

Концептуальные подходы к категории “внутренний экономический контроль”

© 2010 Т.Ю.Серебрякова

кандидат экономических наук, доцент
Чебоксарский кооперативный институт

АНО ВПО Центросоюза РФ “Российский университет кооперации”

E-mail: serebrtata@yandex.ru

В статье обобщаются концептуальные подходы к внутреннему контролю и международно признанные принципы его организации. Обоснована точка зрения относительно общности и единства всех существующих концепций, их применения к среде бухгалтерского учета.

Ключевые слова: контроль, внутренний контроль, внутренний экономический контроль, концепция внутреннего контроля, система рисков, система управления, система бухгалтерского учета.

Рассматривая контроль как функцию управления, теоретики давно пришли к выводу, что в таком аспекте контроль имеет двойственную сущность, проявлением которой является, во-первых, его присутствие на каждой стадии управления посредством реализации контрольных функций каждого работника на своем рабочем месте, и, во-вторых, его существованием как специальной контролирующей функции, которой занимаются специально созданные органы, и, кроме того, эта стадия связана с тем, что, по сути, контроль контролирует самое себя, свою эффективность. При этом контроль рассматривается с позиций “деятельности по надзору”, которая предполагает тотальность процедур внутреннего контроля в отношении функционирования любой системы управления. Однако развитие экономики во всеобщем масштабе и в частности конкретных ее субъектов, глобализация, концентрация, интеграция экономической деятельности конкретных организаций и экономик различных уровней показывают, что концепция тотального контроля в таких условиях не всегда является эффективной. Причин этого несколько, в том числе можно назвать такие:

- 1) сложность бизнес-процессов, характеризующихся многочисленными внутренними и внешними связями;
- 2) значительные обороты по движению активов и пассивов;
- 3) значительное количество людских ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, деятельность которых должна быть проверена;
- 4) сложность информационных систем и большой массив данных в них и другие факторы.

Указанные обстоятельства делают тотальный контроль не только неэффективным, но и практически невозможным, поскольку это может при-

вести к абсурдной ситуации, при которой проверяющих может стать чуть ли не больше, чем проверяемых, и при этом контролеры погрязнут в таком количестве информации, что ее трудно будет оценить и каким-то образом обобщить для выводов.

Под тотальным контролем, или контролем как деятельности по надзору, понимается контроль, объектом которого являются процессы и факты хозяйственной деятельности организаций.

Однако необходимо оговориться, что даже и при сплошном контроле финансово-хозяйственной деятельности организаций все же использовались выборочные способы проверки, следствием чего и является мнение о не вполне эффективном внутреннем контроле при проверке операций и процессов. Не вполне эффективный контроль означает, что не все ошибки системы управления выявляются и их последствия нейтрализуются.

Данные выводы не являются, на наш взгляд, очевидными, однако развитие теории систем применительно к процессу управления приводит к тому, что процесс контроля должен быть алгоритмизирован таким образом, чтобы исключить пропуски ошибок в управлении и во всех его составляющих компонентах. Концепция контроля, основанного на риске, является, таким образом, логическим продолжением использования принципов кибернетики в управлении и контроле, поскольку основана на тестовых процедурах, выполнение которых даст оценку состояния контролируемого объекта. Обычно таким способом с успехом контролируется состояние механических систем. Система же управления является социальной, поэтому однозначный перенос принципов контроля, характерных и эффективных для механических систем, не может гарантировать стопроцентную эффективность конт-

роля в социальных системах. Этот феномен описан специалистами, занимающимися системами, и заключается в том, что если механическая система на каждое воздействие на нее отвечает однозначной, заранее предсказуемой реакцией, то социальная система не всегда реагирует однозначно, и поэтому трудно описать все ее реакции и алгоритмизировать их зависимость от состояния контролируемой системы. На одни и те же воздействия могут быть различные реакции, связанные с наличием еще каких-то, трудно регистрируемых факторов, и, наоборот, может быть так, что различные воздействия у социальной системы, к которой, естественно, относится система управления, могут давать одинаковую реакцию. На наш взгляд, именно это обстоятельство не делает концепцию контроля с позиций риска единственно правильной и абсолютно результативной.

