DOI: 10.17117/na.2016.01.01.167

Поступила (Received): 29.01.2016

<http://ucom.ru/doc/na.2016.01.01.167.pdf>

Курылев В.А., Раскатова М.В.
О принципах формирования контрольной
среды предприятия

Kurylev V.A., Raskatova M.V.
About the formation principles of the control
environment of the company

Статья посвящена рассмотрению общих вопросов организации контрольной среды для системы внутреннего контроля и аудита предприятия. Формулируются принципы построения и сформированные на их основе элементы контрольной среды

The article is devoted to the general questions of the organization's control environment for the system of internal control and audit of the company. Creation principles and formed on their bases elements of the control environment are formulating

Ключевые слова: внутренний контроль, внутренний аудит, контрольная среда

Key words: internal control, internal audit, control environment

Курылев Владимир Алексеевич

Кандидат технических наук, доцент
Финансовый университет при правительстве РФ
г. Смоленск, пр-т Гагарина, 22

Kurylev Vladimir Alekseevich

Candidate of Engineering Sciences, Associate Professor
Financial university under the government of the RF
Smolensk, Gagarina ave., 22

Раскатова Марина Викторовна

Кандидат технических наук, доцент
Национальный исследовательский университет
г. Москва, ул. Красноказарменная, 14

Raskatova Marina Viktorovna

Candidate of Engineering Sciences, Associate Professor
National research university
Moscow, Krasnokazarmennaya st., 14

Система внутреннего контроля и аудита является неотъемлемой частью финансово-хозяйственной деятельности любого предприятия. Общепринятым является определение внутреннего контроля как системы мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении финансово-хозяйственных операций [1,с.9]. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия. При этом подразумевается не только создание на предприятии контрольно-ревизионного отдела или разработка отдельных контрольных процедур, но и создание системы всеобъемлющего контроля, при котором контроль становится делом всего аппарата управления и каждого сотрудника.

При разработке концепции системы внутреннего контроля предприятия важным является формулирование принципов построения ее элементов. Одним из таких элементов является контрольная среда.

Контрольная среда [2] представляет собой общее отношение, осведомленность, действия администрации, направленные на создание, поддержку и улучшение системы внутреннего контроля и аудита, понимание значимости таких систем для эффективного функционирования организации.

Контрольная среда предполагает объективные и субъективные условия контроля, которые определяются как независимыми от руководства факторами, так и его отношением к необходимости введения контроля на всех стадиях финансовых операций.

Контрольная среда это также и отношение сотрудников к действиям администрации, оценка действий руководства как по управлению организацией, так и по методам и средствам проведения контроля, осознание работниками своего места в системе внутреннего контроля.

Контрольная среда является фундаментом всеобъемлющего контроля, на котором строятся системы внутреннего контроля и аудита. Принципы ее формирования основаны на положениях по построению системы государственного финансового контроля, заложенные Лимской декларацией[5], международных стандартах[3,4] и нормативных актах российского законодательства[2,6].

Базовые принципы организации контрольной среды.

Независимость

Должностные лица, наделенные полномочиями по осуществлению функций внутреннего контроля и аудита, подотчетны высшему руководству организации в плане формирования результатов внутреннего контроля и аудита. Они не должны быть зависимы от должностных и материально-ответственных лиц, работа которых подлежит проверке.

Постоянство

Система внутреннего финансового контроля и аудита действует на постоянной основе. Это позволяет своевременно выявлять отклонения от запланированных финансовых операций в структурных подразделениях предприятия.

Целостность

Система внутреннего финансового контроля и аудита имеет четко определенные связи между отдельными составляющими, функционально находящимися в различных структурных подразделениях предприятия. Элементы системы должны быть соединены в одно целое для обеспечения комплексного подхода к организации контроля и для создания атмосферы всеобъемлющего контроля.

