Ссылка для цитирования этой статьи:

Пашнин И.В. Оценка эффективности системы внутреннего контроля в корпоративных структурах: проблемы и пути их решения // Human Progress. 2022. Том 8, Вып. 4. С. 8. URL: http://progress-human.com/images/2022/Tom8_4/Pashnin.pdf, DOI 10.34709/IM.184.8. EDN MLONUX.

УДК 657.633.5

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В КОРПОРАТИВНЫХ СТРУКТУРАХ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Пашнин Илья Владимирович
аспирант
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

iljapashnin@yandex.ru
д. 49/2, пр-т Ленинградский,
г. Москва, 125167, Россия
+7 (925) 522 0811

Аннотация. Данная статья посвящена проблеме организации процесса оценки эффективности в корпоративных структурах и пути их решения. Автором были проанализированы научные публикации российских и зарубежных исследований на тему научного исследования, а также изучен опыт организации оценки эффективности системы внутреннего контроля в крупной российской логистической компании. Определены ключевые недостатки системы внутреннего контроля эффективности, созданной по методологии COSO. На основе данного опыта были сформированы собственные выводы и предложена собственная методика оценки эффективности системы внутреннего контроля, основные положения которой представлены в настоящей статье. Авторская методика определяет ответственного исполнителя формирования отчета об эффективности, сроки и длительность проведения оценки, методы проведения, порядок взаимодействия подразделений, разработаны специальные чек-листы, оценивающие каждый компонент системы COSO. Также разработан специальный алгоритм для оценки эффективности системы внутреннего контроля в разрезе подразделений, имеющих присутствие в Макрорегионах; предложены контуры и требования к автоматизированному программному решению. Данные могут применяться в практической деятельности крупных корпоративных структур. Разработанные подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля являются элементами научной новизны.

Ключевые слова: внутренний контроль; внутренний аудит; оценка эффективности; COSO; корпоративные структуры.

JEL коды: M42; M49.

Введение

Так как система внутреннего контроля в российских компаниях начала зарождаться относительно недавно, вполне логично, что общепринятых подходов к ее организации пока нет. В предыдущие годы наметилась тенденция размещения акций российских компаний на американской фондовой бирже, что, в свою очередь, стало означать то, что на них распространяет свое действие Закон Сарбейнса-Оксли[1]. Данный закон требует, чтобы система внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности была задокументирована, а также проведения регулярного тестирования данных контролей и мониторинга работы данной системы [1]. Таким образом, согласно данному нормативному акту, все компании, акции которых размещаются или пли планируются размещаться на американской фондовой бирже, должны поддерживать эффективную систему внутреннего контроля, что подтверждается независимым отчетом аудитора или внешних консультантов, специализирующихся на оценке системы внутреннего контроля. При этом для поддержания эффективной системы внутреннего контроля необходимо проводить регулярную внутреннюю оценку эффективности, результаты которой, в том числе, будут использоваться при независимой оценке внешними экспертами.

Несмотря на то, что далеко не все российские компании подпадают под действия Закона Сарбейнса-Оксли, вопросы организации и поддержания эффективной системы внутреннего контроля являются ключевыми для большинства крупных корпоративных структур [2], так как эффективная система внутреннего контроля позволит оптимизировать проблемные бизнес-процессы и улучшить финансовое положение компании.

Проблемы оценки эффективности системы внутреннего контроля неоднократно рассматривались различными исследователями в своих работах, как в России (например, [3], [4]), так и за рубежом [5], [6], [7], [8], но у каждого имеются свои собственные подходы к осуществлению данной деятельности.

Проведение оценки эффективности системы внутреннего контроля в крупной корпоративной структуре

В рамках данной статьи проблемы оценки эффективности системы внутреннего контроля будут рассмотрены на примере крупной корпоративной структуры в сфере логистики, которая осуществляет свою деятельность на всей территории Российской Федерации. В данной компании существует разделение крупных территориальных единиц на Макрорегионы,

[1] Sarbanes-Oxley Act of 2002. // URL: https://legcounsel.house.gov/Comps/ Sarbanes-oxley%20Act%20Of%202002.pdf.

