАЛСИБ. URL: <https://www.uralsib.ru/index.wbp> (дата обращения: 01.09.2017).

118. Влияние глобальных мегатрендов на нефтехимическую отрасль России до 2030 г.: взгляд руководителей нефтехимических компаний. PwC в России. 2017 г. URL: https://www.pwc.ru/ru/publications/impact-of-global-megatrends-in-the-petrochemical-industry/megatrends-impact-on-petrochemistry-in-russia_E-version.pdf (дата обращения: 21.04.2017).

119. Внешэкономбанк. URL: <http://www.veb.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

120. Глобальный договор ООН в России. URL: <http://www.globalcompact.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

121. ГОСТ Р ИСО 14004-2017 Системы экологического менеджмента. Общие руководящие указания по внедрению : утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 18 июля 2017 г. № 700-ст. URL: <http://protect.gost.ru/document1.aspx?control=31&baseC=6&page=6&month=8&year=2017&search=&id=218105> (дата обращения: 03.08.2018).

122. ГОСТ Р ИСО/ТО 13569-2007. Финансовые услуги. Рекомендации по информационной безопасности : утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 27 декабря 2007 г. № 514-ст. URL: <http://docs.cntd.ru/document/gost-r-iso-to-13569-2007> (дата обращения: 10.08.2018).

123. Группа компаний АКИГ. URL: <http://www.acig.ru/ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

124. Группа компаний Константа-Холдинг. URL: <https://ruconst.com/> (дата обращения: 01.09.2017).

125. Единая система управления охраной труда и промышленной безопасностью в ОАО «Газпром». Идентификация опасностей и управление рисками. ОАО «Газпром». Стандарт организации СТО Газпром 18000.1-002-2014. URL: http://www.gasoil.ru/main/ot/sto-gazprom-18000.1-002-2014_identifikatsiya_opasnoste_i_upravle.pdf (дата обращения: 24.07.2018).

126. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=156407&rnd=263249.2841127332#0> (дата обращения: 26.05.2017).

127. Консультативный медицинский центр «НЕВРОН». URL: <http://nevron.ru/ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

128. КОНЭКС. URL: <http://www.konex.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

129. ЛУКОЙЛ – Официальный сайт нефтяной компании «ЛУКОЙЛ». URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

130. Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». ФГБУ «Центр экспертно-аналитической оценки эффективности деятельности агропромышленного комплекса» // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_165144/ (дата обращения: 22.11.2018).

131. НЛМК. URL: <https://nlmk.com/ru/> (дата обращения: 06.08.2018).

132. Норильский никель. URL: <http://www.nornik.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

133. О Кодексе корпоративного управления : Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06-52/2463 // КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162007/ (дата обращения: 02.08.2018).

134. О создании службы внутреннего контроля : письмо Росимущества от 11.12.2013 № ОД-08/58104 // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/>

document/cons_doc_LAW_213488/ (дата обращения: 22.11.2018).

135. ОАО АФК «Система». URL: <http://www.sistema.ru/domashnjaja-stranica/> (дата обращения: 01.09.2017).

136. ОАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

137. ОАО «РЖД». URL: <http://www.rzd.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

138. ООО «Реммонтаж». URL: <https://www.remmontaz.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

139. Основная цель развития до 2030 года: успешный бизнес и стабильное будущее» (январь 2017 г.). Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/risk/sustainable-development-goals-2030.pdf> (дата обращения: 28.10.2018).

140. Отраслевая матрица ЦУР – энергетика, природные ресурсы и химическая промышленность. Ноябрь 2016 г. Глобальный договор ООН, КПМГ. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/12/ru-ru-sdg-industry-matrix.pdf> (дата обращения: 28.10.2018).

141. ПАО «ИК РУСС-ИНВЕСТ». URL: <https://www.russ-invest.com/> (дата обращения: 01.09.2017).

142. Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН, принята 25 сентября 2015 г. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/285/75/PDF/N1528575.pdf?OpenElement> (дата обращения: 09.05.2017).

143. Промышленное производство в России. 2016: Стат. сб. / Росстат. – Москва, 2016. – 347 с. URL: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2016/prom16.pdf (дата обращения: 21.04.2017).

144. Рекомендация Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля». Разработана Некоммерческой организацией Фонд «НРБУ «БМЦ». Принята Комитетом по рекоменда-

ям Фонда «НРБУ «БМЦ» 09.08.2013. URL: http://bmcenter.ru/Files/mr_2013_KpT_CVKFO (дата обращения: 12.04.2019).

145. РЕСО-Гарантия. URL: <http://www.reso.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

146. Российский союз промышленников и предпринимателей. URL: <http://rspp.ru/> (дата обращения: 17.07.2018).

147. Руководство по интегрированной системе менеджмента РИСМ 00186826-2017. Открытое акционерное общество «Стойленский горно-обогатительный комбинат». URL: https://sgok.nlmk.com/upload/iblock/f76/rukovodstvo-po-ism-rrism-_-_-00186826_2017.pdf (дата обращения: 04.08.2018).

148. Руководство «Система внутреннего контроля в банках: основы организации». Базельский комитет по банковскому надзору. Сентябрь 1998 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=32567&rnd=8B984EA9C3ECD1EE36E18F7F18C4560E#002827959735313801> (дата обращения: 13.05.2018).

149. Руководство «Принципы корпоративного управления для банков». Базельский комитет по банковскому надзору. Июль 2015 г. URL: https://www.cbr.ru/today/ms/bn/Basel_cgpb.pdf (дата обращения: 18.03.2018).

150. РУСАЛ. URL: <http://www.rusal.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

151. Русская медная компания. URL: <http://rmk-group.ru/ru/> (дата обращения: 06.08.2018).

152. Сахалин Энерджи. URL: <http://www.sakhalinenergy.ru/ru/index.wbp> (дата обращения: 01.09.2017).

153. СП ООО «Сахалин-Шельф-Сервис». URL: <http://www.sssc.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

154. Стандарт корпоративной социальной ответственности организаций Воронежской области. URL: <https://www.govvrn.ru/standart-korporativnoj-socialnoj-otvetstvennosti-organizacij-voronezskoj-oblasti> (дата обращения: 17.07.2018).

155. Стратегия управления рисками и капиталом Группы ПАО Сбербанк (Редакция 2). URL: <http://www.sberbank.com/common/img/uploaded/files/pdf/>

- normative_docs/Risk-and-capital-strategy_final_rus.pdf (дата обращения: 18.03.2018).
156. Altuera. URL: <https://ru.altuera.com/> (дата обращения: 01.09.2017).
157. Bercut. URL: <http://bercut.com/> (дата обращения: 01.09.2017).
158. Campbell Philip L. An Introduction to Information Control Models. Networked Systems Survivability & Assurance Department Sandia National Laboratories. September 2003. URL: http://energy.sandia.gov/wp-content/gallery/uploads/sand_2002_0131.pdf (дата обращения: 10.06.2018).
159. CONFIDERI Family Office. URL: <http://www.confideri.com/ru/> (дата обращения: 01.09.2017).
160. Corporate Governance Insight. Reinforcing audit committee oversight through global assurance. May 2012. European Confederation of Institutes of Internal Auditing. URL: <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/OCV-3.6-Corporate-Gov-Insights.pdf> (дата обращения: 11.08.2017).
161. Corporate Governance Principles and Recommendations. 3rd Edition. ASX Corporate Governance Council. URL: <https://www.asx.com.au/documents/asx-compliance/cgc-principles-and-recommendations-3rd-edn.pdf> (дата обращения: 17.07.2018).
162. CPA Canada. URL: <https://www.cpacanada.ca/en> (дата обращения: 09.07.2018).
163. Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/global/en.html#> (дата обращения: 08.06.2018).
164. Elkington J. Get Ready For The Breakthrough Decade... 29 May 2014. URL: <http://volans.com/2014/05/get-ready-for-the-breakthrough-decade/> (дата обращения: 18.05.2017).
165. Employment by sector – ILO modeled estimates, Nov. 2016. URL: http://www.ilo.org/ilostat/faces/oracle/webcenter/portalapp/pagehierarchy/Page3.jspx?MBI_ID=33 (дата обращения: 17.04.2017).
166. Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. COSO. WBCSD. February 2018.