Конфиденциальности проверок

Программа проверок должна иметь конфиденциальный характер для того, что бы избежать возможного мошенничества и подтасовок фактов со стороны тех сотрудников, служебная деятельность или сфера ответственности которых будет проверяться.

Информационная обеспеченность

Должностным лицам, выполняющим обязанности по ведению внутреннего контроля и аудита предоставляется право доступа к любой необходимой информации для внутреннего контроля и аудита. Информация может быть востребована на любой стадии ее формирования и независимо от времени ее включения в официальную отчетность.

Обособленность действий

На специалистах по внутреннему контролю (аудиту) не должна быть наложена ответственность за устранение выявленных недостатков, они не могут требовать исполнения своих рекомендаций. Иначе объективность и независимость проверок будут нарушены.

Регламентация деятельности

Мероприятия по внутреннему контролю и аудиту выполняются на основе разработанных методических указаний для проверки деятельности структурных подразделений предприятия. Разрабатывается перечень действий специалиста при обнаружении ошибок или нестандартных ситуаций.

Документирование

Рабочие документы, отражающие ход и результаты проверок подлежат сохранению в сроки, установленные внутренними распорядительными документами, например в сроки, предусмотренные для бухгалтерских первичных документов. Доступ посторонних лиц к ним запрещен.

Беспристрастность

Внутренние контролеры (аудиторы) должны быть беспристрастны и непредвзяты в своей работе и избегать конфликта интересов любого рода.

Ответственность

За ненадлежащее выполнение контрольных функций, предусмотренных должностными обязанностями, специалист по внутреннему контролю (аудиту) несет дисциплинарную или экономическую ответственность. Иначе возложенные на него функции будут выполняться в неполном объеме или недостаточно эффективно.

Профессионализм

Внутренние контролеры (аудиторы) должны обладать профессиональными знаниями, навыками и другими компетенциями, необходимыми для выполнения своих должностных обязанностей.

Сбалансированность

Надлежащее исполнение контрольных функций должно быть обеспечено сбалансированными организационными мерами (приказ, распоряжение) и техническими средствами (оргтехника, программы). Система внутреннего контроля и аудита должна учитывать риски возникновения дисбалансов и потери связности между ее составными частями.

Своевременность информирования

Информация о выявленных отклонениях должна быть оперативно доведена до должностных лиц, непосредственно принимающих решения по данным отклонениям.

Комплексность

Различными формами контрольных процедур должны быть охвачены весь комплекс объектов предприятия, состоящий из структурных и обособленных подразделений.

Распределение обязанностей

Функции специалистов по внутреннему контролю и аудиту должны быть распределены в соответствии с правилами формирования контрольной среды. Недопустимо закрепление одной и той же контрольной функции за несколькими специалистами.

Общая вовлеченность

Каждый работник несет ответственность за результаты своей работы и всегда готов дать о них достоверную информацию для осуществления внутреннего контроля.

Законность

Процессы функционирования внутреннего контроля и аудита основываются на нормах российского и международного законодательства. Методы и средства внутреннего контроля (аудита) направлены на обеспечение законности действий структурных подразделений предприятия и всех сотрудников.

Концентрация

Система внутреннего финансового контроля (аудита) создает условия для концентрации общих усилий всех участников контрольной деятельности в направлении соблюдения финансовой дисциплины и повышения эффективности сопровождения финансовых операций.

Объективность

Система внутреннего финансового контроля (аудита) действует на основании профессиональных и корпоративных стандартов, что обеспечивает объективность результатов.

Иерархичность

Ответственность по выполнению внутреннего контроля и аудита распределена между всеми должностными лицами, наделенными соответствующими полномочиями, в соответствии с существующей иерархией системы управления на предприятии. Каждое структурное подразделение выполняет свою роль с учетом общей структурной подчиненности.

Достаточность

Номенклатура, масштаб и объем контрольных функций должны включать минимально необходимый набор процедур в соответствии с законодательством и профессиональными стандартами и дополнительные мероприятия, соразмерные прогнозируемым рискам и отклонениям, чтобы обеспечить эффективное функционирование структурных подразделений предприятия.