которые, в свою очередь, включают в себя несколько филиалов. В каждом регионе присутствует Департамент внутреннего контроля, который осуществляет проверку деятельности филиалов. В Аппарате управления компании аналогичными подразделениями, непосредственно отвечающими за осуществление внутреннего контроля, являются Департамент оценки рисков и внутреннего контроля и Департамент специальных проверок и регионального контроля. Подразделения безопасности присутствуют как в Аппарате управления, так и в каждом Макрорегионе и каждом филиале компании. В целом, можно сделать вывод, что система внутреннего контроля в той или иной мере полноценно функционирует в каждом регионе присутствия компании.

Стоит отметить, что в компании уже действовали методические рекомендации по проведению оценки эффективности системы внутреннего контроля, но в настоящий момент данный локальный нормативный акт уже утратил свою силу. В целом, данный акт соответствовал методологии COSO и мог использоваться для подтверждения эффективности системы внутреннего контроля, но при этом он не был лишен ряда ключевых недостатков:

1) не описан процесс проведения оценки эффективности в разрезе Макрорегионов: так как компания очень крупная и подразделения системы внутреннего контроля действуют на территории всей страны невозможно не учитывать масштабы компании;

2) не указаны лица/подразделения, ответственные за проведение оценки эффективности внутреннего контроля. Не определено допустимо ли привлечение внешних консультантов и аудиторов для оценки эффективности системы внутреннего контроля;

3) не определен порядок взаимодействия между лицами, ответственными за оценку эффективности внутреннего контроля, в части оценки работы и эффективности различных подразделений системы внутреннего контроля (например, Департамента внутреннего контроля и подразделения комплаенс);

4) не определена периодичность проведения оценки внутреннего контроля, без чего трудно представить полноценное функционирование данного документа, так как без закрепления конкретных сроков трудно оценить, когда вообще будут проводиться подобные мероприятия и будут ли они проведены в принципе;

5) не определена информационная система, в которой будет происходить взаимодействие и занесение результатов оценки эффективности внутреннего контроля.

По итогам анализа ранее действовавшей методики оценки эффективности внутреннего контроля, а также принимая во внимание международный и российский опыт была разработана собственная методика оценки эффективности внутреннего контроля, ключевые аспекты которой будут представлены в рамках данной статьи.

В рамках данной методики закрепляется, что ответственным исполнителем за формирование отчета с выражением мнения об оценке эффективности является Служба внутреннего аудита, при этом данной методикой закрепляется, что другие подразделения также должны непосредственно принимать участие в процессе оценки эффективности, в том числе это обусловлено тем, что отдельно выделенная Служба внутреннего аудита располагается исключительно на территории Аппарата управления компании, тогда как необходимо предоставить комплексную оценку по всей компании, подразделения которой в полном объеме функционируют на всей территории России.

Также в процессе оценки эффективности компания вправе привлекать независимых консультантов, например, внешних аудиторов или экспертов, специализирующихся на вопросах внедрения и оптимизации системы внутреннего контроля [9]. При этом ответственность за вынесение окончательного решения об оценке эффективности системы внутреннего контроля все равно остается за Службой внутреннего аудита, в том числе по той причине, что на данном этапе развития компании обязательная внешняя оценка эффективности системы внутреннего контроля не требуется.

Привлечение внешних консультантов целесообразно при первом применении данной методики, так как объем работы предстоит действительно серьезный и сам процесс внедрения и адаптации сотрудников к положениям данного документа потребует значительного количества времени. В этом случае опытные специалисты помогут ускорить данный процесс и сформировать собственные подходы к применению данной методики и на практике покажут, как ее применять. Но здесь нужно, в первую очередь, отталкиваться от сроков проведения данного мероприятия и бюджета компании, так как привлечение внешних консультантов потребует значительных финансовых ресурсов. Возможно, можно совместить данный процесс с проведением внешнего аудита, в таком случае можно сэкономить часть средств, но, скорее всего, оценка не будет полной, это будет экспресс оценка в условиях ограниченности трудовых, денежных и временных ресурсов, что, вероятно, не раскроет полную картину.