URL: <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-Release-New-Draft-Guidance-Online-viewing.pdf> (дата обращения: 03.04.2018).

167. European Confederation of Institutes of Internal Auditing. URL: <http://www.eciia.eu/> (дата обращения: 01.09.2017).

168. EVRAZ plc. URL: <http://www.evraz.com/ru/> (дата обращения: 04.08.2018).

169. Federation of European Risk Management Associations. URL: <http://www.ferma.eu/> (дата обращения: 01.09.2017).

170. Financial Reporting Council. URL: <https://www.frc.org.uk/> (дата обращения: 10.05.2018).

171. FTSE 350. London Stock Exchange. URL: <https://www.londonstockexchange.com/exchange/prices-and-markets/stocks/indices/summary/summary-indices.html?index=NMX> (дата обращения: 28.10.2018).

172. Global e-Sustainability Initiative. URL: <https://gesi.org/> (дата обращения: 18.07.2018).

173. Global Reporting Initiative. URL: <https://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 11.07.2018).

174. Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41. «Monitoring the effectiveness of internal control, internal audit and risk management systems». Guidance for boards and audit committees. URL: <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/Blog-4.4-Avoid-reg-part-1.pdf> (дата обращения: 01.09.2017).

175. Guidance on Risk Management, Internal Control and Related Financial and Business Reporting. The Financial Reporting Council Limited. 2014/ URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/d672c107-b1fb-4051-84b0-f5b83a1b93f6/Guidance-on-Risk-Management-Internal-Control-and-Related-Reporting.pdf> (дата обращения: 10.05.2018).

176. Guide To Corporate Sustainability. Shaping a Sustainable Future. The United Nations Global Compact. December 2014. URL:

https://www.unglobalcompact.org/docs/publications/UN_Global_Compact_Guide_to_Corporate_Sustainability.pdf (дата обращения: 13.05.2017).

177. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants. URL: <http://www.ethicsboard.org/iesba-code> (дата обращения: 13.11.2018).

178. IIA Position Paper: The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf> (дата обращения: 11.08.2017).

179. Internal Control. Guidance for Directors on the Combined Code. The Institute of Chartered Accountants in England & Wales. September 1999. URL: <http://www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf> (дата обращения: 11.05.2018).

180. Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary. COSO. May 2013. URL: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (дата обращения: 18.03.2018).

181. International Federation of Risk and Insurance Management Associations. URL: <http://www.ifrima.org/> (дата обращения: 13.08.2018).

182. ISACA. URL: <https://www.isaca.org/> (дата обращения: 13.06.2018).

183. John Elkington. URL: <http://johnelkington.com/> (дата обращения: 16.05.2017).

184. Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. The Institute of Internal Auditors. URL: <https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf> (дата обращения: 11.08.2017).

185. Maximizing value from your lines of defense. A pragmatic approach to establishing and optimizing your LOD model. Ernst & Young Global Limited. December 2013. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Maximizing-value-from-your-lines-of-defense/\\$File/EY-Maximizing-value-from-your-lines-of-defense.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Maximizing-value-from-your-lines-of-defense/$File/EY-Maximizing-value-from-your-lines-of-defense.pdf) (дата обращения: 08.06.2018).

186. Occasional Paper No 11 The “four lines of defense model” for financial institutions. The Financial Stability Institute. December 2015. URL: <http://www.bis.org/fsi/fsipapers11.pdf> (дата обращения: 11.08.2017).

187. Polymetal. URL: <http://www.polymetal.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

188. Presentation market overview Industrial Robots 2016. International Federation of Robotics. URL: https://ifr.org/downloads/press/02_2016/Presentation_market_overviewWorld_Robotics_29_9_2016.pdf (дата обращения: 27.04.2017).

189. Report of Chairmen of the Board of Directors on Corporate Governance and Internal Control. Atos. 2015. URL: <https://atos.net/wp-content/uploads/2016/06/DDR-2015-Rapport-gouvernance-contrrole-interne-ENG.pdf> (дата обращения: 13.05.2018).

190. Report of the Working Group Chaired by Olivier Poupart - Lafarge on Audit Committees. L'Autorité des marchés financiers. 22 July 2010. URL: https://www.amf-france.org/en_US/Publications/Rapports-etudes-et-analyses/Rapports-des-groupes-de-travail?docId=workspace%3A%2F%2FSpacesStore%2F2397a624-0dad-4781-8f44-dbd7512c777c (дата обращения: 28.07.2018).

191. Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. 1987. URL: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> (дата обращения: 09.05.2017).

192. Risk management and internal control systems. L'Autorité des marchés financiers. 2010. URL: http://www.amf-france.org/en_US/Publications/Rapports-des-groupes-de-travail/Archives?docId=workspace%3A%2F%2FSpacesStore%2F5fa2466b-27df-4297-85f4-5fd100340539 (дата обращения: 13.05.2018).

193. S.A. Ricci. URL: <http://www.ricci.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

194. Spg-group. URL: <http://www.spg-group.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

195. The 2030 Agenda for Sustainable Development: a Snapshot of the Accountancy Profession's Contribution. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2030-agenda-sustainable-development> (дата обращения: 25.10.2018).

196. The Basel Committee on Banking Supervision. URL: <https://www.bis.org/bcbs/index.htm> (дата обращения: 08.06.2018).

197. The Club of Rome. URL: <http://www.clubofrome.org/> (дата обращения: 09.05.2017).

198. The Institute of Internal Auditors. URL: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx> (дата обращения: 11.08.2017).

199. The Sustainability Yearbook 2017. 01/2017, Second Edition RobecoSAM AG. URL: <http://yearbook.robecosam.com/> (дата обращения: 21.05.2017).