В любых системах, в том числе экономических, механизмы обратной связи осуществляются через механизмы контроля. Это могут быть механизмы искусственного происхождения, целенаправленно создаваемые человеком, или стихийного, например, механизм рынка. Действие обратных связей в экономических системах в последнее время интенсивно исследуется, но в силу их неоднозначности и многообразия на этом пути встречается много сложностей.

Анализ места и роли обратных связей в кибернетических системах, при взгляде на них как на основы контроля, позволяет сделать несколько обобщений. Во-первых, экономическая жизнь общества, как экономическая система, управляется с помощью механизмов обратных связей, т.е. механизмов контроля. Во-вторых, в экономической системе механизмы обратных связей необходимо целенаправленно создавать и, таким образом, целенаправленно создавать системы контроля различных видов. В-третьих, реакции экономической системы даже на одинаковые внутренние и внешние воздействия нельзя предсказать однозначным образом из-за чрезмерно большого разнообразия ее состояний. Требуется создавать сложные системы обратных связей (системы контроля), способные адекватно отображать или измерять эти состояния. В-четвертых, для создания соответствующих систем контроля необходимо знать закономерности контролирования состояния и поведения экономических систем.

В развитие системного подхода при разработке систем внутреннего контроля в конце прошлого столетия пришла концепция контроля, основанного на риске. Причем различными международными организациями было разработано

несколько риск-ориентированных подходов к организации внутреннего контроля. В итоге появились следующие документы:

- стандарт “Цели контроля при использовании информационных технологий” (COBIT), разработанный Ассоциацией аудита и контроля информационных систем ISACA (the Information Systems Audit and Control Foundation’s Control Objectives for Information and related Technology);

- доклад “Контроль и аудит систем” (SAC), подготовленный Исследовательским фондом Института внутренних аудиторов (the Institute of Internal Auditors Research Foundation’s Systems Auditability and Control);

- доклады “Внутренний контроль: интегрированный подход” (COSO), “Управление рисками организации. Интегрированный подход” (COSO ERM), подготовленные Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тридуэя (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission’s Internal Control - Integrated Framework), который занимается формулированием сущности внутреннего контроля и методов достижения его эффективности в процессе управления;

- указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55), утвержденное Американским Институтом дипломированных бухгалтеров (the American Institute of Certified Public Accountants’ Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit), с внесенными позднее изменениями (SAS 78);

- международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный) “Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация” (ISA 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment (Redrafted)); МСА 330 (пересмотренный) “Аудиторские действия в ответ на оцененные риски” (ISA 330. The Auditor’s Responses to Assessed Risks (Redrafted)).

Документ COBIT (1996) описывает системный подход, обеспечивающий владельцев бизнес-процессов инструментом для полного и эффективного исполнения его обязанностей по контролю за безопасностью информационных систем.

Документ SAC (1991, с изменениями, внесенными в 1994 г.) предлагает поддержку внутренним аудиторам в вопросах контроля и аудита информационных систем и технологий.

Документы COSO (1992, 2004) дает рекомендации менеджменту по вопросам оценки,

описания и совершенствования рисков и систем контроля.

Документы SAS 55 (1988) и SAS 78 (1995) дают рекомендации внешним аудиторам относительно влияния внутреннего контроля на планирование и проведение аудита финансовой отчетности организации.

Документы ISA 315, 330 (2006) представляют собой аналогичные документы SAS, разработанные для международного аудиторского сообщества в отношении подтверждения финансовой отчетности.

