

Взаимосвязь и перспективы совершенствования ФПСАД □ 8 с точки зрения концепции COSO

© 2013 А.А. Елисеев

кандидат экономических наук, доцент
Чебоксарский кооперативный институт (филиал)
Российского университета кооперации
E-mail: serebrtata@yandex.ru

Предметом исследования данной статьи являются актуальные вопросы взаимосвязи внутреннего контроля как объекта исследования с точки зрения внешнего аудита и внутреннего контроля, а также модернизации ФПСАД □ 8 с учетом новейших тенденций в области концепций COSO.

Ключевые слова: концепция COSO, ФПСАД □ 8, взаимосвязь, совершенствование.

Последние годы в нашей стране особую популярность получили западные стандарты управления и контроля, они внедряются в практику деятельности российских организаций в качестве обязательных (обусловленных требованиями нормативных документов) или желательных. В этой связи возникает вопрос о модернизации современных подходов и представлений о системе внутреннего контроля, в том числе и описанных в отраслевых нормативных документах (речь идет о ФПСАД □ 8 “Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности”). Вопросы совершенствования методологии внутреннего контроля затронуты в трудах многих ученых, в том числе Б.А. Аманжоловой¹, Т.Ю. Серебряковой² и др.

Вопросы внутреннего контроля с точки зрения концепции COSO являются актуальными, так как фактически указания комиссии Тредвея стали эталоном в данной области, что обусловило взаимосвязь между стандартами менеджмента, внутреннего и внешнего контроля (аудита) на основе активного внедрения риск-ориентированного управления и контроля. Несмотря на оживленное обсуждение указанных подходов в отечественной научной литературе, апробацию и применение их в рамках предприятий, данная взаимосвязь оказалась не рассмотренной в отечественной научной литературе. Отсутствие четкого понимания такой взаимосвязи вызывает проблемы оценки системы внутреннего контроля при осуществлении внешнего аудита.

Предметом исследования данной статьи являются актуальные вопросы взаимосвязи внутреннего контроля как объекта исследования с точки зрения внешнего аудита и внутреннего контроля как такового (как элемента системы

управления), а также модернизации ФПСАД □ 8 с учетом новейших тенденций в области концепций COSO (Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), организованной в 1985 г. при поддержке Национальной комиссии по мошеннической в финансовой отчетности (комиссия Тредвея) (США).

Базисным аспектом в COSO является выделение ряда компонентов управления рисками³. Их изучение позволяет увидеть взаимосвязь с элементами системы внутреннего контроля, выделенными в российском ФПСАД □ 8, что и будет далее рассмотрено.

Компоненты риска в соответствии с COSO	Элементы контроля в соответствии с ФПСАД № 8				
	Контрольная среда	Процесс оценки рисков аудируемым лицом	Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Контрольные действия	Мониторинг средств контроля
Внутренняя среда	+	+			
Постановка целей		+			
Определение событий		+			
Оценка рисков		+			
Реагирование на риск		+			
Средства контроля				+	
Информация и коммуникации			+		
Мониторинг					+

Концепция COSO определяет внутреннюю среду как атмосферу в организации и определяет, каким образом риск воспринимается сотрудниками организации и как они на него реагируют.

ют. Внутренняя среда включает в себя философию управления рисками и риск-аппетит, честность и этические ценности, а также ту среду, в которой они существуют. Аналогом внутренней среды является контрольная среда в ФПСАД □ 8, которая включает в себя позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

В соответствии с ФПСАД □ 8 контрольная среда включает в себя: доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей, профессионализм (компетентность сотрудников), участие собственника или его представителей, компетентность и стиль работы руководства, организационная структура, наделение ответственностью и полномочиями, кадровая политика и практика. Таким образом, можно выделить следующие взаимосвязи: COSO (честность и этические ценности) – ФПСАД □ 8 (поддержание принципа честности и других этических ценностей), COSO (среда, в которой они существуют) – ФПСАД □ 8 (профессионализм (компетентность) сотрудников), участие собственника или его представителей, компетентность и стиль работы руководства, организационная структура, наделение ответственностью и полномочиями, кадровая политика и практика). Исходя из проведенного анализа этого компонента (элемента) видно, что риск в данном случае не рассматривается в качестве составляющей контрольной среды в российском стандарте аудита и является отличительной чертой COSO.

Следующие компоненты COSO по своей сути могут быть рассмотрены в комплексе – это внутренняя среда (в части выделения рисков и риск-аппетита), постановка целей, определение событий, оценка рисков, реагирование на риск. В российском стандарте этот перечень можно установить в рамках элемента внутреннего контроля процесс-оценки рисков аудируемым лицом, который определяется в стандарте как “процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие

отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими. Например, процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций или каким образом определяются и анализируются существенные для финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочные значения”.

