

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Нгуен Тхи Ха Ми

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА В КРУПНЫХ КОРПОРАТИВНЫХ СТРУКТУРАХ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Мельник Маргарита Викторовна,
доктор экономических наук, профессор

Москва - 2022

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Тенденции развития контрольной функции управления	11
1.1 Особенности организации контрольной функции в группе предприятий.....	11
1.2 Новые задачи контроля при ориентации экономических субъектов на устойчивое инновационное развитие.....	23
1.3 Принципы организации внутреннего контроля и внутреннего аудита в группе компаний	35
Глава 2 Анализ организации внутреннего контроля и аудита в крупных корпоративных структурах	46
2.1 Нормативно-правовая база постановки внутреннего контроля и аудита.....	46
2.2 Оценка системы внутреннего контроля и аудита. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля и аудита.....	65
2.3 Типичные формы взаимодействия внутреннего контроля и аудита	115
Глава 3 Совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля и аудита.....	133
3.1 Процессный подход к организации внутреннего контроля в крупных корпоративных структурах	133
3.2 Совершенствование методов внутреннего контроля и аудита в условиях цифровизации и устойчивого развития.....	152
3.3 Совершенствование формирования оценки системы внутреннего контроля в группе компаний.....	196
Заключение	224
Список литературы	227
Приложение А Принципы организации внутреннего контроля	255

Введение

Актуальность темы исследования. Современная экономическая среда отличается динамичностью и возникновением новых «подрывных инноваций». Проводить адаптацию к новым условиям функционирования экономики вынуждены не только представители науки, изучающие новые тенденции, но и экономические субъекты: именно они первыми ощущают на себе изменения на рынках труда, капитала и ресурсов.

Изменениям подвержены, в первую очередь, внутренние структуры, поддерживающие функционирование экономических субъектов. Одной из важнейших подобных структур является система внутреннего контроля (далее – СВК), направленная в том числе и на обеспечение эффективности и результативности деятельности организации. Несмотря на достаточно большое количество исследований на тему внутреннего контроля (далее – ВК), данный вопрос остается актуальным ввиду необходимости в постоянном развитии и усовершенствовании контрольной функции. Одним из аспектов организации внутреннего контроля является его постановка и осуществление в крупных корпоративных структурах, что связано с такими сложностями, как многоуровневость контроля, территориальное расположение и специфика деятельности организаций, входящих в состав группы компаний.

Значимым трендом начала XXI века является внедрение в стратегию и цели организаций положений концепции устойчивого развития, предполагающего удовлетворение человеческих потребностей в настоящем без ущерба для окружающей среды и для возможностей будущих поколений. Недостаточной теоретической проработанностью отличается вопрос усовершенствования элементов внутреннего контроля для обеспечения успешного управления устойчивым развитием в организации.

В эпоху стремительного развития информационных технологий также возникает проблема осуществления контроля в условиях цифровизации деятельности и оценки эффективности существующих автоматических

средств контроля, в том числе и общих средств контроля, действующих на уровне корпорации, а не конкретного процесса.

Следующий аспект, требующий детального рассмотрения, – это проведение оценки внутреннего контроля. Традиционно считается, что обязанность по контролю закреплена за высшим руководством компании: именно у менеджмента есть полномочия для того, чтобы управлять рисками и обеспечивать эффективность деятельности. Однако система внутреннего контроля не ограничивается управленческим персоналом, а включает в себя всех работников компании. Оттого что данный процесс затрагивает все уровни организации деятельности, возникает вопрос: каким образом можно проверить эффективность системы внутреннего контроля?

На данный момент как в российской, так и международной практике организация системы внутреннего контроля проводится в разрезе компонентов, выделенных в модели COSO, а оценка СВК делится на два основных направления: оценка эффективности дизайна внутреннего контроля и операционной эффективности. В то же время, в текущей нормативно-правовой базе отсутствует единая методика оценки СВК: имеющиеся рекомендации Министерства финансов не приводят критерии эффективности или неэффективности вышеуказанных компонентов внутреннего контроля.