200. The Svirin Family | Свири́н Фэмили. URL: <http://thesvirinfamily.ru/> (дата обращения: 01.09.2017).

201. The Fortune Global 500. URL: <http://fortune.com/global500> (дата обращения: 21.05.2017).

202. United Nations Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/> (дата обращения: 10.04.2018).

203. World Bank Open Data. URL: <http://data.worldbank.org/> (дата обращения: 25.04.2017).

204. World Business Council for Sustainable Development. URL: <https://www.wbcsd.org/> (дата обращения: 15.07.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Общие и детализированные цели в области охраны окружающей среды

ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез»

| Цель | Содержание цели |
|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 |
| 1. Стратегическая цель | <p>Поддерживать защиту окружающей среды, обеспечить предотвращение загрязнения окружающей среды путем последовательного снижения воздействия на окружающую среду и максимальной экономии электроэнергии и природных ресурсов.</p> <p>Организация стремится получить признание своей деятельности в области защиты окружающей среды со стороны потребителей, поставщиков, населения и общественности</p> |
| 2. Детализация стратегической цели | <p>Выполнять требования российского и международного законодательства, норм и правил в сфере охраны окружающей среды;</p> <p>предотвращать загрязнение окружающей среды;</p> <p>постоянно совершенствовать систему управления в области охраны окружающей среды, природопользования, предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций, экономного использования природных ресурсов;</p> <p>проводить оценку экологических рисков, разрабатывать и реализовывать меры по их снижению;</p> <p>сокращать образование отходов производства, внедрять и совершенствовать экологически безопасное обращение с ними, снижать потребления энергоресурсов, рационально использовать природные ресурсы;</p> <p>установить приоритет принятия предупредительных мер над мерами по ликвидации аварийных ситуаций, приводящих к негативным экологическим последствиям;</p> <p>обеспечить постоянное повышение уровня знаний у персонала в области окружающей среды и вовлечение его в реализацию экологической политики, целей и задач общества;</p> <p>обеспечить открытость и доступность экологической информации, информирование сотрудников общества, органы власти, партнеров, общественность и другие заинтересованные стороны об экологической политике, целях и достижениях по охране окружающей среды</p> |

| 1 | 2 |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>3. Тактические цели и средства их достижения (выборочно)</p> | <p>Сократить потребление электроэнергии в расчете на одного сотрудника за период с 01.01.20XX по 31.12.20XX минимум на 5%. Для этого необходимо провести анализ потребленной электроэнергии на одного сотрудника, начиная с октября 20XX года; оптимизировать работу кондиционирования в нерабочее время; провести профилактические работы для снижения потребления электроэнергии (установка дверей между помещениями, регулирование открывания окон в теплое время, отключение освещения офиса, за исключением аварийного освещения, в нерабочее время, и т.д.).</p> <p>Сократить затраты закупаемые офисные расходные материалы за период с 01.01.20XX по 31.12.XX минимум на 5%. Для этого необходимо разработать детальный и оптимальный план закупок на 20XX год с учетом опыта прошлых лет и ориентацией на частичный электронный документооборот.</p> <p>Персонал должен быть в курсе, как вести себя в случае возникновения аварийных сценариев. Для этого необходимо до 31.12.20XX провести тренировки по действиям персонала в аварийных ситуациях по различным сценариям.</p> <p>Персонал должен быть грамотным в вопросах экологии и охраны труда. Для этого необходимо до 31.12.20XX провести внутреннее обучение персонала вопросам экологии и охраны труда</p> |

Источник: Atos

Приложение 2

Основные стейкхолдеры ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез»

| Стейкхолдеры | Потребности и ожидания стейкхолдеров | Обязательства компании в отношении стейкхолдеров | Типы ценностей, создаваемых для стейкхолдеров | Подразделения / лица, ответственные за двустороннюю коммуникацию |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| <p>1. Органы власти, их подразделения:</p> <p>Министерство природных ресурсов и экологии РФ;</p> <p>Федеральная служба по гидрометеорологии и мониторингу окружающей среды;</p> <p>Министерство экономического развития РФ;</p> <p>Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии;</p> <p>Федеральная служба по надзору в сфере природопользования;</p> <p>Департамент природных ресурсов и экологии Воронежской области</p> | <p>Соблюдение нормативов воздействий на экосистемы (выбросов в атмосферу, образования отходов, допустимого изъятия компонентов природной среды);</p> <p>снижение вероятности возникновения аварийных ситуаций и уменьшение их последствий для окружающей среды;</p> <p>поэтапное сокращение негативного воздействия на окружающую среду;</p> <p>выполнение требований природоохранного законодательства;</p> <p>осуществление превентивных мероприятий по охране окружающей среды;</p> <p>рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов;</p> <p>повышение благосостояния региона</p> | <p>Проведение экологической экспертизы технико-экономических обоснований проектов реконструкции действующих производств, внедрения новых технологий и оборудования;</p> <p>соблюдение технологических процессов и режимов производства продукции и (или) услуг;</p> <p>проверка соответствия технического состояния оборудования требованиям охраны окружающей среды и рационального природопользования;</p> <p>составление установленной отчетности и осуществление платы за негативное воздействие на компоненты окружающей среды;</p> <p>разработка проектов перспективных и текущих планов по охране окружающей среды;</p> <p>соблюдение экологического законодательства, инструкций, стандартов и нормативов по охране окружающей среды в подразделениях предприятия;</p> <p>обеспечение экологической безопасности компонентов окружающей среды, персонала, населения</p> | <p>Социальные, экологические</p> | <p>Служба охраны труда</p> |

Продолжение приложения 2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-----------------------|
| <p>2. Лица, уполномоченные в области стандартизации и сертификации:</p> <p>Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии;</p> <p>Федеральное бюджетное учреждение «Государственный региональный центр стандартизации, метрологии и испытаний в Воронежской области»;</p> <p>АО «Всероссийский научно-исследовательский институт сертификации»;</p> <p>Орган по сертификации «ООО по сертификации систем управления «ДЭКУЭС»¹</p> | <p>Соблюдение требований государственных и международных стандартов, стандартов компании</p> | <p>Соблюдение норм, правил, стандартов, обеспечивающих интересы и права потребителя, защиту здоровья и имущества людей и среды обитания;</p> <p>подготовка и повышение квалификации специалистов по вопросам стандартизации и метрологии, аккредитации, систем качества, испытаний, государственного контроля и надзора</p> | <p>Социальные, экологические</p> | <p>Отдел качества</p> |

¹ Российское представительство DQS – международного холдинга по аудиту и сертификации. Орган по сертификации ООО ССУ «ДЭКУЭС» предоставляет услуги по сертификации систем менеджмента на соответствие требованиям международным стандартам ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001, ISO/TS 16949, ISO 22000, FSSC, ISO/TS 29001, ISO 50001, AS 9100 и других, а также соответствие требованиям ГОСТ.

Продолжение приложения 2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| <p>3. Высшие учебные заведения, институты повышения квалификации, научно-исследовательские и проектные организации, осуществляющие консалтинговые услуги и обменивающиеся информацией и кадрами с другими группами:</p> <p>ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»;</p> <p>ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»;</p> <p>АНОО «Центрально-черноземный учебный центр»</p> | <p>Участие в проведении научно-исследовательских работ в сфере экологии</p> | <p>Осуществление переподготовки и повышения квалификации специалистов в области экологии и охраны труда;</p> <p>сотрудничество в научно-исследовательских работах</p> | <p>Социальные, экологические</p> | <p>Служба охраны труда</p> |
| <p>4. Средства массовой информации</p> | <p>Своевременное предоставление актуальной информации</p> | <p>Открытость информации</p> | <p>Социальные</p> | <p>Отдел развития бизнеса и маркетинга</p> |
| <p>5. Компании - партнеры, клиенты</p> | <p>Надежность поставщика; своевременность поставок;</p> | <p>Взаимные выгоды и преемственность; соблюдения требований международных стандартов (наличие сертификатов);</p> | <p>Экономические, социальные, экологические</p> | <p>Отдел закупок и логистики, отдел сбыта</p> |