Для проведения оценки эффективности внутреннего контроля рекомендуются следующие сроки, которые должны быть утверждены руководством компании: не реже, чем раз в год, также можно проводить промежуточную оценку эффективности каждые полгода. Такая периодичность проведения оценочных мероприятий позволит непрерывно поддерживать эффективную систему внутреннего контроля, так все недостатки будут оперативно раскрываться и устраняться.

По временным рамках предлагается проводить данные мероприятия в двухмесячный период с апреля по июнь текущего года по завершению процесса внешнего аудита. Сразу следует

сделать важную оговорку, что, скорее всего, первое использование данной методики потребует значительно большего количества времени, так как будет возникать много вопросов по поводу его применения и потребуются регулярные консультации, особенно при осуществлении данного процесса в Макрорегионах, так как ранее на местах он практически не проводился.

Основными методами проведения оценки эффективности будет являться заполнение чек-листа на основе запроса информации и проведения интервью с лицами, ответственными за осуществление внутреннего контроля, а также с владельцами бизнес-процессов из различных подразделений.

Так как система внутреннего контроля проводится в совершенно разных подразделениях, был определен следующий порядок взаимодействия. Для оценки эффективности системы внутреннего контроля разработаны специальные чек-листы, оценивающие каждый компонент системы COSO[2] (контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информация и коммуникация, процедуры мониторинга) [10], при этом помимо данных компонентов будет оцениваться собственно эффективность работы каждого подразделения, отвечающего за проведение внутреннего контроля (в том числе в разрезе Макрорегионов).

Например, подразделение комплаенс и Департамент оценки рисков и внутреннего контроля не осуществляют свою деятельность на территории Макрорегионов: вся их работа происходит на территории Аппарата управления компании, хотя их деятельность непосредственно влияет на результаты всей компании. Таким образом, данные подразделения непосредственно должны оценивать специалисты, отвечающие за проведение внутреннего аудита для соблюдения принципа независимости.

В процессе оценивания эффективности системы внутреннего контроля будет принята во внимание деятельность конкретного подразделения и выведена общая оценка данных отдельных подразделений по всем пяти компонентам системы COSO, также по итогам мероприятия должен быть сформирован предварительный отчет (объем не должен превышать 5 страниц без учета заполненных чек-листов), результаты которого будут впоследствии консолидированы в единый отчет, который будет передаваться руководству компании.

Для оценки эффективности системы внутреннего контроля в разрезе подразделений, имеющих присутствие в Макрорегионах, например, Департамент специальных проверок и регионального контроля в лице Департаментов внутреннего контроля Макрорегионов или территориальных подразделений безопасности, был разработан иной алгоритм проведения

[2] COSO Internal Control Integrated Framework // URL: https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf.

оценки эффективности.

Ответственным за оценку эффективности подразделений, находящихся в Аппарате управления будет назначена Служба внутреннего аудита, что логично, так как иные лица будут нарушать принцип независимости. Для проведения оценки эффективности системы внутреннего контроля в разрезе региональных подразделений предлагается следующий алгоритм: ежегодно для каждого подразделения на уровне Макрорегиона будет определяться другое территориальное подразделение, за оценку эффективности которого оно и будет отвечать в текущем году.

Например, в первый год внедрения данной методики Департамент внутреннего контроля Макрорегиона Москва будет ответственным за оценку эффективности системы внутреннего в разрезе деятельности Департамента внутреннего Макрорегиона Центр и так далее. По итогам данных мероприятий также составляются небольшие отчеты, которые затем консолидируются в общий отчет по функции, в целом, а затем и в окончательный отчет.

Помимо всего прочего, у Службы внутреннего аудита будет стоять важная задача по проверке эффективности системы внутреннего на уровне бизнес-процессов: для этого будут использоваться как результаты оценки Департамента оценки рисков и внутреннего контроля, так как их риски и контрольные процедуры привязаны непосредственно к процессам, так и мнение различных структурных подразделений. Для этого специалисты внутреннего аудита будут собирать данные как самостоятельно, проводя интервью с руководством интересующих их подразделений, так и запрашивая информацию у подразделений внутреннего контроля, которые проверяли данную информацию, а также подразделений, ответственных за стандартизацию и оптимизацию бизнес-процессов.