В то же время, часть функций, традиционно возложенных на систему внутреннего контроля, в ряде организаций начала выполнять служба внутреннего аудита (далее – ВА), изначально разработанная как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленная на совершенствование работы организации [9]. Ввиду недостаточной степени разработанности существующей законодательной базы повсеместно дублирование сфер ответственности внутреннего контроля и внутреннего аудита. Согласно опросу компании PwC совместно с Институтом внутренних аудиторов [156], около 31% внутренних аудиторов участвует в консалтинговых проектах, 41% внутренних аудиторов проводит оценку качества управления стратегическими рисками, что свидетельствует о

разрозненности функций внутреннего аудита.

Таким образом, актуальность темы также обусловлена следующими факторами: отсутствие четкого разделения прав и обязанностей отделов внутреннего контроля и внутреннего аудита, относительная неразвитость функции внутреннего аудита в большинстве экономических субъектов, отсутствие методики по оценке системы внутреннего контроля.

Степень разработанности темы исследования. Теоретические и практические исследования, проводимые в области организации внутреннего контроля и аудита в условиях устойчивого развития, выполнены с учетом положений и выводов, сформулированных российскими и зарубежными учеными.

Теоретические аспекты интеграции устойчивого развития в деятельность экономического субъекта, а также раскрытия в отчетности нефинансовых показателей раскрыты в трудах зарубежных авторов: Porter M.E., Dyllick T., Robert K.W., Parris T.M., Leiserowitz A.A., Friede G., Kramer M., а также в работах отечественных авторов: Ефимова О.В., Бариленко В.И., Басова М.М., Никифорова Е.В., Петров А.М., Шнайдер О.В., Герасимова Е.Б., Растеряев К.О.

Вопросам усовершенствования внутреннего контроля, а также разграничением ответственности внутреннего контроля и внутреннего аудита посвящены работы зарубежных авторов: Sawyer L., Wood D.A., Frigo M. L., а также труды отечественных ученых: Мельник М.В., Егорова И.С., Ветрова И.Ф.

При этом вопрос организации внутреннего контроля и внутреннего аудита (далее – ВК и ВА) в условиях внедрения концепции устойчивого развития недостаточно изучен в научных публикациях. Вместе с тем повышающийся интерес стейкхолдеров к вопросам устойчивого развития, а также возможный конфликт интересов при внедрении данной концепции обуславливают важность разработки соответствующих элементов внутреннего контроля и аудита для достижения поставленных организацией

целей в области устойчивого развития.

Цель исследования состоит в развитии теоретико-методологических основ и разработке предложений по осуществлению внутреннего контроля и внутреннего аудита в рамках внедрения концепции устойчивого развития, а также рекомендаций по проведению оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Для достижения цели исследования поставлены следующие **задачи**:

- рассмотреть существующие теоретические основы организации внутреннего контроля и внутреннего аудита;
- проанализировать нормативно-правовую базу и существующие методики оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита;
- разработать модель организации внутреннего контроля и внутреннего аудита, определить основные функции и задачи ВК и ВА на различных этапах внедрения концепции устойчивого развития и дать предложения в области постановки внутреннего контроля и внутреннего аудита в компаниях нефтегазового сектора в рамках перехода к устойчивому развитию;
- разработать методику оценки внутреннего контроля в условиях внедрения устойчивого развития.

Объектом исследования являются система внутреннего контроля и служба внутреннего аудита в крупных корпоративных структурах.

Предметом исследования являются основы организации элементов внутреннего контроля и внутреннего аудита, в том числе направленные на управление устойчивым развитием, а также методы оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Научная новизна исследования содержится в обосновании и развитии теоретических положений организации внутреннего контроля и аудита при внедрении принципов устойчивого развития в крупных корпоративных структурах, а также разработке методики оценки ВК и ВА.

Теоретическая значимость работы заключается в развитии теоретических положений организации внутреннего контроля и аудита с точки

зрения перехода к устойчивому развитию. Обоснованные в работе положения и выводы могут быть использованы для дальнейших научных исследований.