Продолжение приложения 2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| | <p>наличие эффективных систем менеджмента, в том числе экологического, обеспечение доступа к результатам их функционирования;</p> <p>демонстрация достижений;</p> <p>быстрота реагирования на изменение потребностей и ожиданий;</p> <p>оптимальные качество, стоимость и безопасность продукции</p> | <p>минимизации воздействий на окружающую среду в течение полного жизненного цикла продукции и инфраструктуры, начиная с проектирования, изготовления продукции и заканчивая ее реализацией, использованием и утилизацией отходов;</p> <p>ориентация на потребителя;</p> <p>демонстрация ответственности в области охраны окружающей среды и здоровья населения;</p> <p>стремление к использованию инновационных методов обеспечения жизненного цикла продукции</p> | | |
| 6. Собственники, другие инвесторы, руководство | <p>Ответственность за принятие решений при осуществлении хозяйственной деятельности, которая оказывает или может оказывать негативное воздействие на окружающую среду;</p> <p>достижение финансовых и эксплуатационных преимуществ;</p> <p>устойчивая рентабельность, укрепление рыночных позиций, прозрачность единство цели и направления деятельности поддержания в рабочем состоянии эффективной системы менеджмента</p> | <p>Обеспечение организационной структуры и ресурсов, необходимых для поддержки стратегических планов организации;</p> <p>планирование будущего организации, постановка целей, задач;</p> <p>анализ соответствия потребностям и ожиданиям стейкхолдеров</p> | Экономические, социальные, экологические | Генеральный директор, отдел персонала, отдел развития бизнеса и маркетинга |

Окончание приложения 2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7. Линейные работники компании | Гарантия занятости; мотивация; хорошие условия труда, коммуникационные связи | Определение ролей, ответственности за реализацию производственных процессов; нематериальные поощрения и денежные вознаграждения; соответствие рабочих мест нормативным требованиям | Экономические, социальные, экологические | Генеральный директор, коммерческий директор, непосредственные руководители, отдел персонала, служба охраны труда |
| 8. Конкуренты | Соперничество с целью достижения собственной выгоды | Интенсивная конкуренция | Экономические | Отдел сбыта |

Источник: подготовлено автором по материалам Atos

Лица, представленные в списке участников
Глобального договора ООН в России на 1 сентября 2017 г.

- 1) Государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)»;
- 2) ПАО «НК «Роснефть»;
- 3) ОАО АФК «Система»;
- 4) ПАО «ЛУКОЙЛ»;
- 5) ПАО «ГМК «Норильский никель»;
- 6) Объединенная компания «РУСАЛ»;
- 7) ОАО «РЖД»;
- 8) Нефтегазовая компания «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.»;
- 9) СП ООО «Сахалин-Шельф-Сервис»;
- 10) Группа компаний Polymetal International plc;
- 11) ООО «Филип Моррис Сэйлз энд Маркетинг»;
- 12) ПАО «БАНК «УРАЛСИБ»;
- 13) Международный инвестиционный банк;
- 14) ПАО «ИК РУСС-ИНВЕСТ»;
- 15) АО ГК «АКИГ»;
- 16) Евразийская организация экономического сотрудничества;
- 17) Евразийская туристская организация;
- 18) Союз сотрудничества и развития социально ориентированных организаций «Социальная палата»;
- 19) ГУП «Водоканал Санкт-Петербурга»;
- 20) ООО «Реммонтаж»;
- 21) Фонд «Русский углерод»;
- 22) Российский союз промышленников и предпринимателей;
- 23) Агентство социальной информации;

- 24) Российская Ассоциация Содействия ООН;
- 25) Международная академия связи;
- 26) Ассоциация коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации;
- 27) Межрегиональная общественная организация «Комитет по борьбе с коррупцией»;
- 28) Межрегиональная общественная благотворительная организация «Парус надежды»;
- 29) Российская академия предпринимательства;
- 30) Научно-исследовательский Центр корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета;
- 31) Всероссийское общество охраны природы;
- 32) Центр деловой этики и корпоративного управления;
- 33) Высшая инновационная школа бизнеса и права;
- 34) Ассоциация по сертификации «Русский регистр»;
- 35) Международный исследовательский институт;
- 36) Международный университет фундаментального обучения;
- 37) ЗАО «Аудиторская компания «Самоварова и Партнеры»;
- 38) ООО «Конклав Капитал»;
- 39) ООО «КОНФИДЭРИ»;
- 40) Группа компаний «Константа Холдинг»;
- 41) ООО Медицинский центр «Неврон»;
- 42) ФГБНУ «Научно-исследовательский институт комплексных проблем гигиены и профессиональных заболеваний» Сибирского отделения РАМН;
- 43) Региональная общественная организация «За демократию и права народов»;
- 44) Координационный совет международного Конгресса стран АТР;
- 45) Торговое предприятие «Торговый дом «Минск»;
- 46) Фонд сохранения и развития культурного наследия «Вместе множим добро второе десятилетие»;

- 47) Межрегиональная общественная организация в поддержку построения информационного общества «Информация для всех»;
- 48) Независимый институт международного права;
- 49) Международный благотворительный фонд гуманитарного взаимодействия;
- 50) Международный фонд развития коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ «БАТАНИ»;
- 51) Международный фонд предпринимателей;
- 52) Высшая школа государственного и муниципального управления Казанский (Приволжский) федеральный университет;
- 53) ООО «КОНЭКС»;
- 54) Общероссийское отраслевое объединение работодателей лифтового комплекса «Федерация лифтовых предприятий»;
- 55) Некоммерческое партнерство «Стратегия 76»;
- 56) Некоммерческое партнерство «Клуб корпоративных филантропов»;
- 57) Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования «Открытый институт университета Йорк США»;
- 58) ОСАО «РЕСО-Гарантия»;
- 59) Приморское общественное движение поддержки социальных программ «МАРТ»;
- 60) Российский микрофинансовый центр;
- 61) «S.A. Ricci»;
- 62) Научный центр бенчмаркинга и совершенствования, Ивановский государственный энергетический университет;
- 63) Благотворительный фонд социального и духовного развития «Синергия»;
- 64) Фонд национальных проектов;
- 65) ООО «Свирин Фэмили»;
- 66) Кафедра ЮНЕСКО по морской экологии, Дальневосточный федеральный университет;

- 67) Воронежский государственный технический университет;
- 68) Журнал «Лучшие мировые практики пищевой безопасности»;
- 69) ООО «Альтуэра»;
- 70) Международная организация экономической кооперации «ГЕММА»;
- 71) ООО «Научно-производственная фирма «Беркут»;
- 72) Foundation of Implementation of Social Programs;
- 73) Ассоциация адвокатов России за права человека;
- 74) Региональное отделение Межрегиональной общественной организации «Центр противодействия коррупции в органах государственной власти» в Хабаровском крае;
- 75) ЗАО «Внешнеторговое объединение Роснефтегазэкспорт»^{*};
- 76) Некоммерческое партнерство «Национальное агентство промышленного маркетинга»;
- 77) Некоммерческое партнерство «Корпоративная социальная ответственность – Русский центр»;
- 78) Международный благотворительный фонд «ЭКОГРАД»;
- 79) ООО «Первая модульная компания»;
- 80) World Organization for Development;
- 81) Благотворительный Фонд Ольги Гавриловой;
- 82) International Charity Foundation of Humanitarian Interaction;
- 83) Foundation for promotion of science, education and medicine development;
- 84) JSC Foreign Trade Association - Rosneftegazexport Russian Foreign Trade Association[†];
- 85) Coordination Council of the International Congress of the Territories of Aisa Pacific Countries;
- 86) Научно-исследовательский институт клинической медицины.

