

INTOSAI GOV 9100

Международные стандарты высших органов финансового контроля, ISSAI, принимаются Международной организацией высших органов финансового контроля, ИНТОСАИ. Дополнительная информация содержится по адресу: www.issai.org

ИНТОСАИ

*Рекомендации по
стандартам
внутреннего контроля
в государственном секторе*

Комитет профессиональных стандартов ИНТОСАИ
Секретариат Комитета профессиональных стандартов

Национальное аудиторское управление * Подразделение государственного аудита 4 *
Почтовый ящик 9009 * 1022 Копенгаген * Дания
(Rigsrevisionen, Landgreven 4, P.O. Box 9009, 1022 Copenhagen K, Denmark)
Тел.: + 45 3392 8400 * Факс: +45 33 11 04 15 * Эл. почта: info@rigsrevisionen.dk

ИНТОСАИ

EXPERENTIA MUTUA – OMNIBUS PRODEST¹

Генеральный секретариат ИНТОСАИ - RECHNUNGSHOF
(Счетный суд, Австрия)
ДАМПФИШФШТРАССЕ, 2 (DAMPFSCHIFFSTRASSE 2)
A-1033 ВЕНА (VIENNA)
АВСТРИЯ (AUSTRIA)
Тел.: ++43 (1) 711 71 * Факс: ++43 (1) 718 09 69

Эл. почта: intosai@rechnungshof.gv.at;
Адрес сайта: <http://www.intosai.org>

¹ «Совместный опыт – выгода для всех» (лат., прим. перев.)

Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе

Введение

В 1992 г. рекомендации ИНТОСАИ по стандартам внутреннего контроля считались корректируемым документом, отражающим точку зрения о применении стандартов к разработке, внедрению и оценке уровня внутреннего контроля. Указанная точка зрения предусматривала постоянную работу по обновлению указанных рекомендаций.

На 17 конференции INCOSAI (Сеул, 2001 г.) была признана насущная необходимость обновления рекомендаций от 1992 г., и была достигнута договоренность о том, что за основу будет взята комплексная система внутреннего контроля, действующая в Комитете организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (КОС). В ходе дальнейшей информационно-разъяснительной работы была признана необходимость в том, чтобы рекомендации учитывали этические ценности, а также – содержали больше информации об общих принципах контрольной деятельности, связанной с обработкой информации. Новая редакция рекомендаций должна учитывать вышеуказанное, и способствовать распространению новых концепций внутреннего контроля.

Новые рекомендации также следует рассматривать в качестве корректируемого документа, который со временем необходимо развивать и уточнять, включая в него новые разработки, например, такие, как «Структура управления рисками на предприятии» КОС³.

Новая редакция рекомендаций является результатом совместной работы членов Комитета стандартов внутреннего контроля ИНТОСАИ. Координацию работы по новой редакции рекомендаций осуществляла рабочая группа, сформированная из членов комитета – представителей высших органов финансового контроля (ВОК) Боливии, Франции, Венгрии, Литвы, Нидерландов, Румынии, Соединенного Королевства, Соединенных Штатов Америки, и Бельгии (председатель).

План действий по обновлению рекомендаций был представлен и одобрен Правлением на его 50-м заседании (Вена, октябрь 2002 г.). На своем 51-м заседании (Будапешт, октябрь 2003 г.) Правление было проинформировано о ходе работы. На заседании Комитета стандартов в Брюсселе в феврале 2004 г. был обсужден и в целом принят проект

³ Управление рисками на предприятии – интегрированная структура, КОС, www.coso.org, 2004.

документа. После заседания комитета проект был направлен всем членам ИНТОСАИ для заключительных комментариев.

Полученные комментарии были проанализированы, на их основании были внесены признанные приемлемыми изменения.

Мне бы хотелось поблагодарить всех участников Комитета стандартов внутреннего контроля ИНТОСАИ за их помощь и вклад в завершение данного проекта. Особая благодарность – участникам рабочей группы.

Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе представляются для утверждения на XVIII конференции INCOSAI в Будапеште в 2004 г.

Фрэнки ВАНСТАПЕЛЬ,
Старший Президент Суда Счетов Бельгии,
Председатель Комитета стандартов внутреннего контроля ИНТОСАИ

Введение

В 2001 г. INCOSAI было принято решение об утверждении новой редакции рекомендаций ИНТОСАИ от 1992 г. по стандартам внутреннего контроля, с тем, чтобы учесть весь соответствующий современный опыт развития внутреннего контроля, а также включить в документ ИНТОСАИ концепцию из доклада КОС «Внутренний контроль – интегрированная структура».

Включая в рекомендации модель КОС, Комитет намеревался обновить концепцию внутреннего контроля, а также – содействовать общему пониманию среди ВОК концепции внутреннего контроля. Очевидно, что в указанном документе учитываются особенности именно государственного сектора. Данное обстоятельство подтолкнуло Комитет к рассмотрению ряда дополнительных вопросов и изменений.

По сравнению с определением КОС и рекомендациями 1992 г., был добавлен этический аспект деятельности. Его включение в цели внутреннего контроля является обоснованным, поскольку важности этического поведения, а также - предупреждению и выявлению мошенничества и коррупции в государственном секторе - с девяностых годов двадцатого века уделяется все больше внимания⁴. Общество ожидает от государственных служащих честной работы в его интересах, а также - надлежащего управления общественными ресурсами. К гражданам необходимо относиться непредвзято, основываясь на принципах законности и справедливости. Таким образом, государственная этика является необходимым условием, фундаментом доверия со стороны общества, и ключевым фактором добросовестной деятельности органов государственной власти.

Поскольку ресурсы государственного сектора обычно являются формой реализации денежных средств общества, и их использование в общественных интересах обычно требует особого внимания, необходимо подчеркнуть значение охраны ресурсов государственного сектора. При этом кассовый метод учета доходов и издержек на бюджетных счетах все еще широко распространен в государственном секторе, тогда как достаточной надежности в случае приобретения, использования и распределения ресурсов он не обеспечивает. В результате организации государственного сектора не всегда обладают актуальной учетной информацией по всем своим активам, что делает их более уязвимыми. Таким образом, обеспечение безопасности ресурсов было признано важной целью внутреннего контроля.

В документе 1992 г. внутренний контроль не ограничивался традиционным представлением о финансовом и связанном с ним административным контроле, и включал в себя более широкую концепцию управленческого контроля, в настоящем документе также подчеркивается важность нефинансовой информации.

По причине широкого применения информационных систем во всех государственных организациях, возросла важность средств информационно-технологического (ИТ)

⁴ XVI INCOSAI, Монтевидео, Уругвай, 1998 г.

контроля, в связи с чем в настоящих рекомендациях указанному вопросу был отведен отдельный параграф. Средства информационно-технологического контроля связаны с каждым из элементов процесса внутреннего контроля организации, включая среду осуществления контроля, оценку рисков, деятельность по осуществлению контроля, информацию и коммуникации, а также – мониторинг. Таким образом, в целях подачи материала вышеуказанные вопросы рассматриваются в разделе «Деятельность по осуществлению контроля».

Задачей Комитета является разработка рекомендаций по установлению и поддержанию эффективного внутреннего контроля в государственном секторе. Таким образом, структуры государственного управления входят в число значимых адресатов данных рекомендаций. Они имеют возможность применять настоящие рекомендации в качестве основы для внедрения и реализации внутреннего контроля в своих организациях.

Поскольку оценка уровня внутреннего контроля является общепризнанным отраслевым стандартом государственного аудита⁵, аудиторы могут применять данные рекомендации в качестве средства аудита. Рекомендации по стандартам внутреннего контроля включают в себя модель КОС, и, соответственно, могут применяться как в государственном управлении⁶ – в качестве примера надежной системы внутреннего контроля для государственных организаций, так и аудиторами – в качестве средства оценки уровня внутреннего контроля. При этом, данные рекомендации не предназначены для замены аудиторских стандартов ИНТОСАИ либо иных соответствующих стандартов аудита.

В настоящем документе формулируется рекомендуемая структура внутреннего контроля в государственном секторе, и приводится базовый эталонный уровень для оценки состояния внутреннего контроля. Предлагаемый подход применяется ко всем аспектам деятельности организации. При этом его целью не является ограничение или вмешательство в надлежащим образом предоставленные полномочия, связанные с законотворческой деятельностью, составлением инструкций и указаний, либо иной дискреционной деятельностью организации по разработке принципов и правил.

Внутренний контроль в организациях государственного сектора следует понимать в контексте специфических особенностей таких организаций, т.е. в контексте их задач по реализации социальных либо политических целей; их использовании государственных средств; важности бюджетного цикла; сложности их деятельности (которая требует соблюдения баланса между традиционными ценностями, такими, как законность, добросовестность, прозрачность, и современными, управленческими ценностями, такими,

⁵ Аудиторские стандарты ИНТОСАИ

⁶ Рядовые сотрудники в качестве целевой аудитории прямо не указываются. При том, что они участвуют в отношениях внутреннего контроля, предпринимают действия и играют важную роль в осуществлении контроля, они, в отличие от руководства, не являются последними в цепочке ответственных лиц за всю деятельность организации, связанную с системой внутреннего контроля. Глава 3 рекомендаций содержит описание роли и ответственности отдельных лиц.

как эффективность и результативность); а также, соответственно широкой сферы их государственной подотчетности.

В заключение необходимо отметить, что данный документ включает в себя рекомендации для стандартов. Указанные рекомендации не содержат подробных принципов, алгоритмов и методов осуществления внутреннего контроля, они формулируют общую структуру, в рамках которой организации имеют возможность самостоятельно разрабатывать конкретные средства и методы контроля. Очевидно, что Комитет не находится в том положении, чтобы требовать обязательного внедрения стандартов.

Каким образом структурирован данный документ?

В первой главе формулируется концепция внутреннего контроля, и очерчивается сфера его действия. Уделяется внимание пределам внутреннего контроля. Во второй главе представляются и обсуждаются элементы внутреннего контроля. Документ заканчивается третьей главой, в которой приводится описание задач и обязанностей.

В начале каждого раздела на синем фоне кратко приводятся основные принципы, затем – дополнительная информация. Даются ссылки на конкретные примеры, которые приводятся в приложениях. Также к документу приложен глоссарий с наиболее важными техническими терминами.

1 Внутренний контроль

1.1 Определение

Внутренний контроль – комплексный процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач организации будут достигаться следующие общие цели:

- ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом;
- исполнение обязательств подотчетности;
- соблюдение применимого законодательства и инструкций;
- защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения.

Внутренний контроль – это динамичный комплексный процесс, который постоянно адаптируется к происходящим с организацией изменениям. Руководство и сотрудники на всех уровнях участвуют в указанном процессе, для минимизации рисков и обеспечения надлежащей гарантии, и для достижения цели и основных задач организации.

Комплексный процесс

Внутренний контроль – это не одно событие или обстоятельство, а последовательность действий, охватывающая всю деятельность организации. Такие действия предпринимаются во время работы организации на постоянной основе. Они предпринимаются повсеместно, и являются неотъемлемым элементом руководства организацией. Таким образом, внутренний контроль отличается от представления ряда экспертов, которые рассматривают его как некое дополнение к деятельности организации, или как необходимое обременение. Система внутреннего контроля неразрывно переплетена с деятельностью организации, причем она наиболее эффективна тогда, когда встроена в инфраструктуру, и является составной частью самой сути организации.

Внутренний контроль следует встраивать, а не пристраивать. Если система внутреннего контроля встраивается, она становится частью и интегрируется с основными управленческими процедурами планирования, исполнения и мониторинга.

Встроенный внутренний контроль обладает важным качеством – способностью сдерживать расходы. Добавление новых процедур контроля, отдельных от существующих процессов, увеличивает затраты. Концентрация на существующих операциях и их вкладе в эффективность внутреннего контроля, интеграция средств контроля в базовую деятельность зачастую позволяют организации избежать возникновения излишних процедур и затрат.