Практическая значимость работы заключается в том, что основные научные положения и рекомендации могут быть использованы на практике компаниями различных отраслей, в частности, нефтегазового сектора. Материалы исследования могут быть использованы в реализации образовательных программ в области внутреннего контроля, аудита и корпоративной социальной ответственности.

Методология и методы исследования. В ходе исследования использованы общенаучные методы познания: системный подход, детализация и обобщение, дедукция и индукция, табличная и графическая интерпретация, логическое соответствие и научная абстракция.

Теоретическая основа исследования. Теоретико-методологической основой исследования выступили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области устойчивого развития, корпоративной социальной ответственности, внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Нормативная и информационная база исследования. При проведении исследования была рассмотрена нормативная база в виде Информации Министерства финансов ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», международных стандартов аудита, Закона Сарбейнса-Оксли, Директив Евросоюза и других источников. Информационная база также работы представлена международными стандартами в области устойчивого развития, профессиональными стандартами в области внутреннего контроля и внутреннего аудита, а также международными стандартами аудита. Кроме того, использовались материалы научно-практических конференций, исследования международных консалтинговых компаний, диссертационные исследования, материалы периодических изданий по исследуемой тематике,

отчетность зарубежных и отечественных организаций, рекомендации российских и зарубежных профессиональных организаций, в том числе Института внутренних аудитором (далее – ИА), Международной федерации бухгалтеров (далее – IFAC).

Также использовались данные справочной правовой системы «КонсультантПлюс»; научно-исследовательские ресурсы; внутренние нормативные документы в области внутреннего контроля и внутреннего аудита, отраслевые обзоры нефтегазовой отрасли экономики, а также результаты опросов в области внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Область исследования соответствует п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии», п. 3.12 «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Положения, выносимые на защиту:

1) Обоснованы методические рекомендации по организации контроля на основе процессного подхода, позволяющие учитывать специфику корпоративных структур, сформировавшихся как группа взаимосвязанных предприятий (С. 133-151).

2) На основе анализа тенденций развития современных информационных технологий и цифровизации контрольной функции предложены варианты применения комплекса технологий для целей осуществления внутреннего контроля, определены условия, необходимые для успешного их использования (С. 152-159).

3) Сформулированы методические рекомендации по организации внутреннего контроля в условиях перехода к составлению отчетности в формате устойчивого развития (С. 160-196).

4) Разработана методика оценки результативности и эффективности внутреннего контроля (С. 197-223).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Результаты работы подтверждаются следующим: использованием научных трудов отечественных и зарубежных авторов в области внутреннего контроля и внутреннего аудита, устойчивого развития, а также фундаментальных теоретических положений, общеметодологической базы, общенаучных методов познания.

Основные положения и результаты исследования были представлены на следующих конференциях: на Молодежном форуме в рамках XI Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Развитие контрольных и аналитических процессов для стратегического управления бизнесом» (Москва, Финансовый университет, 13 декабря 2019 года); на XXIX Международной научно-практической конференции «Наука и образование: сохраняя прошлое, создаём будущее» (г. Пенза, МЦНС «Наука и Просвещение, 10 сентября 2020 года); на III Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра» (Москва, Финансовый университет, 19 ноября 2020 года); на XII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Цифровая трансформация учетно-контрольных и аналитических процессов бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 10 декабря 2020 года).

Материалы исследования используются Группой компаний «Кухня без границ», в частности, используется методика организации многоуровневого внутреннего контроля. По материалам исследования внедрена модель распределения обязанностей по осуществлению внутреннего контроля, позволяющая существенно повысить эффективность контрольной функции. Используется описанная в исследовании методика оценки внутреннего контроля. Предложенные решения исследования способствуют развитию

компании.

Результаты исследования используются в практической деятельности ООО «АФ «Урок», в частности, предложения по оценке результативности и эффективности внутреннего контроля используются при проведении аудиторских проверок коммерческих организаций различного профиля. Ряд предложений по совершенствованию системы внутреннего контроля используются в консультационной деятельности фирмы.

Материалы исследования применяются в практической деятельности ООО «Аудит и консультирование», в частности предложения по аудиту отчетности, составленной в формате устойчивого развития. Ряд предложений и рекомендаций по совершенствованию организации системы внутреннего контроля используются при оценке мероприятий по развитию контрольных процессов в экономических субъектах.