При консолидации информации специалисты подразделения внутреннего аудита также опираются на отчетную информацию по итогам контрольных мероприятий, матрицы рисков и контролей и другую информацию, непосредственно относящуюся к деятельности системы внутреннего контроля. Именно для этого важно, чтобы вся информация была доступна в автоматизированном программном решении с целью ее дальнейшего анализа, по итогам которого будут сформированы выводы об эффективности системы внутреннего контроля.

В рамках данной программы необходимо внедрить отдельный блок для заполнения результатов оценки эффективности:

- предусмотреть возможность заполнения интерактивной таблицы с каждым компонентом системы внутреннего контроля и возможностью внести оценку данному компоненту. Данная возможность должна быть предусмотрена для сотрудников разных контрольных подразделений в пределах своей компетенции;

- внедрить возможность внесения предварительных материалов по оценке эффективности с возможностью их редактирования и комментирования;
- внедрить возможность автоматической консолидации предварительных материалов в единый документ, а также обеспечить возможность его электронного согласования посредством программного решения.

Все предварительные отчеты и чек-листы также должны загружаться в данную программу и быть доступными для внутренних аудиторов, как и консолидированный отчет по результатам оценки эффективности. Консолидированный отчет должен включать в себя общий чек-лист, в котором будут представлены средние оценки по каждому компоненту, полученные по итогам оценки всех подразделений. При этом в описании будет уделено внимание каждому подразделению особенно, если в его деятельности обнаружены существенные недостатки, влияющие на общую оценку эффективности системы внутреннего контроля. Также должны быть вынесены рекомендации по устранению и назначены ответственные за мониторинг устранения данных недостатков. Далее данный отчет доносится до обсуждения Комитета по аудиту и Совета директоров, которые тоже могут внести рекомендации по улучшению выявленных недостатков. После окончательного утверждения данный отчет должен быть доведен до каждого сотрудника компании, а также размещен в публичном доступе.

Заключение

Развитая система внутреннего контроля не может обходиться без регулярной оценки эффективности, так как многие процессы со временем начинают терять свою практическую полезность, а другие можно оптимизировать. Регулярное проведение оценки эффективности системы внутреннего контроля позволит поддерживать постоянное развитие контрольной функции компании и своевременно реагировать на выявленные недостатки. Несмотря на то, что на внедрение данного процесса потребуются значительные ресурсы, в том числе временные и трудовые, в конечном итоге в организации будет выстроена эффективная система внутреннего контроля, которая позволит компании непрерывно и бесперебойно осуществлять свою деятельность, не опасаясь рисковых ситуаций, так как контрольные процедуры будут покрывать воздействие данных рисков на компанию.

Литература

1. Гетьман, В.Г. Закон «Сарбейнса-Оксли 2002 г.» – важный инструмент, используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 7(91). С.: 9-20.

2. Almashhadani, M.; Almashhadani, H.A. Corporate Governance as an Internal Control Mechanism and its Impact on Corporate Performance // International Journal of Business and Management Invention. 2022. Том 11. № 8. С.: 53-59.
3. Аксенова, Ж.А.; Ищенко, О.В.; Салий, В.В. Проблемы оценки системы внутреннего контроля организации // Деловой вестник предпринимателя. 2020. № 1 (1). С.: 8-12.
4. Симакова, Д.И. Мониторинг эффективности системы риск-ориентированного внутреннего контроля в рамках экономической безопасности // Скиф. 2022. № 5 (69). С.: 195-200.
5. Achraf, D.; Azegagh, J The Contribution of Internal Audit to the Performance of the Internal Control System // European Scientific Journal. 2022. Том 18. № 32. С.: 32-47.
6. Karagiorgos, T.; Drogalas, G.; Giovanis, N. Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business // International Journal of Economic Sciences and Applied Research. 2011. Том 4. № 1. С.: 19-34.
7. Jokipii, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis // Journal of Management & Governance. 2010. Том 14. № 2. С.: 115-144.
8. Aytaç, A.; Çabuk, A. Assessment of the Effectiveness of Internal Control System and a Case Study // Muhasebe ve Vergi Uygulamalari Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS). 2020. Том 13. № 2.
9. Mukhina, A.S. International concept of an assessment of internal control efficiency in the conduct of an audit // Asian Social Science. 2015. Том 11. № 8. С.: 58.
10. Коростелева, М.А. Роль модели «COSO» в построении и оценке системы внутреннего контроля // Вестник науки. 2019. Том 1. №10 (19). С.: 90-96.