^{*} Повтор п. 84.

[†] Повтор п. 75.

Форма Карты идентификации опасностей и определения уровня рисков
в области обеспечения производственной безопасности и охраны труда
в ОАО «Газпром» (стандарт компании СТО Газпром 18000.1-002-2014,
Приложение Б)

Карта идентификации опасностей и определения уровня рисков

_____ (наименование структурного подразделения)

Номер карты _____

УТВЕРЖДАЮ

Структурное подразделение: _____

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

« _____ »

20 ____ г.

| Наименование производственного процесса | Опасность | Опасное событие | Последствия | Условия возникновения опасного события | Существующие меры управления | Тяжесть | Вероятность | Уровень риска | Ссылка на карту оценки риска (для высоких и средних рисков) | | Комментарии |
|-----------------------------------------|-----------|-----------------|-------------|----------------------------------------|------------------------------|---------|-------------|---------------|-------------------------------------------------------------|-----|-------------|
| | | | | | | | | | Допустимость риска | | |
| | | | | | | | | | Да | Нет | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | |

Опасности и оценки рисков возникновения профессиональных заболеваний, обусловленных вредными факторами, представлены в материалах специальной оценки условий труда, а меры по их снижению – в плане (планах) мероприятий по улучшению и оздоровлению условий труда филиала (дочернего общества).

Разработана

Руководитель Рабочей группы _____

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

_____ (дата)

Согласована

Подразделение охраны труда
и промышленной безопасности
дочернего общества (филиала) _____

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

_____ (дата)

Приложение 5

Матрица определения уровней рисков в области обеспечения производственной безопасности и охраны труда
в ОАО «Газпром» (стандарт компании СТО Газпром 18000.1-002-2014, Приложение В)

| Описание тяжести последствий | | | Вероятность | | | | |
|------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| | | | А | В | С | Д | Е |
| | | | Событие не имело места в компании за последние 10 лет | Событие имело место в компании 1 раз за последние 10 лет | Событие имело место 1 раз в дочернем обществе или более одного раза в компании за последние 10 лет | Событие имело место 1 раз в филиале или более 1 раза в дочерних обществах за последние 10 лет | Событие имело место более 1 раза в филиале за последние 10 лет |
| Тяжесть | 1 | Незначительные травмы или ухудшение здоровья, не оказывающие влияние на производительность труда и на жизнедеятельность | | | | | |
| | 2 | Травмы или обратимое ухудшение здоровья с потерей трудоспособности до 15 дней | | | | | |
| | 3 | Тяжелая травма или ухудшение здоровья с потерей трудоспособности более 15 дней, включая необратимый ущерб для здоровья | | | | | |
| | 4 | От 1 до 3 случаев постоянной полной нетрудоспособности или несчастных случаев с летальным исходом | | | | | |
| | 5 | Более чем 3 летальных исхода в результате травмирования или профессионального заболевания | | | | | |

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО ОЦЕНКЕ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КОРПОРАЦИИ**

Предназначены для специальных подразделений внутреннего контроля корпораций, внутренних и внешних аудиторов.

Цель оценки:

| | |
|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Для службы внутреннего контроля | сформировать надлежащее информационное обеспечение принятия советом директоров и высшим исполнительным руководством корпорации управленческих решений в области оптимизации такого распределения с целью повышения эффективности внутреннего контроля, осуществляемого на основе интегрированного подхода |
| Для внутренних аудиторов | независимо обеспечить разумную уверенность совета директоров, высшего исполнительного руководства корпорации в том, что фактическое распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни способствует эффективному достижению целей корпорации и требованиям применимых нормативных правовых актов |
| Для внешних аудиторов | достичь понимания организационного аспекта внутреннего контроля аудируемого лица, чтобы иметь возможность выявить и оценить риски существенного искажения его финансовой отчетности |

Задачи оценивающих лиц:

| |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Оценить распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации исходя из корпоративных регулирующих документов |
| 2. Оценить фактическое распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля в корпорации |
| 3. Предложить усовершенствованный вариант распределения контрольных обязанностей и полномочий (если применимо), в котором внутренним контролем будут охвачены все экономические, социальные и экологические цели корпорации, а обязанности и полномочия участвующих лиц, служб будут рационально дополнять друг друга |

Информационное обеспечение оценки:

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. Нормативные правовые акты, регламентирующие внутренний контроль фактов хозяйственной жизни</p> | <p>Федеральный закон «О бухгалтерском учете», а также документы, регулирующие внутренний контроль отдельных категорий субъектов, в частности, Федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», Требования к организации системы внутреннего контроля, утвержденные приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@, Положение о Плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения (утв. Банком России 27.02.2017 № 579-П) и другие</p> |
| <p>2. Рекомендации регуляторов и профессиональных сообществ</p> | <p>Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», письмо Росимущества от 11.12.2013 № ОД-08/58104 «О создании службы внутреннего контроля», Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ФГБУ «Центр экспертно-аналитической оценки эффективности деятельности агропромышленного комплекса» и другие</p> |
| <p>3. Внутрикорпоративные регулирующие документы</p> | <p>Устав корпорации, кодекс корпоративного управления, положение о совете директоров, положение о правлении, положение о ревизионной комиссии, положение о комитете по аудиту, других комитетах совета директоров, стандарты (руководства) систем менеджмента в корпорации, политика внутреннего аудита, положение о внутреннем контроле, стандарты (методики) внутреннего контроля, положения о структурных подразделениях, должностные инструкции и другие</p> |
| <p>4. Документы, подтверждающие реализацию контрольных полномочий и выполнение контрольных обязанностей</p> | <p>Решения общего собрания акционеров, участников, совета директоров, его комитетов, приказы, распоряжения, отчеты должностных лиц, акты (отчеты, заключения) внутренних проверок</p> |

Инструмент оценки:

матрица организации внутреннего контроля.

Таблица

Матрица организации внутреннего контроля

| Цели | Само-контроль | | | Руководящий контроль | | | Специальный контроль | | | | Независимый контроль | | | |
|--------------------------|---------------|-----------|-----------------------------------|----------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------|--------------------|-------------------------------------|---|
| | Субъект 1 | Субъект 2 | Контрольная графа (гр. 2 + гр. 3) | Субъект 1 | Субъект 2 | Контрольная графа (гр. 5 + гр. 6) | Субъект 1 | Уполномоченные по контролю социальных целей | Уполномоченные по контролю экологических целей | Контрольная графа (гр. 8 + гр. 9 + гр. 10) | Внутренний аудит | Внутренняя ревизия | Контрольная графа (гр. 12 + гр. 13) | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | |
| Бизнес | Цель 1 | П. 1 | П. 1 | 2 | П. 1 | П. 1 | 2 | П. 1 | - | - | 1 | П. 1 | П. 1 | 2 |
| | Цель 2 | П. 2 | П. 2 | 2 | П. 2 | П. 2 | 2 | П. 2 | - | - | 1 | П. 2 | П. 2 | 2 |
| | Цель n | П. 3 | П. 3 | 2 | П. 3 | П. 3 | 2 | П. 3 | - | - | 1 | П. 3 | П. 3 | 2 |
| Социальный аспект | Цель 1 | П. 4 | П. 4 | 2 | П. 4 | П. 4 | 2 | П. 4 | П. 1 | - | 2 | П. 4 | П. 4 | 2 |
| | Цель 2 | П. 5 | П. 5 | 2 | П. 5 | П. 5 | 2 | П. 5 | П. 2 | - | 2 | П. 5 | П. 5 | 2 |
| | Цель n | П. 6 | П. 6 | 2 | П. 6 | П. 6 | 2 | П. 6 | П. 3 | - | 2 | П. 6 | П. 6 | 2 |
| Экология | Цель 1 | П. 7 | П. 7 | 2 | П. 7 | П. 7 | 2 | П. 7 | - | П. 1 | 2 | П. 7 | П. 7 | 2 |
| | Цель 2 | П. 8 | П. 8 | 2 | П. 8 | П. 8 | 2 | П. 8 | - | П. 2 | 2 | П. 8 | П. 8 | 2 |
| | Цель n | П. 9 | П. 9 | 2 | П. 9 | П. 9 | 2 | П. 9 | - | П. 3 | 2 | П. 9 | П. 9 | 2 |