Реализуется руководством и персоналом организации

Кадры – это движущая сила внутреннего контроля. Он реализуется отдельными лицами в составе организации, посредством того, что они делают и говорят. Соответственно, внутренний контроль реализуется людьми. Люди должны знать свои задачи и обязанности, а также – пределы своих полномочий. Ввиду важности данной концепции, ей посвящена отдельная глава (3).

В число сотрудников организации входит руководство, а также – иной персонал. Руководство в основном обеспечивает контроль, а также определяет цели организации, и несет общую ответственность за систему внутреннего контроля. Внутренний контроль предоставляет механизмы, необходимые для понимания рисков в контексте целей организации, ее руководство формирует систему деятельности по внутреннему контролю, а также - осуществляет ее мониторинг и оценку. Внедрение средств внутреннего контроля требует значительных инициативных усилий со стороны руководства, а также – значительного объема контактов руководства с другими сотрудниками. Таким образом, внутренний контроль – это средство, применяемое руководством, и напрямую связанное с целями организации. То есть руководство организации – это важный элемент системы внутреннего контроля. При этом, важные задачи в надлежащей работе системы выполняют все сотрудники организации.

Кроме того, система внутреннего контроля подвержена влиянию человеческой природы. В рекомендациях по внутреннему контролю признается, что люди не всегда понимают, контактируют и действуют единообразно. Каждый индивидуум привносит на рабочее место уникальные особенности и возможности, обладает специфическими потребностями и приоритетами. Указанные обстоятельства влияют на систему внутреннего контроля, и сами подвержены ее влиянию.

Достижение целей организации

Любая организация в первую очередь заинтересована в достижении своих целей. Организации существуют с определенной целью – в государственном секторе они, в основном, связаны с реализацией государственной задачи, и достижением полезного результата в интересах общества.

Сокращение рисков

Каковы бы ни были цели организации, их достижение связано с различного рода рисками. Задачей руководства является выявление таких рисков, и реагирование на них для максимального увеличения вероятности достижения целей организации. Средства внутреннего контроля способны содействовать сокращению указанных рисков, при этом,

они способны обеспечить лишь надлежащий уровень гарантий достижения основных целей и задач организации.

Обеспечение надлежащего уровня гарантий

Независимо от того, насколько грамотно осуществляется планирование и реализация средств внутреннего контроля, они не способны обеспечить руководству организации полную гарантию достижения целей последней. Вместо этого в рекомендациях признается достижимость лишь «надлежащего» уровня гарантий.

Надлежащий уровень гарантий равен удовлетворительной степени уверенности в достижении показателей затрат, пользы и рисков при заданных обстоятельствах. Для того чтобы определить, какой уровень гарантий является надлежащим, требуется принятие оценочного решения. При принятии такого решения руководству следует выявить присущие их деятельности риски, оценить приемлемые уровни риска при различных обстоятельствах, а также – дать качественную и количественную оценку рисков.

Надлежащий уровень гарантий отражает представление о том, что неуверенность и риски относятся к будущему, которое никто не способен предсказать с полной определенностью. Кроме того, на способность организации к достижению ее целей могут влиять факторы вне контроля или влияния организации. Также, ограничения связаны со следующими факторами: суждение человека при принятии решения может быть неверным; в результате элементарных ошибок могут возникать кризисные ситуации; средства контроля могут не функционировать в результате столкновения позиций нескольких людей; руководство способно недобросовестно заблокировать систему внутреннего контроля. Кроме того, в системе внутреннего контроля допускаются компромиссы, отражающие тот факт, что средства контроля имеют свою цену. Вышеуказанные ограничения препятствуют руководству получить полную гарантию достижения целей организации.

Надлежащий уровень гарантий предполагает признание того, что затраты на внутренний контроль не должны превышать получаемой пользы. Решения о реагировании на риски, и о внедрении средств контроля следует принимать с учетом соотношения затрат и преимуществ. Под затратами понимается финансовое выражение ресурсов, использованных на достижение определенной цели, а также – экономическое выражение утраченных возможностей, например, задержка в работе, сокращение уровня предоставляемых услуг или производительности, снижение морального состояния сотрудников. Польза измеряется степенью сокращения риска не достижения поставленной цели. В качестве примера возможно привести увеличение вероятности выявления мошенничества, растраты, злоупотребления или ошибки; предотвращение ненадлежащей деятельности; увеличение степени соответствия установленным нормам.

Планирование средств внутреннего контроля, которые бы являлись экономически эффективными, и одновременно – сокращали бы риск до приемлемого уровня, требует от менеджеров ясного понимания основных целей. В ином случае руководство государства

может спланировать системы с чрезмерным уровнем контроля в одной сфере, что будет негативно сказываться на других сферах деятельности. Например, сотрудники могут попытаться обойти обременительные процедуры, неэффективные операции могут вызвать задержки, чрезмерные процедуры способны подавить творческое начало сотрудников, их способность решать возникающие проблемы, либо негативно сказаться на своевременности, стоимости или качестве оказываемых услуг. Таким образом, польза от чрезмерного уровня контроля в одной области может перевешиваться увеличением затрат в иных областях деятельности.

При этом, следует учитывать соображения качества.

Например, может быть важно обладать надлежащим уровнем контроля за финансовыми транзакциями высокой или низкой степени риска, такими, как зарплаты, а также – расходы на проезд и проживание. Затраты на соответствующие средства контроля по сравнению с соответствующими суммами денежных средств могут представляться относительно общих государственных расходов чрезмерными, однако, они могут обладать исключительной значимостью для поддержания общественного доверия к власти и соответствующей организации.

Достижение целей

Средства внутреннего контроля направлены на достижение отдельных, но взаимосвязанных основных целей. Указанные основные цели достигаются путем реализации множества отдельных нижестоящих целей, функций, процессов и действий.

Основными целями являются:

- *ведение упорядоченной, этической, экономической, эффективной и результативной деятельности*

Деятельность организации должна быть упорядоченной, этической, экономической, эффективной и результативной. Она должна соответствовать целям организации.

«Упорядоченная» означает – хорошо организованная, методичная.

«Этичная» относится к моральным принципам. Важность этического поведения, предотвращения и выявления мошенничества и коррупции в государственном секторе, начиная с девяностых годов двадцатого века, приобретает все большее значение.

Общество ожидает от государственных служащих честной работы на его интересы, а также надлежащего управления общественными ресурсами. К гражданам необходимо относиться непредвзято, основываясь на принципах законности и справедливости. Таким образом, государственная этика является необходимым условием и фундаментом доверия со стороны общества, и ключевым фактором добросовестной деятельности органов государственной власти.

«Экономичная» означает – без растрат и расточительства. То есть получение ресурсов надлежащего количества и качества с их доставкой в нужное время и место по максимально низкой цене.

«Результативная» относится к оценке использованных ресурсов и результатов деятельности, направленных на достижение целей. Означает минимальное количество использованных ресурсов для получения запланированного количества и качества результатов деятельности, либо максимальное количество результатов деятельности с использованием ресурсов заданного количества и качества.

«Эффективная» относится к достижению целей или уровню соответствия фактических результатов деятельности целям или запланированным результатам деятельности.

- *исполнение обязательств по подотчетности*

Подотчетность – это процесс, в ходе которого органы государственной или муниципальной власти, а также их сотрудники несут ответственность за свои решения и действия, в том числе, при распоряжении бюджетными средствами и по всем вопросам эффективности деятельности.

Подотчетность осуществляется путем разработки, поддержания и предоставления надежной и актуальной финансовой и нефинансовой информации, а также – посредством добросовестного раскрытия указанной информации в своевременной отчетности как внутренним, так и внешним заинтересованным лицам.

Нефинансовая информация может относиться к экономичности, эффективности и результативности принципов и деятельности организации (информация о результатах), а также – к внутреннему контролю, и его эффективности.

- *соблюдение законодательства и инструкций*

Организации обязаны соблюдать значительное количество законов и инструкций. В отношении государственных организаций законы и инструкции предусматривают получение и расходование государственных финансов, а также – порядок их деятельности. В качестве примеров возможно привести Закон о бюджете, международные соглашения, законы о надлежащем администрировании, законодательство и стандарты бухгалтерского учета, законодательство о защите окружающей среды и гражданских правах, законодательство о налоге на прибыль, а также законы о противодействии мошенничеству и коррупции.

- защита ресурсов от утраты, ненадлежащего использования, и от повреждения ввиду потерь, злоупотребления, ненадлежащего управления, ошибок, мошенничества и нарушений.

При том, что четвертая основная цель может рассматриваться как подвид первой (упорядоченная, этичная, экономичная, эффективная и результативная деятельность), необходимо подчеркнуть значимость безопасного хранения ресурсов в государственном секторе. Причиной тому является тот факт, что ресурсы в публичном секторе обычно представляют собой воплощение государственных финансов, и их использование в общественных интересах обычно требует особого внимания. Кроме того, бюджетная отчетность на основании кассового метода, все еще широко распространенная в государственном секторе, при приобретении, эксплуатации и утилизации ресурсов достаточных гарантий не обеспечивает. В результате организации в государственном секторе не всегда располагают актуальной учетной информацией по всем своим активам, что делает их более уязвимыми. Таким образом, средства контроля необходимо встраивать в каждый вид деятельности, связанный с управлением ресурсами организации, от приобретения до утилизации.

Другие ресурсы, такие, как информация, первичные документы и документы бухгалтерского учета, являются ключевыми для достижения прозрачности и подотчетности государственной деятельности, названные ресурсы следует сохранять. Однако в их отношении также существует риск кражи, ненадлежащей эксплуатации или уничтожения.

Охрана некоторых ресурсов и документов стала еще более важной с возникновением компьютерных систем. Важная информация, хранящаяся на компьютерных носителях, в отсутствие мер по ее защите может быть либо уничтожена, либо скопирована, распространена, ненадлежащим образом использована.

1.2 Ограничения эффективности внутреннего контроля⁷

Средства внутреннего контроля сами по себе обеспечить достижение вышеуказанных основных целей не способны.

Эффективная система внутреннего контроля, независимо от того, насколько хорошо она разработана и эксплуатируется, способна обеспечить руководству лишь разумный (а не абсолютный) уровень гарантий достижения целей организации, либо ее выживания. Система способна предоставить управленческую информацию о продвижении организации к своим целям, либо об отсутствии такого продвижения. При этом, средства внутреннего контроля не в состоянии сделать из плохого управленца – хорошего. Кроме того, изменения в политике государства, программах, демографической или экономической ситуации обычно находятся за пределами контроля руководства организации, и могут потребовать от руководства изменения средств контроля, либо коррекции уровня приемлемого риска.

Эффективная система внутреннего контроля сокращает вероятность недостижения целей. При этом всегда будет существовать риск слабого планирования системы, либо риск того, что система не будет работать согласно плану.

Поскольку средства внутреннего контроля зависят от *человеческого фактора*, они подвержены недостаткам при планировании, ошибкам в оценках или интерпретации, недопониманию, халатности, усталости, отвлечению, сговору, злоупотреблению или незаконным действиям руководства.

Еще один ограничивающий фактор заключается в том, что план системы внутреннего контроля *ограничен наличием ресурсов*. Вследствие чего, преимущества средств контроля необходимо рассматривать по отношению к затратам на них. Поддержание такой системы внутреннего контроля, которая исключала бы риск потерь, является нереалистичной задачей, и, скорее всего, затраты на такую систему превысили бы уровень, оправданный получаемой от этого пользой. Для того, чтобы определить реальную необходимость внедрения конкретного средства контроля, следует принять во внимание вероятность возникновения фактора риска, его потенциальное воздействие на организацию, а также – затраты на внедрение нового средства контроля.

Организационные изменения и отношение руководства имеют существенное влияние на эффективность внутреннего контроля, а также на занятый в системе контроля персонал. Таким образом, руководству необходимо постоянно проверять и корректировать средства контроля, сообщать об изменениях персоналу, и показывать пример личного исполнения требований системы контроля.

⁷ Ограничения эффективности внутреннего контроля следует выделить особо, во избежание преувеличенных ожиданий ввиду непонимания области его эффективного применения.