INTERNAL CONTROL SYSTEM EFFICIENCY EVALUATION IN CORPORATE STRUCTURES: PROBLEMS AND WAYS TO SOLVE THEM

Ilya Pashnin

Postgraduate of Financial University under the Government of the Russian Federation

Moscow, Russia

Abstract. This article is devoted to the problem of organizing the evaluating efficiency process in corporate structures and ways to solve them. The author analyzed scientific publications on the topic, and also studied the experience of organizing an internal control system effectiveness assessment in a large Russian logistics company. The key shortcomings of the internal control efficiency system,

created according to the COSO methodology, are identified. Based on this experience, conclusions were formed and our own methodology for assessing the internal control system effectiveness was proposed, the main provisions of which are presented in this article. The author's methodology determines the responsible executor for the report formation on the effectiveness, the assessment timing and duration, conducting methods, the procedure for interaction between departments, special checklists have been developed that evaluate each component of the COSO system. A special algorithm has also been developed to evaluate the internal control system effectiveness in the context of subdivisions that have a presence in the Macroregions; outlines and requirements for an automated software solution are proposed. The data can be used in the practical activities of large corporate structures. The developed approaches to assessing the internal control system effectiveness are elements of scientific novelty.

Keywords: internal control; internal audit; efficiency mark; COSO; corporate structures.

JEL codes: M42; M49.

References

1. Getman, V.G. (2014) Sarbanes-Oxley Act of 2002 – an important tool used in the United States in the fight against financial reporting fraud // International Accounting. No. 7(91). P.: 9-20.
2. Almashhadani, M.; Almashhadani, H.A. (2022) Corporate Governance as an Internal Control Mechanism and its Impact on Corporate Performance // International Journal of Business and Management Invention. Vol. 11. No. 8. P.: 53-59.
3. Aksenova, Zh.A.; Ishchenko, O.V.; Saliy, V.V. (2020) Problems of assessing the internal control system of an organization // Business Bulletin of an Entrepreneur. No. 1 (1). P.: 8-12.
4. Simakova, D.I. (2022) Monitoring the effectiveness of the system of risk-based internal control within the framework of economic security // Skif. No. 5 (69). P.: 195-200.
5. Achraf, D.; Azegagh, J (2022) The Contribution of Internal Audit to the Performance of the Internal Control System // European Scientific Journal. Vol. 18. No. 32. P.: 32-47.
6. Karagiorgos, T.; Drogalas, G.; Giovanis, N. (2011) Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business // International Journal of Economic Sciences and Applied Research. Vol. 4. No. 1. P.: 19-34.
7. Jokipii, A. (2010) Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis // Journal of Management & Governance. Vol. 14. No. 2. P.: 115-144.
8. Aytaç, A.; Çabuk, A. (2020) Assessment of the Effectiveness of Internal Control System and a Case Study // Muhasebe ve Vergi Uygulamalari Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS). Vol. 13. No. 2.

9. Mukhina, A.S. (2015) International concept of an assessment of internal control efficiency in the con-duct of an audit // Asian Social Science. Vol. 11. No. 8. P.: 58.

10. Korosteleva, M.A. (2019) The role of the "COSO" model in the construction and evaluation of the internal control system // Vestnik nauki. Vol. 1. No. 10 (19). P.: 90-96.

Contact

Ilya Pashnin

Financial University under the Government of the Russian Federation

49, Leningradsky Ave, 125167, Moscow, Russia

iljapashnin@yandex.ru