Элементы контрольной среды.

Важнейшей задачей благоприятной контрольной среды является создание атмосферы всеобъемлющего контроля. Атмосфера всеобъемлющего контроля это условия и правила труда, распределение должностных обязанностей,

требования к личным и профессиональным качествам, устанавливаемые администрацией предприятия для своих сотрудников. Для этого на основе базовых принципов строятся элементы контрольной среды[2,3].

Стиль работы руководства

Успех в создании и совершенствовании системы внутреннего контроля и аудита во многом зависит от поддержки руководством поставленных перед ней целей и задач. Важным здесь являются:

- адекватное понимание руководством роли внутреннего контроля и аудита в управлении структурными и обособленными подразделениями;
- отношение руководства к выявлению отклонений в финансовых планах, к нарушениям финансовой дисциплины, к рискам возможных перераспределений бюджетных средств, к возможным случаям нецелевого расходования бюджетных средств и другим выявленным фактам неэффективной работы подразделений;
- позиция и действия руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- подходы руководства к обработке информации, учетным функциям, кадровой политике;
- склонность к авторитарному стилю управления.

Руководству необходимо принимать меры для привлечения к работам по внутреннему контролю и аудиту высококвалифицированных сотрудников, обеспечению их соответствующими организационными и техническими возможностями. Чувство всеобъемлющего контроля воспитывается у сотрудников на основе положительной оценки администрацией действий выполнению требований, развитию и совершенствованию системы внутреннего контроля и аудита. Важно, чтобы руководство подавало примеры добросовестного и честного отношения к делу. Большое значение имеет создание у сотрудников стремления соблюдать «негласные» правила неформального отношения к процедурам и результатам внутреннего контроля и аудита.

Необходимо проводить политику поощрения и продвижения по службе отличившихся сотрудников. К сотрудникам, нарушающим или игнорирующим требования внутреннего контроля и аудита применять соответствующие меры лишения поощрений или наказания.

Организационная структура и разделение полномочий

Организационная структура определяет формы управления и подчинения, а также информационные потоки внутри предприятия. Организационная структура должна:

- обеспечивать функциональную иерархию для исполнения контрольных процедур на всех уровнях управления;
- обеспечивать иерархию контрольных полномочий от руководства до исполнителей и координацию взаимодействия между ними;
- обеспечить замещение выбывающих сотрудников с целью недопущения прерывания контрольных процедур;

Организационная структура предполагает распределение несовместимых функций между сотрудниками. Функции являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять их обнаружение. Подлежат распределению, например, такие функции, как непосредственный доступ к финансовым операциям и разрешение на осуществление таких операций, непосредственное управление денежными потоками и отражение этого управления в бухгалтерском учете.

Организационная структура предполагает структурирование и средства анализа информационных потоков для выявления мест дублирования, избытка и недостатка информации, причин сбоев и задержек в ее обработке. При этом детализацию потоков информации необходимо осуществлять на двух уровнях:

- на уровне всего предприятия, где детализация производится до уровня структурного и обособленного подразделения с последующим анализом информационных потоков между ними;
- на уровне структурного и обособленного подразделения, где детализация производится до уровня рабочего места с последующим анализом информационных потоков внутри подразделения.

Корпоративная культура

Корпоративная культура определяет совокупность действующих в организации ценностных представлений, норм и образцов поведения, определяющих смысл и модель деятельности сотрудников независимо от их должностного положения и функциональных обязанностей. Добросовестность и нормы поведения сотрудников являются основой эффективного функционирования для системы внутреннего контроля и аудита.