2. Элементы внутреннего контроля

Средства внутреннего контроля состоят из пяти взаимосвязанных элементов:

- среда осуществления контроля
- оценка рисков
- деятельность по осуществлению контроля
- информация и связь
- наблюдение и мониторинг

Средства внутреннего контроля предназначены для обеспечения надлежащего уровня гарантии достижения основных целей организации. Таким образом, четкие цели являются необходимым условием эффективного процесса внутреннего контроля.

Среда осуществления контроля является основанием для всей системы внутреннего контроля. Она обеспечивает дисциплину, структуру, а также – общий климат, влияющие на общий уровень внутреннего контроля. Среда оказывает всеобъемлющее влияние на формирование стратегии и целей, а также – структуризацию средств контроля.

После формирования четких целей и установления среды, необходимой для осуществления эффективного контроля, основу для разработки адекватных ответных действий на факторы риска составляет *оценка рисков*, с которыми сталкивается организация в ходе выполнения своих задач и достижения целей.

Основной стратегией сокращения рисков является осуществление *деятельности по внутреннему контролю*. Контрольная деятельность может быть направлена на предупреждение и/или выявление рисков. В дополнение к деятельности по внутреннему контролю, для достижения поставленных целей необходимо предпринимать корректирующие действия. Контрольная деятельность и корректирующие действия должны быть экономически эффективными. Их стоимость не должна превышать получаемую от них пользу (рентабельность).

Эффективная *информация и связь* являются жизненно важными для осуществления и контроля организацией своей деятельности. Руководству организации требуется доступ к актуальной, полной, надежной, точной и своевременной связи, для реагирования как на внутренние, так и на внешние события. Информация необходима повсеместно во всей структуре организации для достижения ее целей.

Наконец, поскольку внутренний контроль – это динамический процесс, который необходимо постоянно адаптировать к рискам и изменениям, с которыми сталкивается организация, *мониторинг* внутренней системы контроля необходимо для того, чтобы помочь обеспечить постоянное соответствие средств внутреннего контроля изменившимся целям, общей ситуации, доступным ресурсам, и возникающим рискам.

Указанные элементы определяют рекомендуемый подход государства к внутреннему контролю, а также – описывают базовые показатели в качестве эталона для сравнения уровня внутреннего контроля в конкретной организации. Вышеназванные элементы применяются ко всем аспектам деятельности организации.

Настоящие рекомендации формируют общую структуру системы контроля. В ходе их внедрения руководство отвечает за разработку конкретных принципов, алгоритмов и методов, соответствующих деятельности конкретной организации, а также – за обеспечение встраивания средств контроля в указанную деятельность в качестве ее составной части.

Отношение целей и элементов

Существует прямая связь между основными целями, которые стремится достичь организация, и элементами внутреннего контроля, которые являются условием, необходимым для достижения основных целей. Их отношения возможно изобразить в форме трехмерной кубической матрицы.

Четыре основных цели – подотчетность, исполнение (законов и инструкций), (упорядоченная, этичная, экономичная, эффективная и результативная) деятельность, а также – сохранение ресурсов – представляются вертикальными столбцами, пять элементов представляются горизонтальными строками, а организация или структура, ее подразделения представляются третьим измерением матрицы.

Каждая строка элемента контроля «проходит насквозь» и применяется ко всем четырем основным целям. Например, финансовая и нефинансовая информация от внутренних и внешних источников, которая относится к элементу информации и связи, необходима для управления деятельностью и выполнения обязанностей по подотчетности, а также – для соблюдения применимого законодательства.

подотчетность – исполнение – деятельность – сохранение ресурсов

Среда осуществления контроля

Оценка рисков

Деятельность по осуществлению контроля

Информация и связь

Мониторинг

Организация – Структура – Подразделение

Аналогичным образом, если рассматривать основные цели, все пять элементов относятся к каждой из целей. Рассматривая одну из целей, например, эффективность и

результативность деятельности, становится очевидно, что для ее достижения необходимо и важно применение всех пяти элементов.

Внутренний контроль важен не только для всей организации в целом, но и для каждого отдельного подразделения. Данная связь отражается в третьем измерении схемы, которое представляет все организации, структуры и подразделения. Таким же образом возможно рассмотреть любую ячейку матрицы.

При том, что система внутреннего контроля применима ко всем организациям, конкретные формы ее применения руководством значительно отличаются в зависимости от целого ряда особенностей конкретной организации. В числе таких особенностей возможно назвать организационную структуру, характер рисков, общую ситуацию, в которой действует организация, ее размер, сложность, виды деятельности, а также – степень регламентации действующими нормами. Рассматривая специфическое положение конкретной организации, руководству необходимо принимать решения и выбирать формы внедрения элементов системы внутреннего контроля, учитывая сложность применяемых в организации процессов и методик.

Далее в настоящем документе дается краткое описание каждого из элементов, с дополнительными пояснениями.

2.1. Среда осуществления контроля

подотчетность – исполнение – деятельность – сохранение ресурсов

Среда осуществления контроля

Оценка рисков

Деятельность по осуществлению контроля

Информация и связь

Мониторинг

Организация – Структура – Подразделение

Среда, в которой осуществляется контроль, задает тональность работы организации, влияет на понимание контроля ее сотрудниками. Она является основанием для всех прочих элементов внутреннего контроля, обеспечивает дисциплину и структуру.

Элементами среды осуществления контроля являются:

- (1) личная и профессиональная добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников, включая постоянное и повсеместное в рамках организации лояльное отношение к внутреннему контролю;
- (2) стремление к повышению уровня компетентности;
- (3) «отношение руководства» (т.е. мировоззрение и стиль работы руководства);
- (4) организационная структура;
- (5) принципы и методы работы с персоналом.

Личная и профессиональная добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников

Личная и профессиональная добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников определяют их предпочтения и оценочные суждения, которые выражаются в привычках поведения. Им необходимо постоянно и повсеместно (в рамках организации) проявлять лояльность к внутреннему контролю.

Каждый индивидуум, участвующий в работе организации – включая руководство и сотрудников – должен поддерживать и проявлять личную и профессиональную добросовестность и приверженность этическим ценностям, а также – постоянно соблюдать соответствующие кодексы поведения. Например, в вышеуказанные требования может включаться необходимость сообщать о личной финансовой заинтересованности, о занимаемых вне организации должностях, о подарках (например, со стороны выборных должностных лиц, и высокопоставленных госслужащих), а также – о конфликтах интересов.

Кроме того, государственные организации обязаны поддерживать и проявлять добросовестность и приверженность этическим ценностям, они должны открыто демонстрировать их общественности в рамках своих целей и основных ценностей. А также, их деятельность должна быть этической, упорядоченной, экономичной, эффективной и результативной. Они должны соответствовать своим целям.

Стремление к повышению уровня компетентности

Стремление к повышению уровня компетентности включает в себя уровень знаний и умений, необходимый для участия в обеспечении упорядоченной, этической, экономичной, эффективной и результативной деятельности, а также – для надлежащего понимания индивидуальной ответственности в отношении внутреннего контроля.

Руководители и сотрудники обязаны поддерживать уровень компетентности, который позволяет им понимать важность разработки, внедрения и поддержания надлежащей системы внутреннего контроля, а также – для выполнения их обязанностей, для достижения общих целей внутреннего контроля, а также – целей организации. Каждый сотрудник организации участвует во внутреннем контроле, исполняя свои индивидуальные обязанности.

Таким образом, руководители и сотрудники обязаны поддерживать и проявлять уровень компетентности, необходимый для оценки рисков и участия в обеспечении эффективной и результативной деятельности, а также – для понимания внутреннего контроля, достаточного для эффективного исполнения ими своих обязанностей.

К примеру, обучение способно увеличить понимание государственными служащими задач внутреннего контроля, в частности - задачи этической деятельности, содействует им в понимании целей внутреннего контроля, и развивает навыки, необходимые для решения этических вопросов.

Отношение руководства

«Отношение руководства» (т.е. мировоззрение и стиль работы руководства) отражает:

- постоянную лояльную позицию в отношении ко внутреннему контролю, независимости, конкуренции, и к руководству на собственном примере;
- установленный руководством кодекс поведения, а также оценка эффективности, и заключения экспертов, поддерживающие задачи внутреннего контроля, в частности, этичность деятельности.

Отношение, принятое высшим руководством, отражается на всех аспектах его деятельности. Стремление, участие и поддержка высших должностных лиц государства и законодателей в формировании «отношения наверху» порождают позитивное отношение,

и крайне важны для поддержания лояльного и позитивного отношения ко внутреннему контролю в организации.

Если высшее руководство считает внутренний контроль важным, другие сотрудники организации будут это ощущать, и отвечать добросовестным поддержанием установленных средств контроля. Например, создание подразделения внутреннего аудита в качестве элемента системы внутреннего контроля является со стороны руководства четким сигналом о важности внутреннего контроля.

С другой стороны, если сотрудники организации чувствуют, что для высшего руководства внутренний контроль важным вопросом не является, и поддерживается скорее на словах, чем на деле, то практически с полной уверенностью возможно утверждать, что задачи внутреннего контроля организации эффективно реализованы не будут.

Следовательно, демонстрация этического поведения, настойчивость в требовании его соблюдения со стороны руководства имеет важнейшее значение для задач внутреннего контроля, в особенности – для «этической деятельности». В ходе своей работы руководство должно своими действиями подавать положительный пример, демонстрировать не просто приемлемое или целесообразное, а образцово правильное поведение. В частности, принципы, алгоритмы и методы руководства должны подавать пример упорядоченного, этического, экономичного, эффективного и результативного поведения.

При этом, добросовестность руководства и сотрудников подвергается влиянию многих факторов. В связи с этим, сотрудникам необходимо периодически напоминать об их обязанностях в рамках утвержденного руководством рабочего кодекса поведения. Также имеют значение консультирование, и оценка результатов работы сотрудников. Общие оценки результативности работы следует давать на основании многих важных факторов, включая участие сотрудников в реализации системы внутреннего контроля.

Организационная структура

Организационная структура организации предусматривает:

- возложение полномочий и ответственности;
- возложение прав и обязанностей по отчетности;
- установление соответствующих каналов отчетности.

Организационная структура определяет ключевые вопросы полномочий и ответственности организации. Вопросы прав и обязанностей по отчетности относятся к тому, каким образом полномочия и ответственность распределяются в пределах организации. Права и обязанности невозможны без определенной формы отчетности. Таким образом, необходимо установить соответствующие каналы для передачи отчетности. Для особых обстоятельств в дополнение к обычным должны существовать резервные каналы отчетности – например, для ситуаций, когда в нарушениях принимает участие руководство.

Организационная структура может включать в себя подразделение внутреннего аудита, которое должно обладать независимостью от руководства, и отчетываться напрямую высшему уровню власти в организации.

Организационная структура дополнительно рассматривается в главе 3, в рамках вопроса о задачах и обязанностях.

Принципы и методы кадровой работы

Принципы и методы кадровой работы включают в себя найм и комплектование штатов, профориентацию, тренинги и обучение (с отрывом и без отрыва от производства), аттестации и консультирование, продвижение по службе и выплаты бонусов, а также меры по реабилитации.

Важным фактором внутреннего контроля являются кадры. Для осуществления эффективного контроля необходимы компетентные, заслуживающие доверия сотрудники. Соответственно, методы найма, обучения, тестирования, поощрения и продвижения по службе являются важным элементом среды осуществления внутреннего контроля. Таким образом, решения по найму и комплектованию штатов должны учитывать необходимость предъявления к сотрудникам требования о добросовестности, уровне образования и опыте, достаточным для выполнения ими порученной работы, а также – условие об обеспечении необходимого обучения как с отрывом, так и без отрыва от производства, в том числе – по вопросам этики. Руководители и сотрудники, обладающие надлежащим пониманием внутреннего контроля, и готовые принять на себя ответственность, являются важнейшим фактором эффективного внутреннего контроля.

Управление кадрами играет существенную роль в развитии этической рабочей обстановки, путем повышения профессионализма, и внедрения в повседневной деятельности принципа прозрачности. Вышеуказанное находит свое отражение в ходе приема на работу, оценки результатов работы, и в процессе продвижения по службе, поскольку все названные процессы должны основываться на оценке деловых качеств сотрудников. Обеспечение открытости процесса выбора путем опубликования правил приема, а также – вакансий, содействует реализации принципа этического управления кадрами.