Системы COSO и COBIT ориентированы прежде всего на менеджмент и поэтому концептуально привязаны ко всем этапам управления, особенно система COSO, поскольку COBIT сосредоточен на контроле за информационными системами в управлении (информационными подсистемами или АИС), а COSO - на всем управлении в целом. То есть указанные концепции внутреннего контроля рассматривают его в более широком и всеобъемлющем аспекте. С точки зрения систем это означает идентификацию контроля в каждой подсистеме системы управления. Причем контроль не всегда будет экономическим, финансовым, поскольку с глобальных позиций контроль на каждом этапе функционирования управления связан в большей степени с процедурами неэкономического характера: проверкой исполнения решений, анализом протекания определенных действий, контролем за функционированием механизмов, делопроизводства, хозяйственных и управленческих процессов. При этом контролируется в большей степени количественный аспект, но не качественная составляющая, поскольку информация для такого контроля чаще всего не требует особой систематизации и обобщений. Здесь не формируются собственные информационные системы, нуждающиеся в проверке качества информации, сформированной ими.

Экономический контроль связан в первую очередь с контролем за определенными информационными системами, а именно за теми, в которых накапливается информация о количественных и качественных показателях деятельности менеджмента, системы управления в целом, и, таким образом, он представляет собой качественную сторону контроля.

Такого рода информация накапливается в системе бухгалтерского, управленческого, в какой-то мере налогового и статистического учета, носителями ее становятся соответствующие системы сбора и обработки этой информации, а пользователями являются соответствующие уровни руководства и конкретные функциональные

подразделения, которые могут и обязаны по роду деятельности интерпретировать такую информацию.

Таким образом, мы приходим к пониманию того, что, говоря об экономическом контроле, следует отделять контроль менеджмента за определенными действиями участвующих в процессе физических лиц или механизмов от контроля за качеством сбора и интерпретации информации и (уже с точки зрения менеджмента более высокого уровня) за качеством и адекватностью управленческих решений руководства под воздействием полученной информации.

Концепции SAC и SAS, IAS предназначены для внутреннего контроля в целом (не только экономического контроля в рамках функционирования соответствующих отделов, занимающихся сбором и интерпретацией экономической информации, причем интересы SAS, IAS в целом подчинены задачам внешнего аудита, т.е. подтверждения финансовой отчетности, а SAC сосредоточены на функционировании внутреннего аудита как экономической контрольной системы). Однако все эти концепции рассматривают внутренний контроль как управленческую функцию, которая сопровождает каждое действие любого работника организации в связи с исполнением функциональных обязанностей. Только некоторые, например SAC, COBIT, сконцентрированы на подразделениях, занимающихся информационным обеспечением, а COSO, IAS, SAS - на внутреннем контроле всей деятельности и всего персонала.

Говоря же о внутреннем экономическом контроле следует поменять направленность информационных потоков. Экономический внутренний контроль появляется только на базе сформированной и обобщенной определенным образом экономической информации. Этой базой служат системы учета: бухгалтерского, управленческого и налогового. Таким образом нами установлено, что кибернетическая и процессные модели системы внутреннего контроля без труда позволяют рассматривать контроль и как встроенную в менеджмент систему контроля, и как надстроечную систему, поскольку обе концепции построены параллельно технологическим этапам управления. Риск-ориентированная модель изначально ориентирована на поиск опасных ситуаций, нуждающихся в контроле, поэтому данную модель необходимо привязывать к конкретному технологическому этапу управления. На рисунке представлено соединение концептуальных взглядов на контроль как на функцию управления, как на риск-ориентированную деятельность и с точки зрения кибернетической концепции.