Корпоративная культура должна включать в себя следующие основные компоненты:

- нормы делового общения между членами коллектива и с внешними представителями (СМИ, общественностью, другими учреждениями);
- пути разрешения внутренних и внешних конфликтов;
- систему межличностных коммуникаций;
- модели поведения в различных ситуациях (варианты реагирования);
- моральные установки, сквозь призму которых оцениваются действия сотрудников в обычных и конфликтных ситуациях;
- соблюдение традиций и обычаев организации.

Формирование корпоративной культуры предполагает:

- ежегодную оценку состояния корпоративной культуры в организации и разработку мер по ее развитию;
- информирование сотрудников по всем установленным фактам отклонения от этических ценностей и принципов добросовестности;
- постоянную работу по продвижению этических ценностей и пропаганду лучших примеров этического поведения;
- организация встреч руководителей подразделений с сотрудниками с целью повышения понимания ими своей роли в эффективной деятельности предприятия и продвижения этических ценностей.

Профессионализм сотрудников

Эффективность деятельности каждого конкретного работника определяют профессиональные знания, умения и навыки, необходимые для выполнения поставленных перед ним задач. Мнение руководства об уровне профессиональных знаний отражает приверженность профессионализму. Достижение этих уровней определяется установкой соответствующих квалификационных требований. Здесь важен не только набор профессиональных знаний и навыков конкретного сотрудника, но и установленные процедуры оценки профессионализма сотрудников, прозрачные и понятные как проверяющим, так и самим сотрудникам.

Данный элемент контрольной среды формируется в виде требований к претендентам на рабочие места, наличия четких должностных инструкций, постоянной системы аттестации и повышения квалификации.

Должностные лица, наделенные полномочиями по осуществлению внутреннего контроля и аудита, должны совершенствовать свои знания, навыки, умения и другие компетенции и путем непрерывного профессионального развития.

Политика и практика управления персоналом

Политика и практика управления персоналом являются ключевыми звеньями в организации системы внутреннего финансового контроля и аудита. Кадровая политика в отношении сотрудников подразумевает [2,6]:

- разработанные требования при наборе кадров. Например, критериями для оценки кандидатов должны быть финансовое (бухгалтерское) образование, опыт работы на финансовых (бухгалтерских) должностях, честность, добросовестность и этическое поведение;

- адаптацию (инструктаж при приеме на работу). Адаптация подразумевает наличие регламента по ознакомлению нового сотрудника с его обязанностями и введению его в курс дела.;

- подготовку;

- обучение. Политика в области обучения должна приобщать сотрудника к его будущей роли в организации, к ответственности за порученное дело, наглядно отражать ожидаемый уровень качества выполняемой работы, раскрывать стандарты поведения;

- оценку деятельности персонала, которая предполагает наличие системы аттестации, по результатам которой можно оценить качество выполняемых обязанностей;

- консультирование, которое предполагает наличие четкой инструкции, в каком случае и к кому может обратиться сотрудник за консультацией;

- продвижение по службе, которое предполагает служебный рост сотрудников на основе периодической оценки (аттестации) их работы. В этом процессе необходимо обозначить опасность, которая может ослабить систему внутреннего контроля и аудита. Повышение по службе сотрудников, успешно выполняющих свои непосредственные обязанности, но пренебрегающих исполнением правил внутреннего финансового контроля, может иметь негативные послед-

ствия. В этом случае в понимании других сотрудников такие действия будут вызывать ошибочное представление о второстепенности места внутреннего контроля и аудита по сравнению с другими целями организации, что неизбежно приведет к понижению уровня культуры контроля;

- вознаграждение сотрудников.