Назначение матрицы – оценка распределения ответственности за внутренний контроль фактов хозяйственной жизни в экономических, социальных и экологических целях между лицами / подразделениями корпорации по четырем контрольным линиям (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль) с тем, чтобы все цели – экономические, социальные и экологические – проходили эти «фильтры» внутреннего контроля.

Подлежащее матрицы составляется исходя из целей корпорации. Сказуемое матрицы составляется исходя из организованных в корпорации линий внутреннего контроля. В каждой линии указываются субъекты, которые реализуют этот вид внутреннего контроля.

В ячейках на пересечении строк (целей корпорации) и граф (субъектов внутреннего контроля) делаются ссылки на внутренние регулирующие доку-

менты, которыми устанавливаются полномочия и ответственность в части внутреннего контроля соответствующих целей. В ячейках контрольной графы каждой из линий контроля суммируются значения по строке соответствующей цели (например, в табл. значение в контрольной графе для экономической цели 1 в линии «Самоконтроль» будет равно сумме значений по графам (2) и (3)). Если для конкретной цели сумма в контрольной графе равна 0, это значит, что данная цель не контролируется в соответствующей контрольной линии. Это сигнал «узкого» места внутреннего контроля, нарушения принципа комплексности. При наличии нескольких уполномоченных по одному виду контроля проводится детальный анализ их ролей на предмет дублирования.

При составлении этой матрицы в MS Excel в дополнение к значениям ячеек можно делать примечания с комментариями в отношении распределения контрольных полномочий

В табл. приведен условный пример заполнения матрицы. Внутренний контроль социальных и экологических целей на практике может совмещаться в силу взаимосвязанности этих целей (например, контроль со стороны вице-президента по экологической и промышленной безопасности, службы охраны труда).

Виды последовательно составляемых матриц:

1) матрица, отражающая распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля исходя из корпоративных регулирующих документов (**нормативная**).

Для ее составления используется устав корпорации, ее организационная структура, кодекс корпоративного управления, положение о совете директоров, положение о правлении, положение о ревизионной комиссии, положение о комитете по аудиту, других комитетах совета директоров, стандарты (руководства) систем менеджмента в корпорации, политика внутреннего аудита, положение о внутреннем контроле, положения о структурных подразделениях, должностные инструкции и другие документы регулирующего характера.

Эта матрица позволяет оценить оптимальность запланированного организационного аспекта внутреннего контроля, соблюдение требований применимых нормативных правовых актов при его разработке, скоординированность положений внутренних регулирующих документов и его пригодность для целей корпоративной устойчивости.

Подлежащее матрицы допустимо формировать укрупнено с дальнейшей отдельной детализацией целей при необходимости или сразу представлять в нем конкретизированные цели в экономическом, социальном и экологическом аспектах;

2) матрица, отражающая фактическое распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля в корпорации (**фактическая**).

Для ее составления дополнительно потребуются результаты внутренних и внешних проверок организации внутреннего контроля;

3) **целевая** матрица, отражающая усовершенствованный вариант организации внутреннего контроля для корпорации.

Адресаты результатов оценки:

1) если оценка выполнена службой внутреннего контроля – совет директоров и высшее исполнительное руководство корпорации;

2) если они применяются внутренними аудиторами – совет директоров (аудиторский комитет совета директоров) в случае функциональной подчиненности ему.

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ КОРПОРАЦИИ НА ОСНОВЕ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА К ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ ФАКТОВ ЕЕ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

Организационный аспект учетной политики (пример):

1. Общество обязано организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. Самоконтроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется главным бухгалтером Общества.
3. Руководящий контроль процесса ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется генеральным директором Общества.
4. Руководящий контроль содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется Советом директоров Общества и общим собранием акционеров Общества. Независимый контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется службой внутреннего аудита Общества и ревизионной комиссией Общества.
5. Независимый контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется службой внутреннего аудита Общества и ревизионной комиссией Общества.

Инвентаризация основных средств (пример, выборочные положения):

1. Инвентаризация основных средств проводится не реже одного раза в три года.
2. Величина межинвентаризационного периода ставится в обратную зависимость от тяжести последствий утраты основных средств, утраты ими их полезных свойств и ее вероятности.
3. Регулярно перед проведением годовой инвентаризации главным бухгалтером Общества оценивается необходимость пересмотра установленного межинвентаризационного периода для каждой группы однородных объектов основных средств.
4. Оценка тяжести последствий рискованных ситуаций дается из оценок степени влияния на ее экономические, социальные, экологические цели морального износа основных средств, потери ими их полезных физических характеристик, полной утраты таких объектов; возможности их полноценного замещения в случае утраты; скорости полноценного замещения.
5. Оценка вероятности наступления рискованной ситуации дается исходя из суждения о подверженности группы однородных объектов, отдельных объектов основных средств физическому, моральному износу и присвоению.
6. Для обобщения этих оценок используется документ «Сводная оценка рисков утраты основных средств» (Приложение 1).
7. Для каждой группы (объекта) основных средств оценки вероятности их утраты и тяжести ее последствий выносятся в рабочей таблице «Оценка риска утраты группы (объекта) основных средств» (Приложение 2)
8. Итоговые оценки тяжести последствий и вероятности рискованных ситуаций для каждой группы, отдельных объектов основных средств переносятся в матрицу периодичности инвентаризации основных средств (Приложение 3).
9. На основании определенных межинвентаризационных периодов планируется проведение предстоящих годовых инвентаризаций объектов основных средств с использованием документа «Сроки годовой инвентаризации основных средств» (Приложение 4).