Шестым компонентом оценки риска в соответствии с COSO являются средства контроля. Интегрированная модель COSO не дает четкого определения и классификации, отмечая, что существует большое количество различных подходов, приводя в пример при этом конкретные методы, разделенные на шесть групп: обзоры высшего руководства (соответствие фактических показателей бюджетным, прогнозным, прошлым показателям и показателям конкурентов; основные инициативы, отслеживаемые на предмет достижения поставленных целей; мониторинг планов разработки новых продуктов, создания совместных предприятий или привлечения финансирования); прямое управление функцией или деятельностью (руководители, управляющие определенными функциями или видами деятельности, проверяют отчеты о результатах работы; проводятся сверки ежедневных потоков денежных средств с чистыми позициями, сообщаемыми централизованно в отношении переводов и инвестиций, которые выполняются в срок до следующего дня); обработка информации (контрольные процедуры проверки точности, полноты и авторизации операций, вводимые данные подвергаются проверкам в режиме реального времени на предмет редактирования или сравниваются с утвержденными контрольными файлами, учитываются числовые последовательности операций; разработка новых систем и внесение изменений в существующие, а также доступ к данным, файлам и программам контролируются); физические средства контроля (оборудование, товарно-материальные запасы, ценные бумаги, денежные средства и прочие активы физически защищены и периодически пересчитываются и сравниваются с суммами, отраженными в контрольных регистрах); показатели деятельности (соотнесение различных видов данных (операционных или финансовых) друг с другом, анализ взаимосвязей, проведение расследований и устранение недостатков), распределение обязанностей (обязанности распределяются между различными лицами с целью снижения риска ошибки или мошенничества). Интересно, что в рамках интег-

рированного подхода COSO вопросы контроля информационных систем и использование программных средств в ходе контроля выделены. В федеральном стандарте приведен их довольно широкий перечень, который может быть использован с точки зрения контроля: проверка выполнения (обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями; обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды; соотношение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия; сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации; проверка результатов

объектов (меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям; санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными; проведение периодических инвентаризаций (сравнение результатов пересчета наличных денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета), разделение обязанностей (разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов).

Для большей наглядности приведем фрагмент нашего исследования, иллюстрирующий совпадения на примере такого вида средств контроля, как Обзоры высшего руководства (COSO) и Проверка выполнения (ФПСАД □ 8) (см. таблицу).

COSO	ФПСАД № 8	Наличие взаимосвязи (+), ее отсутствие (-)
Обзоры высшего руководства	Проверка выполнения	
Обзоры соответствия фактических показателей бюджетным, прогнозным	Обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями	+
Обзоры соответствия фактических показателей прошлым показателям	Обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды	+
Обзоры соответствия фактических показателей показателям конкурентов, проводимые высшим руководством	Сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации	+ (Частично)

деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.п.), обработка информации (выполняются для проверки точности, полноты и санкционирования операций и делятся на две большие группы средств: общие (средства контроля за изменением программного обеспечения; средства контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных; средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения; средства контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес) и прикладные (проверка арифметической точности бухгалтерских записей; ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей; такие автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии), проверка наличия и состояния

Как видно из таблицы, наблюдается очень близкая взаимосвязь между ФПСАД □ 8 и COSO.

Логично предположить, что дальнейшее развитие ФПСАД □ 8 должно быть увязано с развитием (или, по крайней мере, с их учетом) новейших тенденций изменений в концепциях COSO.

Основными источниками информации о работе COSO являются ее организации-партнеры и официальный сайт комиссии, на котором публикуются руководства и новости по нововведениям в стандартах.

Изучение отдельных материалов, размещенных на официальном сайте COSO, позволяет сделать вывод о том, что основная направленность COSO на сегодня - это рассмотрение разнообразных вопросов внутреннего контроля в контексте различных видов рисков. Несмотря на то, что большую часть нововведений за последние три года (2010 - 2012) составляют документы, интерпретируемые на сайте как документы внутреннего контроля, они одновременно выступают и документами, описывающими риски. Кроме того, важно отметить, что большая часть из этих документов рассматривается COSO

как размышления (Thought Papers), в то время как базисными являются готовые руководства. Однако помещение в данный список и официальная поддержка со стороны COSO позволяют и их использовать в качестве вспомогательных материалов при формировании системы внутреннего контроля и управлении рисками.

Анализ вышеуказанных размышлений свидетельствует о необходимости учесть в ФПСАД □ 8 такие аспекты, как: оценка внутреннего контроля в условиях облачных технологий и соответствие риск-аппетита организации системе ее внутреннего контроля.

Таким образом, результатом нашего исследования являются следующие положения: 1) наблюдается взаимосвязь между стандартами COSO

и ФПСАД □ 8 (нами такая взаимосвязь наглядно представлена на примере элементов контроля (ФПСАД □ 8) или компонентов риска (COSO)); 2) концепция COSO постоянно развивается, разработчиками учитываются нововведения в профессиональной сфере и в области технологий; 3) возникает необходимость совершенствования ФПСАД □ 8.

¹ Аманжолова Б.А. Теоретические и методологические аспекты формирования систем внутреннего контроля взаимосвязанных организаций : монография. Новосибирск, 2008.

² Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : монография. М., 2012.

³ URL: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf.

Поступила в редакцию 06.12.2012 г.