Примеры

Системные примеры по каждой из целей и задач, а также – по элементам внутреннего контроля, приводятся в приложениях к настоящему документу.

2.2 Оценка рисков

подотчетность – исполнение – деятельность – сохранение ресурсов

Среда осуществления контроля

Оценка рисков

Деятельность по осуществлению контроля

Информация и связь

Мониторинг

Организация – Структура – Подразделение

Оценка рисков – это процесс выявления и анализа рисков, связанных с достижением целей лица, и определение надлежащих ответных мер.

В оценку рисков включается:

(1) определение риска:

- связан с целями организации;
- универсальный;
- включает риски, связанные со внешними и внутренними факторами, как на уровне организации, так и на уровне деятельности;

(2) оценка риска:

- оценка значимости риска;
- оценка вероятности возникновения риска;

(3) оценка готовности организации к принятию риска;

(4) разработка действий по реагированию на риски:

- следует рассматривать четыре вида реакции на риск: перенос, допуск, ответные действия, ликвидация; из названных четырех для данных рекомендаций наиболее важны ответные действия, поскольку эффективный внутренний контроль является мощным механизмом для реагирования на риски;
- соответствующие средства контроля могут быть либо выявляющими, либо – предотвращающими.

Поскольку государственная, экономическая, промышленная, нормативная и оперативная ситуация постоянно меняется, оценка рисков должна являться процессом постоянно идущим и непрерывным. Он включает в себя выявление и анализ изменившихся условий, возможностей и рисков (цикл оценки рисков), а также – изменение системы внутреннего контроля в ответ на изменившиеся риски.

Как подчеркивается в вышеуказанном определении, система внутреннего контроля в состоянии обеспечить обоснованный уровень гарантии достижения целей организации.

Оценка рисков как элемент внутреннего контроля играет ключевую роль в выборе действий по контролю, которые необходимо предпринять. Она является процессом выявления и анализа соответствующих рисков для достижения целей организации, и определения надлежащих ответных действий.

Соответственно, формирование целей является необходимым условием оценки рисков. Цели должны быть определены до того, как руководство будет иметь возможность выявить риски для их достижения, и предпринять действия, необходимые для сокращения указанных рисков. Таким образом, необходимо, чтобы в рамках организации постоянно шел процесс оценки и реагирования на последствия рисков наиболее рентабельным образом, при этом заниматься выявлением и оценкой потенциальных рисков должны обладающие необходимыми навыками специальные сотрудники. Деятельность по внутреннему контролю является ответом на риски, поскольку она предназначена для сокращения неопределенности выявленных последствий.

Государственным организациям необходимо контролировать риски, которые в состоянии повлиять на процесс оказания услуг, а также – на достижение желаемых результатов.

Выявление рисков

Стратегический подход к оценке рисков зависит от выявления рисков в отношении основных целей организации. Риски, относящиеся к указанным целям, рассматриваются, оцениваются, и, в результате, формируется небольшой список основных рисков.

Выявление основных рисков важно не только для установления основных областей, в которые следует направить ресурсы по оценке рисков, но также и для распределения ответственности за управление указанными рисками.

Результативность деятельности организации может оказаться под угрозой по причине внутренних или внешних факторов, как на уровне самой организации, так и на уровне ее деятельности. При оценке рисков следует рассматривать все возможные риски (включая риск мошенничества и коррупции). Таким образом, важно проводить всестороннее выявление рисков. Его необходимо вести постоянно, непрерывно, и часто – в неразрывной связи с процессом планирования. Зачастую полезно рассматривать риски «с чистого листа», не ограничиваясь результатами предшествующей проверки. Такой подход включает в себя выявление изменений в профиле риска⁸ организации, возникающих в результате изменений в экономической и законодательной сферах, внутренних или внешних обстоятельствах деятельности, а также из появления новых или измененных целей.

⁸ Обзор матрицы основных опасностей, с которыми сталкивается организация или структурное подразделение, которая включает в себя степень тяжести последствий (т.е. серьезные, средние, малозначительные), а также – вероятность либо возможность возникновения события.

Для выявления рисков необходимо применять соответствующие инструменты. Два наиболее широко используемых инструмента – это проведение изучения рисков, и самооценка рисков⁹.

Оценка рисков

Для принятия решения о том, каким образом реагировать на риски, необходимо не только в принципе выявить факт наличия определенной категории рисков, но также установить их значимость, и вероятность возникновения соответствующего события. Методика анализа рисков может изменяться, в основном по причине того, что многие риски достаточно сложно измерить (например, репутационные риски), тогда как иные риски возможно оценить в числовом выражении (в особенности – финансовые риски). В отношении первой категории единственно возможным является весьма субъективный подход. В таком случае оценка рисков становится больше искусством, чем наукой. При этом, применение систематических критериев оценки рисков сокращает субъективную составляющую процесса, поскольку формирует структуру, в рамках которой становится возможным принимать более унифицированные решения.

Одна из ключевых задач оценки рисков заключается в информировании руководства о тех сферах возникновения возможных рисков, по которым необходимо принимать меры, а также – об их относительной приоритетности. Соответственно, обычно существует необходимость разработки некоей структуры для распределения всех рисков по категориям, например, серьезные, средние и малозначительные. Обычно лучше свести количество категорий к минимуму, поскольку чрезмерная детализация способна привести к необоснованному разделению рисков по уровням, тогда как реально отчетливо это сделать невозможно.

Посредством такой оценки риски возможно рассортировать, расставить управленческие приоритеты, и представить такую информацию руководству для принятия решений по требующим реагирования рискам (например, рискам с потенциальными серьезными последствиями, либо рискам с высокой вероятностью возникновения).

Оценка готовности организации к принятию риска

При рассмотрении вопроса реагирования на риски важным является выявление готовности организации к принятию риска. Готовность к принятию риска – это объем

⁹ *Проведение изучения рисков*

Представляет собой иерархически организованную процедуру. Формируется группа, которая рассматривает все действия и всю деятельность организации, которые связаны с ее целями, а также – выявляет связанные с ними риски. Группа проводит ряд интервью с основными сотрудниками всех уровней организации, и составляет профиль рисков для всего спектра деятельности, тем самым выявляются сферы действия общих принципов, виды деятельности и функции, которые могут являться особо уязвимыми перед опасностями (включая риск мошенничества или коррупции).

риска, которому организация готова подвергнуться до того, как она посчитает необходимым предпринять соответствующие меры. Решения о реагировании на риски необходимо принимать с учетом выявления объема риска, которому организация готова подвергнуться.

Для того, чтобы определить готовность организации к принятию риска, необходимо оценить и собственный, и остаточный риски. Собственный риск – это риск для организации в случае, если руководство не предпримет никаких действий для изменения вероятности его возникновения или последствий. Остаточный – это риск, который остается после реакции руководства на риск.

Готовность организации к принятию риска изменяется в зависимости от ожидаемой значимости рисков. Например, приемлемый уровень финансовых потерь может изменяться в зависимости от целого ряда факторов, в том числе – от суммы соответствующего бюджета, источника потери, либо от иных сопутствующих рисков, например, негативного общественного мнения. Выявление готовности к принятию риска – субъективный вопрос, тем не менее, он представляет собой важную стадию процесса формулирования общей стратегии управления рисками.

Разработка действий по реагированию на риски

Результатом вышеизложенных действий является составленный для организации профиль рисков. После составления профиля рисков, организация приступает к определению надлежащей реакции на выявленные риски.

Варианты реагирования на риски возможно разделить на четыре категории. В ряде случаев, риски могут быть *перенесены, допущены или ликвидированы*. Тем не менее, в большинстве случаев на риски необходимо *реагировать*, и организации потребуется ввести и поддерживать эффективную систему внутреннего контроля в целях поддержания рисков на приемлемом уровне.

Задачей реагирования на риски является не обязательно устранение риска, а, скорее, его локализация и контроль. Алгоритмы, принимаемые организацией для реагирования на риски, называются действиями внутреннего контроля. Оценка рисков должна играть ключевую роль в выборе необходимых действий внутреннего контроля. Кроме того, следует подчеркнуть, что все риски полностью устранить невозможно, система внутреннего контроля в состоянии лишь обеспечить надлежащую гарантию достижения целей организации. При этом у организаций, которые активно выявляют риски и ими управляют, выше вероятность быть более готовыми оперативно отреагировать на отрицательный вариант развития ситуации, а также – отреагировать на изменения в целом.

При планировании системы внутреннего контроля важно, чтобы предусмотренные средства контроля являлись пропорциональными рискам. Не считая вариантов максимально нежелательного развития событий, обычно достаточно предусмотреть

уровень контроля, который обеспечивает достаточную гарантию того, что потери не выйдут за пределы уровня риска, на который готова пойти организация. Каждое средство контроля обладает стоимостью, и деятельность по контролю должна являться рентабельной по отношению к тому риску, который она сокращает.

Поскольку государственная, экономическая, промышленная, нормативная и оперативная ситуация постоянно меняется, среда возникновения рисков любой организации также постоянно изменяется, то приоритеты целей и соответствующая значимость рисков, аналогично, подвержены изменениям. Основой оценки рисков является постоянно идущий и непрерывный процесс выявления изменившихся условий (цикл оценки рисков), и, в случае необходимости, принятие соответствующих мер. Профили рисков и соответствующие средства контроля необходимо регулярно пересматривать и переоценивать, чтобы иметь гарантию адекватности профилей рисков, гарантию надлежащего целеполагания и пропорциональности реагирования на риски, а также гарантию того, что средства контроля, направленные на сокращение рисков, остаются эффективными по мере изменения рисков с течением времени.

Примеры

По каждой из целей и по каждому из элементов внутреннего контроля читателю предлагается ознакомиться с примерами в приложениях к настоящему документу.

2.3 Деятельность по осуществлению контроля

подотчетность – исполнение – деятельность – сохранение ресурсов

Среда осуществления контроля

Оценка рисков

Деятельность по осуществлению контроля

Информация и связь

Мониторинг

Организация – Структура – Подразделение

Деятельность по осуществлению контроля (средства контроля) – это принципы и алгоритмы, установленные для сокращения рисков и достижения поставленных целей.

Чтобы быть эффективными, средства контроля должны быть надлежащими, постоянно применяться согласно плану на протяжении периода времени, являться рентабельными, всеобъемлющими, обоснованными, и непосредственно связанными с целями контроля.

Деятельность по осуществлению контроля ведется в организации повсеместно, на всех уровнях, и в рамках всех ее функций. Она включает в себя ряд действий по выявлению и предупреждению рисков, в том числе, например, следующих:

- (1) процедуры согласования и одобрения;
- (2) разделение обязанностей (согласование, обработка, фиксация, проверка);
- (3) контроль за доступом к ресурсам и учетной информации;
- (4) контрольные проверки;
- (5) сверки;
- (6) проверки результативности деятельности;
- (7) проверки операций, процессов и деятельности;
- (8) контроль (назначение, проверка и одобрение, руководство и обучение).

Организациям следует стремиться к адекватному балансу между деятельностью по выявлению рисков, и деятельностью по их предотвращению.

Действия по коррекции являются необходимым дополнением к деятельности по контролю, для достижения целей.

Деятельность по осуществлению контроля – это принципы и алгоритмы, установленные и выполняемые в качестве реагирования на риски, а также – для достижения целей организации.

Для того, чтобы являться эффективной, деятельность по осуществлению контроля должна быть:

- соответствующей (то есть, применение правильного средства контроля в правильном месте, соразмерно степени риска);
- последовательно осуществляться в соответствии с планом в течение определенного периода времени (то есть – тщательно исполняться всеми участвующими сотрудниками, не избегаться в отсутствие основных сотрудников или при высокой нагрузке);
- являться рентабельной (то есть стоимость внедрения средств контроля не должно превышать получаемых благ);
- являться всеобъемлющей, обоснованной, и находиться в прямой связи с целями контроля.