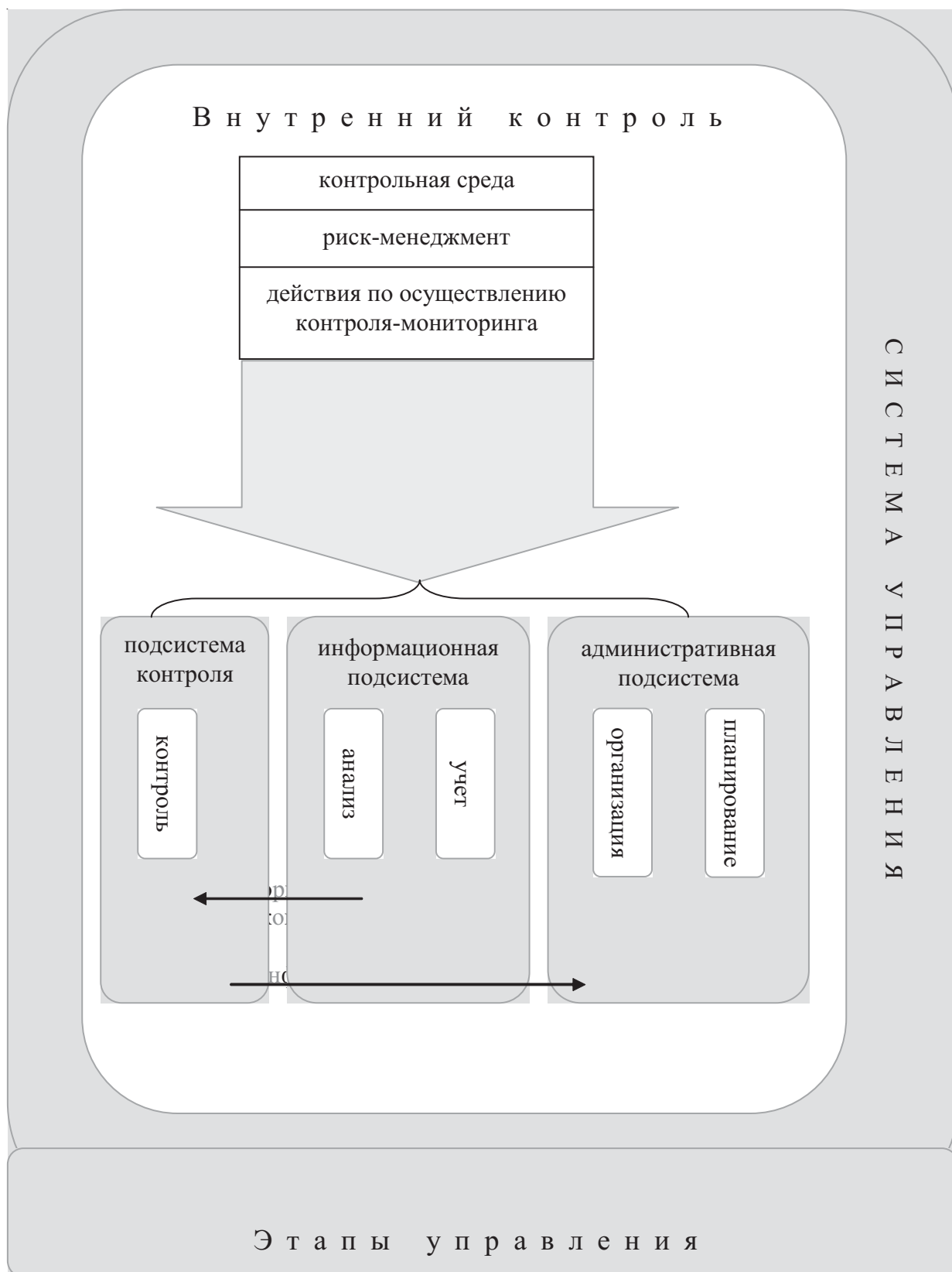


Рис. Синтезированная модель системы внутреннего экономического контроля (СВЭК)

Недостатком риск-ориентированной концепции, на наш взгляд, является игнорирование функций контроля на этапе выработки решений по результатам данных, полученных в информационных системах, в частности бухгалтерского, налогового учета. Очевидно, это связано с тем, что все названные концепции (COSO, COBIT, SAC, SAS, IAS) были созданы специалистами по управлению, не вполне владеющими специальными экономическими знаниями.

Еще одной причиной может являться самодостаточность систем бухгалтерского и налогового учета, выражающаяся в данном контексте в

том, что такой учет создан для целей интерпретации информации для конкретных внешних пользователей и поэтому не рассматривается данными концепциями как информационная база менеджмента.

По нашему мнению, в условиях российской действительности, когда об управленческом учете больше разговоров, чем реалий, игнорировать систему бухгалтерского учета в целях внутреннего контроля не только нецелесообразно, но и невозможно, потому что фактически весь внутренний экономический контроль существует на почве бухгалтерского учета.

Поступила в редакцию 03.12.2009 г.