Материалы диссертации используются Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Внутренний контроль».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты исследования отражены в 7 работах общим объемом 5,55 п.л. (авторский объем 5,54 п.л.), в том числе 5 работ общим объемом 4,39 п.л. (авторский объем 4,38 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Текст диссертации изложен на 278 страницах и включает введение, три главы, заключение, список литературы из 191 наименования и 1 приложение. Текст диссертации содержит 44 таблицы и 19 рисунков.

Глава 1

Тенденции развития контрольной функции управления

1.1 Особенности организации контрольной функции в группе предприятий

В условиях экономической турбулентности и появления новых форм ведения бизнеса усиливается влияние контрольной функции на положение хозяйствующего субъекта на рынке: для того чтобы обеспечивать достижение поставленных перед внутренним контролем целей, она должна быть адаптирована к меняющимся условиям деятельности экономического субъекта.

Динамичность и необходимость в постоянном усовершенствовании данной системы подтверждается мировыми тенденциями: за последние десятилетия получили распространение кардинально новые способы организации контроля на предприятии. Наиболее яркий пример - японская система канбан, предполагающая непрерывное производство продукции, а, следовательно, и более высокий уровень постоянного контроля за ее качеством. Нововведения проводятся и на законодательном и методическом уровне: концепция внутреннего контроля за последние несколько десятилетий постоянно усовершенствовалась, основные этапы отражены на рисунке 1.



Источник: составлено автором по материалам [189].

Рисунок 1 - Развитие концепции внутреннего контроля COSO

При рассмотрении «контрольной функции» принято отождествлять данное понятие с системой внутреннего контроля. Практически все концепции определяют внутренний контроль как процесс или совокупность процессов, таким образом выделяя, что осуществление внутреннего контроля не ограничивается единичными действиями или закреплением формальных политик высшего звена руководства, а представляет собой систему взаимосвязанных между собой элементов.

В данной главе рассмотрены две наиболее распространенные концепции внутреннего контроля:

- 1) COSO – модель внутреннего контроля, разработанная Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея;
- 2) COBIT – стандарт «Цели контроля при использовании информационных технологий», созданный Ассоциацией аудита и контроля информационных систем ISACA.

Наиболее распространенная в коммерческом секторе модель системы внутреннего контроля, является также основной для Информации Министерства финансов ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее – ПЗ-11/2013). СВК представляется в виде куба, основными элементами которого являются пять компонентов:

- 1) Контрольная среда.

Атмосфера, корпоративная культура, в которой работают сотрудники организации. Включает в себя корпоративные стандарты, стиль работы руководства, правила и должностные инструкции. Корпоративная среда представляет собой фундамент системы внутреннего контроля, так как без формальных и неформальных правил рабочий процесс в организации не способен функционировать.

Отдельный блок контрольной среды представляют собой

корпоративные стандарты в области антикоррупционной деятельности: кодексы этики и корпоративного поведения. Данный блок критически важен для успешного функционирования экономического субъекта, так как без предустановленных правил в области предотвращения недобросовестных действий подвергаются угрозе все остальные сферы деятельности организации. К примеру, мошенничество путем хищения активов мешает организации функционировать эффективно, а также подвергает ее законодательным, репутационным рискам.

2) Оценка рисков.

Означает процесс выявления и определения уровня рисков, способных повлиять на достижение поставленных организацией целей. На данном этапе обычно осуществляется взаимодействие различных отделов: планирования, юридического, налогового отделов, бухгалтерии.

Риски предпринимательской деятельности присущи каждому хозяйственному субъекту, они являются неотъемлемой частью бизнеса. Вместе с тем, в широком смысле понятие «риск» связано не только с возможным уменьшением прибыли, но и с увеличением доходов или с иными положительными для экономического субъекта изменениями. Иными словами, в результате наступления какого-либо события существует вероятность превышения намеченных результатов, что положительно скажется на деятельности. К примеру, в финансовой математике под риском финансовой операции понимается отклонение доходности от среднего значения в любую сторону, то есть в результате наступления риска инвестор может получить и дополнительную прибыль, и убыток.