Деятельность по осуществлению контроля включает ряд разнообразных принципов и алгоритмов, в частности:

1. Процедуры согласования и одобрения

Согласование и исполнение транзакций и действий выполняются только лицами, действующими в рамках своих полномочий. Согласование является основным средством обеспечения того, что руководством инициируются только надлежащие транзакции и действия. Процедуры согласования, которые должны иметь документальное выражение, а также - передаваться руководителям и сотрудникам в четкой форме, должны включать конкретные сроки и условия, в соответствии с которыми должны даваться согласования. Соблюдение условий согласования означает, что сотрудники действуют в соответствии с указаниями, и в пределах ограничений, установленных руководством либо законодательством.

2. Разделение обязанностей (согласование, обработка, фиксация, проверка)

В целях сокращения риска ошибки, растраты, либо неправомерных действий, а также – риски не выявления указанных проблем, не следует поручать контроль над всеми ключевыми этапами транзакции или действия. Вместо этого обязанности и ответственность следует систематично распределить среди ряда лиц, в целях обеспечения проведения эффективных проверок и сбалансированности ответственности. Основные обязанности включают в себя выдачу согласований, учет транзакций, обработку, проверку или аудит транзакций. При этом, стовор способен сократить или полностью разрушить эффективность деятельности по внутреннему контролю. В небольшой организации может работать слишком мало сотрудников для того, чтобы в полной мере реализовать указанную форму контроля. В таких случаях руководство должно понимать существующие риски, и компенсировать вышеуказанный фактор другими средствами контроля. Ротация сотрудников способна гарантировать, что одно лицо не станет заниматься всеми основными вопросами транзакций или действий в течение чрезмерно длительного периода времени. Кроме того, поощрение или требование выхода в ежегодный отпуск способно содействовать сокращению риска путем организации временной ротации обязанностей.

3. Контроль за доступом к ресурсам и учетной информации

Доступ к ресурсам и учетной информации ограничивается уполномоченными лицами, которые отчитываются за хранение и/или использование ресурсов. Подотчетность за хранение выражается в форме квитанций, описей либо иных учетных документов, фиксирующих передачу на хранение, а также – переход обязанностей по хранению. Ограничение доступа к ресурсам сокращает риск их неразрешенного использования или утраты, а также содействует исполнению указаний руководства. Степень ограничения зависит от уязвимости ресурсов, а также от ожидаемого риска утраты либо ненадлежащего использования, и подлежит периодической переоценке. При определении уязвимости активов следует учитывать их стоимость, возможность их перемещения, и возможность их замены.

4.Контрольные проверки

Транзакции и значимые действия проверяются до и после обработки, т.е. при доставке имущества количественные показатели фактически поставленного имущества сверяются с тем, что было заказано. Затем количество товара по инвойсу сверяется с количеством полученного товара. Проверяется опись товаров, а также проводится инвентаризация.

5.Сверки

Учетные записи регулярно сверяются с соответствующими документами, например, данные бухгалтерского учета по банковским счетам сверяются с соответствующими банковскими выписками.

6. Проверки результативности деятельности

Результаты деятельности регулярно сверяются с набором стандартов, оценивается эффективность и результативность. Если проверка результативности показывает, что фактические результаты не соответствуют установленным целям или стандартам, возникает необходимость пересмотреть направленные на достижение целей фактически действующие производственные процессы и деятельность, и определить наличие необходимости внесения изменений.

7. Проверки операций, процессов и деятельности

Операции, процессы и деятельность следует периодически проверять в целях обеспечения их соответствия действующим нормам, принципам, алгоритмам и иным требованиям. Такого рода проверку фактического состояния деятельности организации следует отличать от мониторинга в рамках внутреннего контроля, который отдельно рассматривается в разделе 2.5.

8. Контроль (назначение, проверка и одобрение, руководство и обучение).

Компетентный контроль и надзор содействуют обеспечению достижения целей внутреннего контроля. Назначение, проверка и одобрение работы сотрудника решают следующие задачи:

- четко формулируются обязанности, ответственность и подотчетность каждого сотрудника;
- систематически проверяется работу каждого сотрудника в необходимом объеме;

- утверждается ход работы на ключевых этапах, что обеспечивает ее исполнение согласно плану.

Передача функций контролирующего лица не должна сокращать его подотчетность по указанным обязанностям и сферам ответственности. Контролирующие руководители также занимаются обеспечением своих сотрудников необходимым уровнем руководящих указаний и обучения, в целях обеспечения минимизации ошибок, растрат и незаконных действий, а также – правильного понимания и исполнения указаний руководства.

Приведенный выше перечень не является исчерпывающим, тем не менее, в нем перечисляются наиболее широко распространенные виды контролирующей деятельности, связанные с предупреждением и выявлением рисков. Деятельность, указанная в пп. 1-3, направлена на предупреждение, в пп. 4-6 – в большей степени направлена на выявление, в пп. 7-8 – направлена и на предупреждение, и на выявление рисков. Организациям следует добиваться надлежащего баланса между контрольной деятельностью, направленной на предупреждение, и на выявление рисков, таким образом, зачастую для компенсации определенных недостатков отдельных средств контроля применяется комплекс таких средств.

После внедрения средства контроля, важно получить гарантию его эффективности. Возможно, потребуются последующие действия по коррекции и необходимому дополнению средств контроля. Кроме того, необходимо уточнить, что средства контроля являются лишь элементом общей системы внутреннего контроля. Их следует интегрировать с четырьмя другими элементами внутреннего контроля.

Примеры

Системные примеры по каждой из целей и задач, а также – по элементам внутреннего контроля, приводятся в приложениях к настоящему документу.

2.3.1 Применение средств информационно-технологического контроля

Информационные системы осуществляют специфические виды контрольной деятельности. Таким образом, средства информационно-технологического контроля разделяются на две группы:

(1) Средства общего контроля

Средства общего контроля – структура, принципы и алгоритмы, которые применяются ко всем или к значительной части информационных систем организации, и содействуют обеспечению их надлежащего функционирования. Они создают среду, в которой работают прикладные системы и средства контроля.

Основными категориями общего контроля являются (1) планирование и управление в отношении охватывающих всю организацию программ безопасности, (2) контроль доступа, (3) контроль разработки, сопровождения и изменения прикладного программного обеспечения, (4) контроль системного программного обеспечения, (5) разделение обязанностей, а также (6) непрерывность работы.

(2) Контроль приложений

Контроль приложений – это структура, принципы и алгоритмы, применяемые к отдельным прикладным системам и предназначенные для контроля обработки данных в рамках определенного программного обеспечения. Данные средства контроля обычно предназначены для предотвращения, выявления и исправления ошибок и отклонений от нормы по мере прохождения данных в информационных системах.

Общий контроль, и контроль приложений – взаимосвязаны, и взаимно необходимы для обеспечения полной и точной обработки информации. Ввиду интенсивного прогресса в области информационных технологий, соответствующие средства контроля для поддержания своей эффективности должны постоянно совершенствоваться.

По мере развития информационных технологий, организации в своей деятельности, обработке, хранении и передаче ключевой информации становятся все более зависимыми от компьютеризированных информационных систем. В результате надежность и безопасность компьютерной информации, а также – обрабатывающих, хранящих и передающих ее систем, становится важной задачей и руководства, и аудиторов организаций. Действительно, в информационных системах применяются специальные средства контроля, однако, информационные технологии не являются отдельным вопросом контроля. Они представляют собой составную часть большинства средств контроля.

Организации необходимо оценить ряд рисков, порождаемых применением автоматизированных систем для обработки информации. Указанные риски, помимо прочего, происходят из единообразной обработки транзакций; автоматического запуска транзакций информационными системами; потенциального увеличения не выявленных ошибок; наличия, полноты и объема фиксации событий; характера применяемого аппаратного и программного обеспечения; а также – фиксации необычных или

нестандартных транзакций. Например, свойственный единообразной обработке транзакций риск состоит в том, что любая проистекающая из проблем с компьютерными программами ошибка будет в аналогичных транзакциях возникать постоянно. Эффективные средства контроля информационных технологий способны обеспечить управление рисками с надлежащей степенью гарантии того, что обработанная системами информация будет соответствовать поставленным целям контроля, таким, как обеспечение полноты, своевременности и достоверности информации, а также – сохранение ее целостности.

Средства информационно-технологического контроля состоят из двух обширных групп: средств общего контроля, и средств контроля приложений.

Средства общего контроля

Средства общего контроля представляют собой структуру, принципы и алгоритмы, которые применяются ко всем информационным системам организации, или к значительной их части – например, центральной ЭВМ, мини-ЭВМ, сети, средам конечных пользователей – в целях обеспечения их надлежащего функционирования. Они создают среду, в которой работают прикладные системы, и средства контроля.

Основные категории средств общего контроля:

- (1) *Планирование и управление общей для всей организации программы безопасности* обеспечивает структуру, а также – непрерывный цикл управления рисками, выработки принципов безопасности, распределения ответственности, и мониторинга актуальности средств информационно-технического контроля организации.
- (2) *Контроль доступа* ограничивает или выявляет факты доступа к компьютерным ресурсам (данным, программам, оборудованию и системам), тем самым осуществляется защита указанных ресурсов от несанкционированного изменения, утраты и распространения. Контроль доступа включает в себя физический и логический контроль.
- (3) *Контроль разработки, сопровождения и изменения прикладного программного обеспечения* предотвращает работу несанкционированных программ, либо внесение в существующие программы несанкционированных изменений.
- (4) *Контроль системных программ* ограничивает и отслеживает доступ к мощным программам и важным файлам, которые контролируют аппаратную часть компьютера, и обеспечивают безопасность поддерживаемых системой программ.
- (5) *Разделение обязанностей* подразумевает внедрение принципов, алгоритмов и организационной структуры, предотвращающих единоличный контроль всех ключевых аспектов связанной с компьютерами деятельности, который может повлечь совершение несанкционированных действий, либо получение несанкционированного доступа к активам или записям.
- (6) *Контроль непрерывности работы* содействует обеспечению непрерывности ведения либо оперативного возобновления критически важной деятельности, а также – защиты ключевой и важной информации в случае непредвиденных событий.

Контроль приложений

Контроль приложений – это структура, принципы и алгоритмы, которые применяются к отдельным, индивидуальным системам прикладных приложений – например, кредиторским счетам, учету товарно-материальных ценностей, ведомостям выплаты заработной платы, ссуд или займов – и предназначены для охвата обработки данных в рамках конкретного прикладного программного обеспечения.

Указанные средства контроля в целом предназначены для предотвращения, выявления и исправления ошибок и нарушений по мере прохождения данных через информационные системы.

Средства контроля приложений, и порядок прохождения данных через информационные системы возможно классифицировать по трем этапам цикла обработки:

- **получение:** данные получают допуск, преобразуются в автоматизированную форму, затем точно, полно и своевременно загружаются в приложение;
- **обработка:** данные надлежащим образом обрабатываются компьютером, файлы корректно обновляются; а также
- **вывод:** созданные приложением файлы и отчеты отражают фактически произошедшие транзакции или события, точно отражают результаты обработки, отчеты контролируются и направляются уполномоченным пользователям.

Средства контроля приложений возможно также классифицировать по типам целей контроля, к которым они относятся, в том числе - санкционированы ли транзакции и информация, и являются ли они полными, точными и достоверными. Контроль допуска связан с полномочностью транзакций, и содействует тому, чтобы транзакции отражали события, которые фактически имели место за соответствующий период времени. Контроль полноты связан с надлежащей записью и классификацией всех полномочных транзакций. Контроль точности связан с правильностью фиксации транзакций, и точностью всех соответствующих данных. Отсутствие контроля достоверности обработки и файлов данных способно обесценить все вышеуказанные средства контроля приложений, ввиду возможности прохождения неуполномоченных транзакций, а также – увеличения вероятности возникновения неполных или неточных данных.

Средства контроля приложений включают в себя программные средства контроля, такие, как автоматические редакторы, а также – ручную проверку подготовленных компьютером результатов, например – проверку отчетов по отклоненным или необычным событиям.