Сводная оценка рисков утраты основных средств

| Критерий | Компьютерная техника | | | Инфраструктура | | Телефония | Мебель | Прочие ОС |
|------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------------|-------------------|-----------------------|-----------|--------|-----------|
| | серверы | сетевое оборудование | другая компьютерная техника | дизель-генераторы | другая инфраструктура | | | |
| 1.1. Степень влияния на бизнес-цели | | | | | | | | |
| 1.2. Степень влияния на соц.-экол. цели | | | | | | | | |
| 1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения | | | | | | | | |
| 1.4. Скорость полноценного замещения | | | | | | | | |
| Итоговая оценка тяжести последствий | | | | | | | | |
| 2.1. Подверженность физ. износу | | | | | | | | |
| 2.2. Подверженность моральному износу | | | | | | | | |
| 2.3. Подверженность присвоению | | | | | | | | |
| Итоговая оценка вероятности | | | | | | | | |

Примечание к табл.: дается качественная оценка с использованием категорий «высокая», «средняя», «низкая»

Приложение 2
к приказу ___ от ___ № ___

Оценка риска утраты группы (объекта) основных средств

Группа / объект: _____

| Критерий | Обоснование | | | | | | Оценка |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--|----------------------------|--|----------------------------|--|--------|
| 1. Тяжесть последствий утраты, повреждения | | | | | | | |
| 1.1. Степень влияния на бизнес-цели | Цели | | | | | | |
| | Роль | | | | | | |
| 1.2. Степень влияния на соц.-экол. цели | Цели | | | | | | |
| | Роль | | | | | | |
| 1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения | Стоимость приобретения, создания | | Финансирование | | | | |
| | Количество предложений поставщиков (если применимо) | | | | | | |
| 1.4. Скорость полноценного замещения | Сроки получения финансирования | | Сроки ввода в эксплуатацию | | Минимальный срок замещения | | |
| 2. Вероятность утраты, повреждения | | | | | | | |
| 2.1. Подверженность физ. износу | Режим работы | | Время работы | | Коэффициент загрузки | | |
| 2.2. Подверженность мор. износу | | | | | | | |
| 2.3. Подверженность присвоению | | | | | | | |

Приложение 3
к приказу ___ от ___ № ___

Матрица периодичности инвентаризации основных средств

| | | ВЕРОЯТНОСТЬ | | |
|------------------------|---------|-------------|---------|---------|
| | | Низкая | Средняя | Высокая |
| ТЯЖЕСТЬ ПОСЛЕДСТВИЙ | Низкая | | | |
| | Средняя | | | |
| | Высокая | | | |

| | |
|--|--------------------------------|
| | – ежегодная инвентаризация; |
| | – инвентаризация раз в 2 года; |
| | – инвентаризация раз в 3 года |

Приложение 4
к приказу ___ от ___ № ___

Сроки годовой инвентаризации основных средств

| Группа объектов ОС | Последняя годовая инвентаризация | Предстоящая годовая инвентаризация | |
|--------------------------|----------------------------------|------------------------------------|------------------|
| | год | не позднее, год | планируемая, год |
| 1. Серверы | | | |
| 2. Сетевое оборудование | | | |
| 3. Другая комп. техника | | | |
| 4. Дизель-генераторы | | | |
| 5. Другая инфраструктура | | | |
| 6. Телефония | | | |
| 7. Мебель | | | |
| 8. Прочие ОС | | | |

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНФОРМАЦИЯ

N XX-XX/20XX

**ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ**

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| ИНФОРМАЦИЯ N XX-XX/20XX ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ | Стр. X |
| <p style="text-align: center;">I. Общие положения</p> <p>1. В соответствии со статьей 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.</p> <p>2. Настоящий документ содержит рекомендации по организации и осуществлению экономическим субъектом (за исключением организаций сектора государственного управления) внутреннего контроля, предусмотренного статьей 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (далее – внутренний контроль).</p> <p>Внутренний контроль, предусмотренный иными федеральными законами, организуется и осуществляется экономическим субъектом в соответствии с такими федеральными законами.</p> <p>3. Экономический субъект устанавливает цели своей деятельности в экономическом, социальном и экологическом аспектах.</p> <p>Согласно Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию, утвержденной Указом Президента Российской Федерации от 1 апреля 1996 г. N 440, в Российской Федерации осуществляется последовательный переход к устойчивому развитию, обеспечивающий сбалансированное решение социально-экономических задач и проблем сохранения благоприятной окружающей среды и природно-ресурсного потенциала в целях удовлетворения потребностей нынешнего и будущих поколений людей.</p> <p>Достижение целей устойчивого общественного развития возможно лишь при включении всех экономических субъектов в решение социальные и экологические проблемы в ходе осуществления хозяйственной деятельности и взаимодействия с заинтересованными лицами.</p> <p>4. Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни – это наблюдение за фактами хозяйственной жизни и оценка их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам.</p> <p>Цель внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни – информационное обеспечение принятия решений, направленных на эффективное достижение экономическим субъектом его целей по созданию экономических, а также социальных и экологических ценностей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обес-</p> | |

печения заинтересованных сторон качественной отчетной информацией.

5. Объект внутреннего контроля экономического субъекта – вся его деятельность, обусловленная его экономическими, социальными и экологическими целями, и среда ее ведения в части, на которую можно оказывать управленческое воздействие.

6. Эффективности внутреннего контроля способствует его организация на основе интегрированного подхода. Компонентами интегрированного подхода к внутреннему контролю являются:

- а) обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта;
- б) интеграция внутреннего контроля во все компоненты деятельности;
- в) интегрированное функционирование всех компонентов процесса внутреннего контроля.

II. Общие принципы внутреннего контроля

7. Все операции экономического субъекта сами по себе или в составе более крупных процессов контролируются исходя из экономических, социальных и экологических целей экономического субъекта.

Сквозное внедрение социальных и экологических целей в деятельность экономического субъекта подразумевает сквозной контроль их достижения. Осуществление сквозного контроля в социальных и экологических целях в дополнение к экономическим целям не требует обязательного создания параллельных объемных контрольных структур. Специфика участия должностных лиц, подразделений экономического субъекта в таком контроле, необходимость структурного выделения специального контроля определяются исходя из принципа эффективности.

8. Внутренний контроль в экономических, социальных и экологических целях осуществляется на основе риск-ориентированного подхода по единым для всех подразделений экономического субъекта стандартам. Объем документов внутреннего контроля должен быть необходимым и достаточным для обеспечения его эффективности и оперативности.

9. В экономическом субъекте должны быть назначены лица, ответственные за контроль в социальных, экологических целях на общеорганизационном уровне.

Централизация этих функций индивидуальна, она зависит от организационной структуры экономического субъекта, степени автоматизации его процессов и других особенностей.

10. Результаты внутреннего контроля должны обладать разумной степенью надежности; для их получения используются наилучшая доступная исходная информация, применимые допущения, прозрачные методы.

Разумная надежность – достаточно высокая, но не абсолютная степень надежности, ограниченная различными факторами: несплошным выполнением контрольных процедур, качеством исходной информации, экспертным характером контрольной деятельности и другими.

Социальные и экологические риски нередко новы для экономического субъекта или

возникают внезапно, но имеют серьезные последствия, более длительный срок воздействия, чем тот, который принято анализировать в экономическом субъекте, трудно поддаются измерению и описанию традиционными методами. Результаты внутреннего контроля операций экономического субъекта, связанных с этими рисками, должны обладать той же степенью надежности, что контроля в экономических целях.

III. Среда внутреннего контроля

11. Внутренний контроль экономического субъекта осуществляется в организационной среде. Организационная среда определяется:

- а) организационной культурой (базовыми ценностями, допущениями, обычаями);
- б) организационной структурой, распределением полномочий и ответственности;
- в) отношением к рискам и возможностям;
- г) мерами воздействия на желательные и нежелательные процессы.

12. Организационная среда не относится к элементам внутреннего контроля, но от организационной среды зависит эффективность внутреннего контроля.