3) Контрольные процедуры.

Включают в себя мероприятия, которые проводятся в организации с целью обеспечения эффективности и результативности, достоверности и своевременности составления отчетности и соответствия законодательству. К примеру, санкционирование операций по отпуску материалов, что позволяет избежать их перерасхода.

4) Информация и коммуникация.

Данный элемент обеспечивает информационный обмен между работниками компании. Можно выделить две главные функции информации и коммуникации: донесение до сотрудников организации их обязанностей (например, массовая рассылка или семинар, инструктаж при приеме на работу) и обеспечение информационного потока в процессе работы.

5) Мониторинг.

Оценка качества работы системы внутреннего контроля. Согласно концепции COSO, проводится оценка дизайна (то, как разработана система внутреннего контроля, позволяет ли ее конфигурация выявить недостатки, на обнаружение которых она направлена) и эффективности СВК (то, насколько работа системы внутреннего контроля соответствует установленному регламенту).

Концепция COBIT делает акцент на эффективном применении информации и технологий для максимизации ценности для стейкхолдеров организации, оптимизации ресурсов для проведения трансформации бизнеса, оценки и митигирования рисков деятельности. В соответствии с определением, данным Ассоциацией по аудиту и контролю информационных систем, внутренний контроль – это совокупность политик, процедур, практик и организационных структур, разработанных для обеспечения достаточной уверенности в том, что бизнес-цели экономического субъекта будут достигнуты, а непредвиденные события будут предотвращены или выявлены и скорректированы.

COBIT выделяет компоненты, необходимые для внедрения и поддержания системы руководства (governance):

- Процессы – структурированный набор практик и мероприятий, направленных на достижение определенных целей.
- Организационные структуры – ключевые субъекты принятия решений в организации.
- Политики и процедуры – инструкции и стандарты, закрепляющие

ожидаемое поведение субъектов.

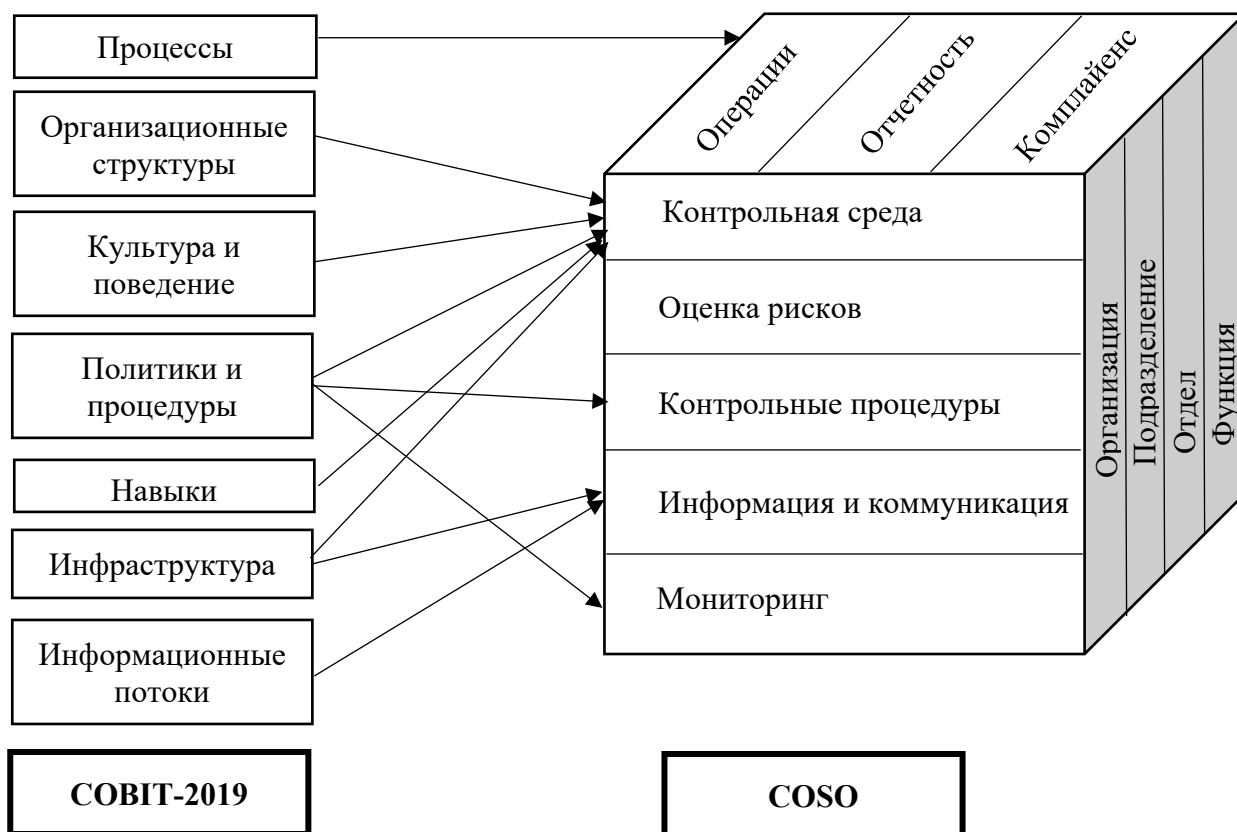
– Информационные потоки – в контексте COBIT означает информацию, требуемую для осуществления эффективного руководства.