Средства общего контроля и контроля приложений в компьютерных системах являются взаимосвязанными

Эффективность средств общего контроля – это существенный фактор для определения эффективности контроля приложений. Если общие средства контроля приложений

недостаточно эффективны, они существенно снижают надежность средств контроля, связанных с отдельными приложениями. В отсутствие эффективных средств общего контроля, контроль приложений может оказаться неэффективным ввиду злоупотребления со стороны руководства, действий по обходу средств контроля, либо их изменения. Например, контрольное редактирование, предназначенное для предотвращения введения пользователями необоснованного количества отработанных часов (более 24 часов в день) в систему выплаты заработной платы может быть эффективным средством контроля на уровне приложения. При этом, данное средство не может быть признано надежным, если общие средства контроля разрешают несанкционированное изменение программы, в результате которого для некоторых транзакций при контрольном редактировании будет сделано исключение.

При том, что основные цели контроля не изменяются, для сохранения эффективности на фоне активного изменения информационных технологий требуется соответствующее развитие средств контроля. Такие изменения, как увеличение использования работы в сети, мощные компьютеры, возлагающие ответственность за обработку данных на конечных пользователей, электронная коммерция и Интернет, окажут влияние на характер и порядок внедрения конкретных средств контроля.

Дополнительные рекомендации по информационно-технологическим средствам контроля возможно получить в Ассоциации аудита и контроля информационных систем (ISACA), в частности, в Системе контрольных целей для информационных и сопутствующих технологий (COBIT), а также из протоколов комитета по аудиту информационных технологий ИНТОСАИ.

Примеры

Системные примеры по каждой из целей и задач, а также – по элементам внутреннего контроля, приводятся в приложениях к настоящему документу.

2.4. Информация и связь

подотчетность – исполнение – деятельность – сохранение ресурсов

Среда осуществления контроля

Оценка рисков

Деятельность по осуществлению контроля

Информация и связь

Мониторинг

Организация – Структура – Подразделение

Информация и связь необходимы для достижения любых целей внутреннего контроля.

Информация

Обязательным условием надежной и актуальной информации является оперативная запись и надлежащая классификация транзакций и событий. Значимую информацию необходимо идентифицировать, перевести в машиночитаемую форму и передать в форме и в сроки, которые позволят сотрудникам осуществить действия по внутреннему контролю, а также иные их обязанности (своевременная передача соответствующим лицам). Таким образом, сама система внутреннего контроля, а также все транзакции и значимые события должны быть полностью документированы.

Информационные системы выдают отчеты, содержащие оперативную, финансовую и нефинансовую информацию, а также – информацию о соблюдении действующих норм, каковая позволяет осуществлять и контролировать деятельность организации. Они работают с информацией, поступающей не только от самой организации, но также и с информацией о внешних событиях, деятельности и условиях, необходимой для принятия решений и составления отчетности.

На способность руководства принимать требуемые решения влияет качество информации, то есть информация должна быть адекватной, своевременной, актуальной, точной и доступной.

Информация и связь необходимы для достижения любых целей внутреннего контроля. Например, одна из целей внутреннего контроля заключается в выполнении обязательств по отчетности перед обществом. Достичь указанной цели возможно путем разработки и поддержания системы получения надежной и актуальной финансовой и нефинансовой информации, а также – ее передачи в форме справедливого ее распространения в виде своевременной отчетности. Информация в отношении результатов деятельности организации предоставит возможность оценить упорядоченность, этичность, экономичность, эффективность и результативность работы. Во многих случаях во

исполнение требований законодательства и инструкций необходимо предоставление определенной информации.

Для организации эффективного внутреннего контроля и достижения целей, информация необходима на всех уровнях организации. В связи с этим требуется обеспечить получение, перевод в машиночитаемую форму и передачу совокупности адекватной, надежной и актуальной информации в форме и в сроки, позволяющие сотрудникам осуществить действия по внутреннему контролю, а также исполнить свои иные обязанности. Предварительным условием получения надежной и актуальной информации является оперативная фиксация и надлежащая классификация транзакций и событий.

Для того, чтобы информация сохраняла актуальность и ценность для руководства в целях контроля деятельности и принятия решений, транзакции и события должны фиксироваться оперативно, по мере их возникновения. Данное требование касается всего процесса или жизненного цикла транзакции либо события, включая начало, получение санкции, все последующие стадии, а также – окончательную классификацию в итоговых учетных записях. Кроме того, указанное требование применяется к оперативному обновлению всей документации, которая должна поддерживаться в актуальном состоянии.

Надлежащая классификация транзакций и событий необходима также и для обеспечения руководства надежной информацией. А именно, необходима организация, классификация и форматирование информации, на основании которой подготавливаются отчеты, графики и финансовая отчетность.

Информационные системы выдают отчеты, содержащие оперативную, финансовую и нефинансовую информацию, а также – информацию о соблюдении действующих норм, каковая позволяет осуществлять и контролировать деятельность организации. Они работают с информацией, поступающей не только от самой организации, но также и с информацией о внешних событиях, деятельности и условиях, необходимой для принятия решений и составления отчетности.

На способность руководства принимать требуемые решения влияет качество информации, то есть информация должна быть:

- адекватной (присутствует ли та информация, которая требуется?);
- своевременной (информация доступна тогда, когда требуется?);
- актуальной (доступна ли последняя информация?);
- точной (информация верная?);
- доступной (имеют ли заинтересованные лица возможность получить информацию без промедления).

Для обеспечения качества информации и отчетности, осуществления деятельности и исполнения обязанностей по внутреннему контролю, повышения эффективности и результативности мониторинга, сама система внутреннего контроля, а также все транзакции и существенные события должны полностью и четко документироваться

(например, в форме графиков и изложения фактов). Указанная документация должна быть беспрепятственно доступна для ознакомления.

Документация системы внутреннего контроля должна также включать в себя определение структуры и принципов деятельности организации, виды ее деятельности, и связанные с ними цели, а также – алгоритмы контроля. Организация должна располагать письменными документами по элементам ее системы внутреннего контроля, включая ее цели, и средства контроля.

Объем документации по системе внутреннего контроля организации зависит от размера последней, сложности ее организационной структуры, и других аналогичных факторов.

Связь

Эффективная связь должна проходить по всем элементам организационной структуры сверху вниз, снизу вверх, и по горизонтали.

Все сотрудники должны получить от высшего руководства ясное указание о том, что обязательства по внутреннему контролю необходимо тщательно исполнять. Сотрудникам необходимо понимать свою роль в системе внутреннего контроля, а также, каким образом их личная деятельность связана с работой других сотрудников.

Кроме того, необходимо поддерживать эффективную связь с третьими лицами.

Информация – это основа связи, которая должна соответствовать ожиданиям групп и отдельных лиц, и предоставлять им возможность эффективно исполнять свои обязанности. Связь должна эффективно действовать во всех направлениях в структуре организации, сверху вниз, по горизонтали, и снизу вверх, охватывая все структурные подразделения.

Один из наиболее важных каналов связи – это канал между руководством и сотрудниками. Руководство должно обладать актуальной информацией о результатах деятельности, изменениях, рисках, работе системы внутреннего контроля, а также об иных необходимых событиях и вопросах. Аналогичным образом, руководству следует сообщать сотрудникам необходимую последнюю информацию, обеспечивать им обратную связь и руководящие указания. Кроме того, руководству следует особо поддерживать связь по вопросу ожидаемого от сотрудников поведения. То есть обеспечивать четкую позицию по философии и подходу к вопросу внутреннего контроля в организации, и по вопросу делегирования полномочий.

Связь должна способствовать росту осознания важности и актуальности эффективного внутреннего контроля, давать информацию о готовности организации к принятию риска и допустимых уровнях риска, а также – информировать сотрудников об их роли и обязанностях при внедрении и поддержке элементов внутреннего контроля.

В дополнение к внутренним коммуникациям, руководству необходимо обеспечить надлежащие средства связи и получения информации в отношении третьих лиц, поскольку через внешние связи возможно получить данные, которые могут весьма существенно повлиять на полноту достижения организацией ее целей.

На основании информации, полученной по внутренним и внешним каналам связи, руководству следует предпринимать необходимые действия, и своевременно реагировать на выявленные последствия.

Примеры

Системные примеры по каждой из целей и задач, а также – по элементам внутреннего контроля, приводятся в приложениях к настоящему документу.

2.5 Мониторинг

подотчетность – исполнение – деятельность – сохранение ресурсов

Среда осуществления контроля

Оценка рисков

Деятельность по осуществлению контроля

Информация и связь

Мониторинг

Организация – Структура – Подразделение

В целях оценки качества работы системы с течением времени, следует проводить мониторинг системы внутреннего контроля. Мониторинг проводится с помощью регулярного контроля, отдельных проверок, а также сочетания обоих методов.

(1) Постоянный мониторинг

Постоянный мониторинг системы внутреннего контроля является составной частью обычной, повседневной деятельности организации. В него входит постоянная деятельность по руководству и контролю, а также иные действия, которые сотрудники предпринимают для исполнения своих обязанностей.

Постоянная деятельность по мониторингу охватывает все элементы внутреннего контроля, и включает в себя действия, направленные против неупорядоченности, неэтичности, неэкономичности, неэффективности и слабой результативности в системах внутреннего контроля.

(2) Отдельные проверки

Объем и периодичность отдельных проверок зависит в основном от оценки рисков, и от эффективности алгоритмов постоянного мониторинга.

Отдельные проверки предназначены для оценки эффективности системы внутреннего контроля, и обеспечивают достижение системой запланированных результатов, исходя из предварительно установленных алгоритмов и методик. О недостатках системы внутреннего контроля необходимо сообщать соответствующему уровню руководства.

Мониторинг должен обеспечивать адекватное и оперативное реагирование на заключения и рекомендации аудиторов.

Мониторинг систем внутреннего контроля предназначен для обеспечения надлежащей работы средств внутреннего контроля, а также – для обеспечения надлежащей их коррекции с учетом изменившихся условий. Кроме того, мониторинг обеспечивает оценку достижения установленных в определении внутреннего контроля общих задач в ходе реализации цели организации. Вышеуказанное выполняется посредством постоянного

мониторинга, отдельных проверок, либо их сочетания, в целях участия в обеспечении непрерывности применения средств внутреннего контроля повсеместно во всей организации, а также для достижения запланированных результатов применения системы внутреннего контроля. Мониторинг самой деятельности по внутреннему контролю следует четко отличать от проверки деятельности организации, поскольку последняя является средством внутреннего контроля, ранее описанным в разделе 2.3.

Постоянный мониторинг системы внутреннего контроля проводится в рамках повседневной, обычной деятельности организации. Мониторинг осуществляется непрерывно и в реальном масштабе времени, обеспечивает динамический отклик на изменение условий, и является составной частью деятельности организации. В результате он является более эффективным, чем отдельные проверки, и соответствующие корректирующие действия являются потенциально менее затратными. Поскольку отдельные проверки проводятся постфактум, непрерывный мониторинг обычно выявляет проблемы более оперативно.

Объем и периодичность отдельных проверок зависит в основном от оценки рисков, и от эффективности алгоритмов постоянного мониторинга. При принятии решения по вышеуказанному вопросу, организации следует учитывать характер и степень изменений в результате как внутренних, так и внешних событий, а также – связанные с ними риски; компетенцию и опыт сотрудников, осуществляющих реагирование на риски, и соответствующие действия по контролю; а также – результаты постоянно выполняемого мониторинга. Отдельные проверки средств контроля также могут принести пользу, будучи направленными непосредственно на выяснение вопроса эффективности средств контроля за определенный период времени. Отдельные проверки могут проводиться в форме самопроверок, а также – в форме проверки уровня планирования средств контроля, и прямой проверки систем внутреннего контроля. Отдельные проверки могут также проводиться со стороны высших органов финансового контроля, внешними или внутренними аудиторами.

По общему правилу, сочетание постоянного мониторинга и отдельных проверок способно обеспечить поддержание эффективности системы внутреннего контроля с течением времени.