Применительно к системе внутреннего контроля и аудита реализация данных положений предполагает:

- проведение тренингов с руководителями и занятий с персоналом по внутреннему финансовому контролю;

- разработка моделей профессиональных компетенций для системы внутреннего контроля и аудита;

- введение периодической (ежегодной) оценки дополнительной контрольной компетенции для сотрудников, выполняющих контрольные процедуры;

- организацию поддержания и развития профессиональных компетенций в системе внутреннего контроля и аудита в рамках программ обучения и повышения квалификации;

Доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей

Эффективность системы внутреннего контроля и аудита напрямую зависит от наличия у сотрудников, наделенных соответствующими полномочиями, честности и других этических ценностей [2, 4, 6]. Данное положение свидетельствует о необходимости:

- разработки и совершенствования Кодекса этики или аналогичного документа, определяющего этические и поведенческие нормы;

- определение порядка доведения до общего сведения данного кодекса, включая обсуждение, ознакомление под расписку, оценка знания кодекса во время аттестации, сбор мнений сотрудников о связи положений кодекса с конкретными служебными обязанностями;

- разработка мер по сбору информации о применении кодекса сотрудниками в своей непосредственной деятельности.

При укреплении этических принципов необходимо избегать таких правил и практик, которые могут неумышленно создавать стимулы для совершения действий, снижающих эффективность работы как системы внутреннего контроля и аудита, так и структурных подразделений предприятия в целом. К ним можно отнести:

- поощрение сотрудников, плохо понимающих значение системы внутреннего контроля и аудита и пренебрегающих точным выполнением ее процедур;

- неэффективное распределение обязанностей и контроля, которые создают возможности неправильного использования ресурсов или сокрытия отрицательных показателей;

- слишком незначительные или очень большие наказания за злоупотребления и нарушения;

- схемы поощрения, излишне ориентированные на достижение краткосрочных показателей в ущерб долгосрочным результатам.

Наделение ответственностью и полномочиями

Данный элемент контрольной среды предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе выполнения процедур внутреннего контроля и аудита и установление иерархии подотчетности сотрудников. Устанавливаются права и полномочия на осуществление контрольной деятельности. Закрепляется ответственность за исполнением контрольных функций.

Предполагается наличие системы информирования персонала об общих целях и задачах предприятия, о том, как деятельность каждого сотрудника взаимосвязана с деятельностью других сотрудников, каким образом каждый сотрудник участвует в решении задач, стоящих перед предприятием.

Важную роль играет выполнение руководством принципов делегирования полномочий. Это создает условия для улучшения обратных связей, улучшает степень доверия в коллективе, повышает ответственность сотрудников и заинтересованность в результатах своего труда.

Коррупционная безопасность

Деятельность специалистов по внутреннему контролю и аудиту должна проходить в условиях коррупционной безопасности. Мероприятия в данном направлении основаны на установке приоритетности формирования условий, препятствующих коррупционным проявлениям, а именно возможности злоупотреблений служебным положением в ущерб законной финансовой политике предприятия и в интересах иных лиц.

Антикоррупционная среда может быть достигнута на основе следующих мероприятий и инициатив:

- формирование критериев коррупционной безопасности;
- создание условий, препятствующих утечке служебной финансовой и другой инсайдерской информации в интересах иных лиц;
- проведение контрольных процедур в формах, разрешенных законодательством, с целью установления случаев злоупотребления служебным положением;
- проведение оценок этических качеств и характеристик сотрудников при продвижении по службе и при приеме на работу;
- совершенствование механизмов антикоррупционной экспертизы принятия решения в сфере финансовых операций.
- разработка программ по противодействию умышленным нарушениям в сфере расходования бюджетных средств, правил государственных закупок, нецелевому расходованию средств.

Список используемых источников:

1. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. М.: Финстатинформ, 2000. 239 с.
2. Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. Постановления Правительства РФ от 19.11.2008 N 863).
3. Международный стандарт аудита 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений через понимание субъекта и его среды».
4. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) (перевод на русский язык в редакции от 12.08.2015).

5. Лимская декларация руководящих принципов контроля. Принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 году.
6. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности".

© 2016, Курылев В.А., Раскатова М.В.
О принципах формирования контрольной среды
предприятия

© 2016, Kurylev V.A., Raskatova M.V.
About the formation principles of the control
environment of the company