13. На формирование благоприятной для эффективного внутреннего контроля организационной среды влияют следующие условия:

а) установлены экономические, социальные и экологические цели экономического субъекта; определены и реализуются стратегические и операционные планы их достижения; цели и планы установлены с ясностью, необходимой для понимания участвующими лицами того, что от них требуется в данном операционном контексте;

б) совет директоров и руководство экономического субъекта демонстрирует значимость экономических, социальных и экологических целей экономического субъекта;

в) определена и транслируется желаемая организационная культура;

г) установлена организационная структура, распределены полномочия и ответственность, совет директоров экономического субъекта фактически осуществляет свои функции;

д) меры реагирования на желательные и нежелательные изменения обязательны и адекватны.

IV. Процесс, ресурсы и оценка внутреннего контроля

14. Основными элементами процесса внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- а) оценка рисков;
- б) контрольная реакция.

15. Оценка рисков предполагает соблюдение следующих правил:

- а) выявляются факторы рисков, связанных с достижением экономических и социаль-

но-экологических целей, установленных в экономическом субъекте для соответствующего уровня;

б) оценивается влияние этих рисков на достижение экономических и социально-экологических целей; при этом принимаются во внимание вероятность наступления рискованных ситуаций, степень их влияния на экономический субъект, управляемость (скорость и длительность воздействия рискованной ситуации на цели, возможность его устранения, способность восстановления после отрицательных последствий)

16. Контрольная реакция планируется и реализуется по следующим правилам:

а) контрольная реакция определяется на основе оценки выявленных рисков, связанных с достижением экономических, социальных и экологических целей экономического субъекта;

б) контрольная реакция способствует снижению рисков до приемлемого уровня;

в) экономический субъект выпускает и использует отчеты, раскрывающие результаты внутреннего контроля; при их формировании учитываются информационные ожидания стейкхолдеров и требования регулирующих документов.

17. Эффективности внутреннего контроля способствует соблюдение следующих правил его ресурсного обеспечения:

а) информационная система экономического субъекта построена с учетом нужд внутреннего контроля и используется в этих нуждах;

б) для осуществления внутреннего контроля выделяются иные необходимые и достаточные ресурсы.

18. Контроль дизайна и функционирования внутреннего контроля предполагает:

а) идентификацию и оценку изменений, которые могут существенно повлиять на внутренний контроль;

б) выполнение процедур постоянной и периодической оценки внутреннего контроля экономического субъекта.

V. Организация внутреннего контроля

19. Организация внутреннего контроля определяется в зависимости от характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления, требований нормативных правовых актов.

20. При организации внутреннего контроля необходимо исходить из того, что:

а) внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях;

б) в осуществлении внутреннего контроля должен участвовать весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и обязанностями;

в) полезность внутреннего контроля должна быть сопоставима с затратами на его организацию и осуществление.

21. Организация и оценка внутреннего контроля может осуществляться экономиче-

ским субъектом самостоятельно или (и) внешним консультантом.

22. Для организации внутреннего контроля экономический субъект может создать подразделение внутреннего контроля.

23. Подразделение внутреннего контроля экономического субъекта:

а) осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля;

б) координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.

24. Внутренний контроль на уровне экономического субъекта, его подразделений и отдельных процессов организуется по следующим линиям:

а) самоконтроль;

б) руководящий контроль;

в) специальный контроль;

г) независимый контроль.

25. Самоконтроль осуществляется владельцем контролируемого процесса. Владелец процесса несет ответственность за контроль в экономических, социальных и экологических целях. Помимо него, субъектами самоконтроля являются иные участвующие в реализации контролируемого процесса лица (структуры).

26. Руководящий контроль – контроль со стороны лиц (структур), которым непосредственно подотчетен владелец контролируемого процесса.

27. Специальный контроль могут осуществлять управление безопасностью, управление правового обеспечения, подразделения внутреннего контроля и риск-менеджмента, техническое управление, финансовое управление, служба охраны труда и другие подразделения. Согласно п. 8 настоящего документа должны быть назначены лица, ответственные за контроль в социальных и экологических целях экономического субъекта.

28. Независимый контроль проводится подразделением внутреннего аудита (внутренним аудитором) и (или) ревизионной комиссией (ревизором) экономического субъекта.

29. Самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль осуществляются на уровнях экономического субъекта, его подразделений и процессов.

Пример формирования линий внутреннего контроля, указанных в п. 24 настоящего документа, на уровне экономического субъекта в целом приведен в приложении N 1 к настоящему документу.

30. Каждая линия внутреннего контроля, указанная в п. 24 настоящего документа, включает контроль в экономических, социальных и экологических целях. Такой контроль может быть сосредоточен в одних руках и распределен между разными лицами (структурами).

31. Экономические, социальные и экологические цели контролируются в следующих аспектах:

а) эффективность деятельности, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность отчетности;

в) соблюдение требований применимых нормативных правовых актов.

32. Каждая линия внутреннего контроля, указанная в п. 24 настоящего документа, функционирует на основе правил, указанных в пунктах 15 – 18 настоящего документа. Это не означает, что каждый этап процесса внутреннего контроля должен самостоятельно выполняться в рамках каждой контрольной линии на каждом уровне: например, при осуществлении самоконтроля, руководящего, специального, независимого контроля для выявления, оценки и ранжирования рисков контролер может пользоваться картой и матрицей рисков, разработанных в экономическом субъекте с участием владельцев процессов.

33. Планирование организационного аспекта внутреннего контроля, последующего контроля сохранения его дизайна и разработки решений по его совершенствованию, контроля содержания внутренних регулирующих документов экономического субъекта на предмет наличия в них положений, регулирующих внутренний контроль в соответствии его утвержденным дизайном, дополнительной оценки правильности распределения целей внутри экономического субъекта могут осуществляться с использованием матрицы организации внутреннего контроля.

Форма матрицы организации внутреннего контроля экономического субъекта приведена в приложении N 2 к настоящему документу.

34. Для принятия решений по улучшению организации внутреннего контроля экономического субъекта формируются следующие варианты матриц:

а) нормативная матрица, отражающая распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля исходя из внутренних регулирующих документов экономического субъекта.

б) фактическая матрица, показывающая реальное распределение обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля в экономическом субъекте;

в) целевая матрица как усовершенствованная модель организации внутреннего контроля исходя из требований нормативных правовых актов, характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления.

35. При организации и осуществлении внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни субъект малого предпринимательства руководствуется требованием рациональности. В случае если какие-либо элементы внутреннего контроля не могут быть применены субъектом малого предпринимательства, его руководитель может организовать внутренний контроль любым другим способом, который обеспечивает достижение целей субъекта малого предпринимательства и осуществления внутреннего контроля. Например, руководитель субъекта малого предпринимательства может принять на себя все функции по организации и осуществлению внутреннего контроля; если численность персонала экономического субъекта не позволяет осуществить разграничение полномочий и ротацию обязанностей, субъект малого предпринимательства может использовать другие процедуры внутреннего контроля, которые позволяют покрыть имеющиеся риски (сверку, надзор). Аналогичный подход может применяться отдельными формами некоммерческих организаций.

В ячейках таблицы отмечается / характеризуется осуществление внутреннего контроля целей соответствующими субъектами.

Внутренний контроль социальных и экологических целей может совмещаться в силу взаимосвязанности этих целей (например, контроль со стороны вице-президента по экологической и промышленной безопасности, службы охраны труда)