Все недостатки, выявленные в ходе постоянного мониторинга или с помощью отдельных проверок, необходимо передавать лицам, на которые возложена обязанность предпринимать соответствующие действия. Термин «недостаток» относится к ситуации, которая влияет на способность организации достигать своих основных целей. Таким образом, «недостаток» может представлять собой предполагаемый, потенциальный или реальный изъян, либо – возможность усилить систему внутреннего контроля в целях увеличения вероятности достижения основных целей организации.

Крайне важным является передача необходимой информации о недостатках внутреннего контроля соответствующим лицам. Следует установить процедурные нормы, позволяющие определить, какая именно информация необходима для эффективного принятия решения на соответствующем уровне. Такого рода нормы должны отражать

общее правило о том, что руководителю необходимо получать информацию, которая влияет на действия или поведение сотрудников, находящихся в его компетенции, а также – информацию, необходимую для достижения определенных целей.

Информация, получаемая в ходе деятельности, обычно передается по обычным каналам, то есть лицу, ответственному за соответствующее действие, а также как минимум на один уровень иерархии выше указанного лица. При этом, для передачи важной информации, например, о незаконных или ненадлежащих действиях, существуют также альтернативные каналы связи.

Мониторинг систем внутреннего контроля должен включать в себя принципы и алгоритмы, направленные на обеспечение адекватного и оперативного реагирования на результаты проведения аудита и иных проверок. Руководство обязано (1) оперативно оценивать аудиторские заключения и результаты иных проверок, включая те, которые показывают недостатки, и приводят рекомендации аудиторов и иных лиц, оценивавших деятельность организации, (2) принимать решение о совершении надлежащих действий по результатам заключений и рекомендаций на основании аудиторских и иных проверок, и (3) в пределах установленных сроков выполнить все действия, которые корректируют или иным образом разрешают вопросы, представленные их вниманию.

Процесс разрешения вопросов начинается после передачи руководству результатов аудиторской или иной проверки, и заканчивается только после принятия мер, которые (1) корректируют выявленные недостатки, (2) влекут за собой улучшение ситуации, либо (3) доказывают, что заключения и рекомендации проверок не требуют принятия управленческих решений.

Примеры

Системные примеры по каждой из целей и задач, а также – по элементам внутреннего контроля, приводятся в приложениях к настоящему документу.

3. Роли и обязанности

Каждое лицо в организации несет какие-либо обязанности в рамках внутреннего контроля:

Руководство	Напрямую ответственно за всю деятельность организации, включая планирование, внедрение, контроль за надлежащим функционированием, сопровождение и документирование системы внутреннего контроля. Обязанности руководства различаются в зависимости от их функций в организации, а также – ее характеристик.
Внутренние аудиторы	Проверяют и вносят вклад в текущую эффективность системы внутреннего контроля путем составления заключений и рекомендаций, то есть имеют важное значение для эффективности внутреннего контроля. При этом, они, в отличие от руководства, прямой ответственности за планирование, внедрение, сопровождение и документирование системы внутреннего контроля не несут.
Штатные сотрудники	Также участвуют в работе системы внутреннего контроля. Внутренний контроль является непосредственной или опосредованной частью обязанностей каждого. Все сотрудники играют роль в осуществлении контроля, и должны нести ответственность за сообщение о проблемах в деятельности, о неисполнении кодекса поведения, либо о нарушениях принципов.

Третьи лица также играют важную роль в процессе работы системы внутреннего контроля. Они могут участвовать в достижении целей организации, либо могут обеспечивать информацию, полезную для осуществления внутреннего контроля. При этом, за планирование, внедрение, надлежащую работу, сопровождение или документирование системы внутреннего контроля они не отвечают.

Высшие органы финансового контроля (ВОК)	Содействуют и поддерживают формирование эффективной системы внутреннего контроля исполнительной власти. Оценка состояния внутреннего контроля является ключевой для аудита соблюдения норм, эффективности, и финансового аудита ВОК. Они сообщают результаты своих проверок и рекомендации заинтересованным лицам.
Внешние аудиторы	Проверяют некоторые государственные организации в ряде стран. Они, а также их профессиональные объединения, предоставляют консультации и рекомендации по вопросам внутреннего контроля.
Законодательная власть и регуляторы	Устанавливают нормы и требования в отношении внутреннего контроля. Участвуют в развитии общего понимания систем внутреннего контроля.
Другие лица	Взаимодействуют с организацией (бенефициары, поставщики, т.д.) и предоставляют информацию в отношении достижения ею своих целей.

Внутренний контроль в основном реализуется усилиями заинтересованных лиц внутри организации, включая руководство, внутренних аудиторов, и других сотрудников. При этом, действия внешних заинтересованных лиц также влияет на систему внутреннего контроля.

Руководство

Все сотрудники организации решают важные задачи по обеспечению работы системы внутреннего контроля. При этом руководство несет общую ответственность за планирование, внедрение, контроль за надлежащим функционированием, за сопровождение и документирование системы внутреннего контроля. Структура руководства может включать в себя коллегиальные органы и комиссии аудиторов, все они выполняют различные задачи, имеют разный состав, и их деятельность в различных странах регламентируется различным законодательством.

Внутренние аудиторы

В качестве элемента системы внутреннего контроля руководство зачастую формирует подразделение внутреннего аудита, которое задействуется для помощи в отслеживании

эффективности внутреннего контроля. Внутренние аудиторы регулярно предоставляют информацию о функционировании внутреннего контроля, при этом значительное внимание уделяется оценке структуры и деятельности средств внутреннего контроля. Они сообщают информацию о достоинствах и недостатках, а также – рекомендации по улучшению системы внутреннего контроля. При этом, необходимо обеспечивать гарантии их независимости и объективности.

Таким образом, внутренний аудит должен представлять собой дополнительную независимую и объективную гарантию, а также обеспечивать консультативный уровень, тем самым повышая эффективность и улучшая деятельность организации. Внутренний аудит содействует организации в достижении ее целей путем проведения систематического и упорядоченного подхода к оценке и улучшению эффективности управления рисками, сокращения рисков, и управленческого процесса.

При том, что внутренние аудиторы могут являться ценным ресурсом в плане консультирования и обучения по вопросам внутреннего контроля, они не должны являться заменой сильной системы внутреннего контроля.

Для эффективного функционирования внутреннего аудита необходимо, чтобы внутренние аудиторы являлись независимыми от руководства, осуществляли свою деятельность беспристрастно, точно и добросовестно, а также – отчитывались напрямую перед высшим уровнем власти в организации. Вышеуказанные условия позволяют внутренним аудиторам представлять объективные заключения по своим проверкам системы внутреннего контроля, а также – объективно представлять предложения, направленные на коррекцию выявленных недостатков. В качестве профессиональных методических рекомендаций внутренним аудиторам следует применять Концепцию профессиональных методов работы (PPF) Института внутренних аудиторов (ИА), включая «определения», «этический кодекс», «стандарты» и «консультационную практику». Кроме того, внутренним аудиторам следует придерживаться Этического кодекса ИНТОСАИ.

Дополнительно к своей задаче мониторинга системы внутреннего контроля организации, сотрудники надлежащим образом организованной структуры внутреннего аудита могут участвовать в повышении эффективности внешнего аудита, обеспечивая прямое содействие внешнему аудитору. Характер, объем или сроки деятельности внешнего аудитора могут быть изменены, если внешний аудитор имеет возможность рассчитывать на содействие со стороны внутреннего аудита.

Сотрудники

Сотрудники и иной персонал также оказывают значимое влияние на деятельность по внутреннему контролю. Зачастую именно вышеуказанные лица на местах и применяют средства контроля, проверяют их, корректируют неверное применение названных средств, и выявляют проблемы, которые наилучшим образом могут быть решены с помощью средств, применяемых при осуществлении повседневной работы.

Третьи лица

Вторая крупная группа лиц, заинтересованных в системе внутреннего контроля – это третьи лица вне состава организации, например, внешние аудиторы (включая БОК), законодатели, регуляторы, и другие лица. Они могут принимать участие в достижении целей организации, либо могут предоставлять информацию, полезную для осуществления внутреннего контроля. При этом за планирование, внедрение, надлежащее функционирование, сопровождение либо документирование системы внутреннего контроля организации они не отвечают.

БОК и внешние аудиторы

В задачи третьих лиц, в частности, внешних аудиторов и БОК, входит оценка функционирования системы внутреннего контроля, а также – информирование руководства о результатах указанной оценки. При этом, заключения третьих лиц по вопросам системы внутреннего контроля регламентируются их мандатами-полномочиями.

Оценка аудиторами системы внутреннего контроля включает в себя:

- определение значимости и критичности риска, средства контроля которого оцениваются;
- оценка предрасположенности к ненадлежащему использованию ресурсов, несоответствию требованиям по этике, экономии, эффективности и результативности, либо неисполнению обязательств по отчетности, а также – к неисполнению законов и инструкций;
- выявление и изучение соответствующих средств контроля;
- выявление уже известных фактов о степени эффективности средств контроля;
- оценка адекватности планирования средств контроля;
- выявление эффективности средств контроля с помощью проверок;
- составление отчетности по результатам оценки системы внутреннего контроля, и обсуждение необходимых корректирующих действий.

Высший орган финансового контроля непосредственно заинтересован в обеспечении наличия в структуре организации, в случае необходимости, сильной службы внутреннего аудита. Такого рода службы аудита являются важным элементом внутреннего контроля, поскольку обеспечивают наличие постоянной возможности улучшения деятельности организации. В ряде стран подразделениям внутреннего аудита может не хватать независимости, они могут быть слабыми, либо вообще отсутствовать. В таких случаях БОК следует по возможности предлагать содействие и консультирование по вопросу создания и развития указанных структур, а также – обеспечения независимости деятельности внутреннего аудитора. Такого рода содействие может включать в себя командирование или временную передачу сотрудников, проведение лекций, передачу учебных материалов, а также – разработку методик и рабочих программ. Вышеуказанные

действия следует осуществлять, не создавая угрозы для независимости ВОК или внешнего аудитора.

ВОК также необходимо установить надежные рабочие отношения с подразделениями внутреннего аудита, с целью обмена опытом и информацией, а также – взаимного содействия и совместной работы. Установлению таких отношений может способствовать включение в материалы ВОК заключений внутреннего аудита, а также, по возможности, признание их вклада в заключение внешних аудиторов. ВОК следует разработать алгоритмы оценки работы подразделения внутреннего аудита, с целью определения, в какой степени на последнее возможно рассчитывать. Сильная служба внутреннего аудита способна сократить объем аудиторской работы ВОК, одновременно появляется возможность избежать ненужного дублирования работы. ВОК следует обеспечить себе доступ к отчетам внутреннего аудита, соответствующей рабочей документации, и информации об аудиторских заключениях.

ВОК также следует занимать по отношению к остальной части государственного сектора ведущую роль, путем формирования собственной системы внутреннего контроля в форме, соответствующей изложенным в настоящих рекомендациях принципам.

Не только ВОК, но и внешние аудиторы выполняют важную задачу участия в достижении целей системы внутреннего контроля, в частности, в «исполнении обязательств по отчетности» и «охране ресурсов». Поскольку внешний аудит финансовой отчетности и информации является составной частью подотчетности и добросовестного управления. Внешний аудит продолжает являться основным механизмом, с помощью которого внешние заинтересованные лица проверяют эффективность работы, а также нефинансовую информацию.

Законодатели и регуляторы

Законодательство способно обеспечить общий уровень понимания терминов внутреннего контроля, и его целей. Оно также устанавливает принципы, которым должны следовать заинтересованные лица, как входящие, так и не входящие в состав организации, при выполнении своих соответствующих задач и исполнении обязанностей в рамках системы внутреннего контроля.

Приложение 1. Примеры

Пример проверки исполнения обязательств о подотчетности (1): Департамент, ответственный за контроль безопасности водного и морского транспорта, был сформирован из различных технических департаментов, отвечающих за управление, фарватер, проверку качества воды, развитие использования водных путей, инвестирование и обслуживание инфраструктуры (мостов, дамб, каналов и плотин).

Среды осуществления контроля	Оценка рисков	Действительность осуществления контроля	Информация и связь	Мониторинг
По каждому техническому департаменту назначается оперативный менеджер, который обязан докладывать генеральному менеджеру о ситуации в департаменте. Оперативные менеджеры обладают необходимыми навыками и полномочиями для принятия ряда решений. Все они также подписывают кодекс надлежащего поведения.	Возможные риски заключаются в следующем: судос, слабое понимание отхода или толпы, а также - повреждение дамб. Если инциденты связаны с халатностью государственного департамента, он может быть обязан выплачивать значительную компенсацию.	Возможно организовать деятельность по следующему: деятельность по контролю: возведение судов, компетентными интурманами, размещение буса, бакезов и маркером; визуальное инспектирование с воздуха, а также взятие образцов воды.	Информация и связь в данном контексте могут касаться сообщения о столкновении для предупреждения других судов; сообщения судам о погодных условиях, публикации имени заграничных, а также в их отказании, а также - информации о принятых мерах по устранению последствий.	Последствия некоторых столкновений, нарушенных норм охраны окружающей среды, результаты анализа проб и сравнение с другими странами, а также - с историческими данными, специально помогающие отслеживать эффективность и результативность вложения судов, размещения бакезов и маркером, также образцов воды.

Пример проверки исполнения обязательств о по-до-точности (2): руководитель департамента спорта поставил в предшествующем году задачу об увеличении в наступающих годах занятий спортом на 15%.

Среда осуществления контроля	Оценка рисков	Действительность осуществления контроля	Информация и связь	Мониторинг
Ввиду положительной репутации руководителя, исполнительный комитет доверился руководителю и не проводил обычного собрания по выяснению ситуации и проверке хода работы со стороны руководителя. (Вам ситуация кажется не являющейся примером недолговечной критики?)	В случае не удачи цели, возникает риск их не достижения. Также существует опасность неадекватности отчетности, поступающей руководителю. Женит погрешность с данным отчетом до тех пор, пока он не сможет утверждать, что выполнял поставленную цель – рост 15% достигнут. Кроме того, не было указано, каким образом измерять 15% рост, то есть, возможно утверждать, что количество занимающихся спортом людей увеличилось, или что количество членов, в течение которых они занимаются спортом, или даже количество спортивных центров или спортивных клубов увеличилось на 15%. Таким образом, качество сообщаемой информации существенно снижается.		Отчет по данному вопросу должен быть представлен своевременно, согласно указанной модели отчетности. В нем должны быть указаны цели роста, метод их измерения, а также – причины применения именно такого метода измерения. Должны быть указаны все дублирующие информации.	Проверка, является ли отчет удовлетворительным, выяснение полноты предоставленной информации – может являться формой мониторинга.

Пример проверки соответствия применению законодательству и инструкциям: Министерство обороны намеревается приобрести новые истребители посредством оформления государственного контракта, и публикует все условия и процедуры по данной государственной оферте. Все полученные предложения остаются не открытыми до окончания периода подачи предложений. После чего все предложения открываются в присутствии ответственных менеджеров и ряда официальных должностных лиц. Только такие предложения будут рассматриваться и сравниваться для принятия решения о том, которое из предложений является лучшим.

Среды осуществления контроля	Оценка рисков	Детальность осуществления по контрактам	Информация и связь	Мониторинг
Группа сотрудников, которая будет заниматься исполнением данной транзакции, состоит из компетентных лиц, которые по динсли документ о том, что они не имеют финансовой или родственной связи с любым из лиц, представивших предложения на тендер. Ответственные руководители и должностные лица также по динсывают документ.	Одним из рисков, связанных с государственным тендером и контрактами, являются сделки с участием инсайдеров. Один из лиц, подавших предложение, может распространять preferential information о предстоящих других участниках тендера, и способствовать снижению такой информации, как участие в тендере, что в результате способно привести к неоптимальному выбору среди участников тендера. Другой риск заключается в выборе некорректного предложения, в результате чего может потребоваться заключение нового государственного контракта, поскольку старый не будет соответствовать требованиям. Кроме того, иные участники тендера, которые не считают, что в их отношении была допущена несправедливость, могут предъявлять претензии.	В целях сокращения риска необходимо выработать и применить алгоритмы в соответствии со всеми действующими законодательствами и инструкциями в отношении государственных контрактов.	Алгоритмы, связанные с публикацией всех условий данного государственного тендера, оценка полученных предложений, а также объявление выбранного победителя, должны быть оформлены письменно, и должны содержать подробное описание всех действий, которые необходимо будет предпринять. При оценке тендеров все основания, по которым предложение было или не было выбрано, должны быть оформлены письменно.	Подразделение внутреннего аудита может провести проверку материалов дела, а также – последующей судьбы поданных предложений.

Пример проверки утилитарной, этичной, экономической, эффективной и результативной деятельности (П): департамент культуры планирует увеличение посещений музеев населением. Для реализации указанной цели департамент предлагает построить новые музеи, выдать каждому гражданину «культурный чек», и уменьшить цены на билеты. В целях экономичности, эффективности и результативности, руководству необходимо рассмотреть и оценить, действительно ли существует возможность достижения целей в том виде, в котором они сформулированы, путем реализации предложенный департамента, и какова будет стоимость реализации каждого из предложений.

Среда осуществления контроля	Оценка рисков	Деятельность, осуществляемая по контролю	Информация и связь	Мониторинг
Департаменту культуры необходимо удостовериться, что его организационная структура подходит для поддержки пожеланий рассматриваемого проекта и создания предлагаемых дополнений, а также – для планирования и обеспечения деятельности новых музеев.	Вероятность того, что количество посещений музеев может не увеличиться, является одним из возможных рисков. Кроме того, возможность того, что некоторые из предложенных проектов не будут реализованы в полном объеме, приведет к непредвиденным расходам на бюджет. Например, если создаваемые музеи не привлекут к росту посещений музея, данное действие сократит доходы государства. Кроме того, строительство новых музеев без надлежащего планирования и изучения требований к оснащению, транспорт ур и решению безопасности может повлечь дорогостоящие затраты в ходе строительства, или по его окончании.	Деятельность по осуществлению контроля, связанная с установлением выше рисками, может представлять собой контроль бюджета в форме сравнения фактических и запланированных показателей, наблюдений за ходом строительства, и предоставления требований об обосновании перерасхода бюджета средств.	Информация и связь в данном примере могут проявляться в форме документирования встреч с архитекторами, показателями службами (по вопросам требований безопасности), творческими работниками, и другими лицами. Кроме того, могут составляться различные отчеты по результатам расходования бюджетных средств, а также – по мере выполнения строительных работ.	Анализ обоснованности перерасхода бюджета, а также – связанных с ним затрат на выплату процентов авансу задержки работ или выплат авансуются частью мониторинга.

Пример проверки упорядоченной, этичной, экономичной, эффективной и результативной деятельности (2): Правительство планирует развитие сельского хозяйства и увеличение качества жизни в сельской местности. Выделены денежные средства субсидии на строительство ирригационных сооружений, и бурение колодцев.

Средства осуществления контроля	Оценка рисков	Деятельность, осуществляемая по контролю	Информация и связь	Мониторинг
Правительству необходимо убедиться, что в его составе действует соответствующий департамент, который будет заниматься внедрением и реализацией деятельности по субсидиям, а также – создать необходимые условия и атмосферу для своевременного и эффективного завершения проектов.	Риски заключаются в том, что недобросовестные организации могут пройти по требованиям для предоставления грантов, но затем истратовать денежные средства не по назначению.	Деятельность по осуществлению контроля может заключаться в следующем: - Проверка заявителей организаций, обращающихся за получением грантов. - Проверка на месте ходов строительных работ, а также – проверка отчетов о ходе работ. - Проверка расходов организаций путем проверки их инвойсов, и задержки (частичной) платежей по субсидиям до окончания проверки.	- Отчеты о ходе работ, в которых подробно излагаются затраты, количество пробуренных скважин, количество акров земель, связанных ирригацией. - Истребуется (копия) инвойсов в качестве обоснования связанных субсидиями расходов.	Мониторинг может состоять из рассмотрения результатов бурения скважин, строительства ирригационных систем, и сравнения их с другими аналогичными проектами. Кроме того, возможно рассмотреть вопрос об изучении доходности земель после ирригации.

Пример и пример и охраны ресурсов (1): Министерство обороны владеет рядом складов, военных магазинов, и складов горюче-смазочных материалов. Военное командование следует установленному принципу, согласно которому указанные припасы могут быть использованы только для военных целей, использование их в личных целях не допускается.

Среды осуществления контроля	Оценка рисков	Детальность осуществления контроля	Информация и смысл	Мониторинг
Надежные принципы кадровой политики были бы эффективными при наборе и последующей работе на вышеуказанных складах добросовестных сотрудников.	Существует опасность того, что различные лица попытаются украсть оружие в целях его использования в незаконных целях. Кроме того, указанными для оружия могут оказаться иные лица, например, горючее.	Детальность осуществления контроля, направленная на противодействие указанным рискам, может включать в себя установку забора и стен вокруг складов и хранения, размещение на охраняемых пунктах охранников с собаками. Регулярные проверки складских учетных записей, а также применение проматур, предотвращающих, что имущество может выдаваться только с санкции вышестоящего офицера, благоприятно снижаются на охраняемое имущество.	Отчеты о повреждении складов, а также расхождений, выявленных в ходе инвентаризации имущества. Разрешения и проматура, применяемые при обороте имущества, обеспечивающего наличие связанной с ценными контрольными информации, и контроля ее поступления.	Мониторинг может осуществляться в форме проверки складов, инвентаризаций, проведения инвентаризаций, проверки помещений имущества, и даже - в форме секретных проверок системы безопасности.

Пример проверки охраны ресурсов (2): Значительные объемы конфиденциальной информации хранятся на электронных носителях агентства Министерства юстиции. При этом, игнорируется важность ИТ-контроля, в результате чего информационно-технический контроль характеризуется множеством недостатков.

Среды осуществления контроля	Оценка рисков	Детальность осуществления контроля	Информация и анализ	Мониторинг
Руководству необходимо указать на наличие угрозы повышения уровня компетентности и на надлежащее поведение в сфере ИТ, а также – на обеспечение необходимого обучения по данной тематике. Принципы кадровой работы также являются ключевыми факторами формирования позитивной среды для решения вопросов информационно-технологического контроля.	На уровне общих средств контроля рисков, агентство не предприняло следующих мер: - не ограничить доступ пользователей только тем, что им необходимо для выполнения их обязанностей; - не разработало надлежащей системы программного контроля в целях защиты программ и конфиденциальной информации; - не документировало изменения в программном обеспечении; - не провело разделения несоместимых обязанностей; - не обеспечило	Агентство имеет возможности: - анализировать средства логического (т.е. пароли) и физического контроля доступа (т.е. замки, идентификационные карточки, сигнализацию); - закрыть пользователям привилегий возможность входить в операционную систему; - ограничить разработчикам привилегии сотрудников доступа к противопоставленному оборудованию; - применять журналы аудита для регистрации всех попыток доступа и команд, для выявления нарушений режима безопасности;	Должны быть установлены процедуры ИТ-контроля, изменения в программном обеспечении должны документироваться до ввода указанных программ в эксплуатацию.	Частым мониторингом ИТ-среды могут являться проведение ИТ-аудита, учебного мониторинга действий в чрезвычайной ситуации, а также – мониторинга работы сервера.
			Необходимо разработать правила и должностные обязанности, отражающие принцип разделения обязанностей.	
			Необходимо установить режим периодического отчетности и проверки журналов фиксации попыток доступа и (аксели)компрометизации команд.	

	непрерывности функционирования серверов; - не затратно само есть от несущихся информационных потоков. На уровне контроля приложений агентство не обеспечивает режим выдачи разрешения на доступ. <i>(Не является программой информационной безопасности!)</i>	- подготовить план восстановления в случае нештатных и чрезвычайных ситуаций, в целях обеспечения доступности критически важных ресурсов, а также - непрерывности деятельности; - установить сетевые экраны, и контролировать деятельность веб-сервера, с целью обеспечения безопасности остаточного информационного обмена.	
--	--	---	--