– Культура и поведение – действия и мышление субъектов.

– Навыки – компетенции, необходимые для принятия надлежащих решений и успешного выполнения задач.

– Инфраструктура – технологии и приложения, используемые для руководства ИТ.

Таким образом, компоненты, выделенные в концепции COBIT, можно сопоставить с моделью COSO. Сопоставление компонентов двух концепций представлено на рисунке 2.



Источник: составлено автором по материалам [181; 189].
Рисунок 2 - Сопоставление компонентов COBIT-2019 и COSO

На основании анализа концепций можно сделать вывод, что внутренний контроль является процессом, осуществляемым с целью обеспечения выполнения поставленных высшим руководством целей и задач, то есть

выполняет такие исполнительные функции, как:

- обеспечение руководства полной и достоверной информацией о рисках для принятия управленческих решений;
- формирование фундамента для осуществления экономическим субъектом своей деятельности (политики, стандарты деятельности, организационная структура);
- сопровождение бизнес-процессов для предотвращения реализации рисков и устранения негативных последствий.

В то же время контрольная функция не должна ограничиваться внутренним контролем как исполнительным органом: в условиях динамичности экономической среды она также должна обеспечивать устойчивое инновационное развитие экономического субъекта, а следовательно, включать в себя стратегический элемент, направленный на поддержание и повышение эффективности и результативности, достоверности отчетности и соблюдения законодательства. Данные обязанности могут быть возложены на внутренний аудит – независимый орган в составе организации, предоставляющий объективные гарантии и консультации, направленные на совершенствование деятельности. Роль внутреннего аудита в организации описывается Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита (далее – МПСВА), разработанными Институтом внутренних аудиторов, положения можно обобщить следующим образом:

- оценка и выработка рекомендаций по совершенствованию процессов корпоративного управления, в том числе принятия решений, надзора, обмена информацией;
- оценка эффективности процессов управления рисками, в том числе соответствия целей организации ее миссии, способности организации эффективно выявлять и оценивать риски, выработать соответствующие меры реагирования, собирать и уведомлять ответственных за управление рисками лиц;
- оценка и помощь в поддержании эффективной СВК путем оценки и

содействия в совершенствовании.

Более детальное описание объектов оценки, проводимой внутренним аудитором, представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Объекты оценки, выполняемой внутренним аудитором

Объект	Компоненты
Корпоративное управление	процесс принятия решений
	осуществление надзора
	информационное взаимодействие
	достижение целей, связанных с этическими нормами и ценностями
	управление результатами деятельности
	координация деятельности
Управление рисками	соответствие целей организации ее миссии
	способность выявлять и оценивать риски
	принятие ответных мер в ответ на риски
	обмен информацией о выявленных рисках
	риск мошенничества
Внутренний контроль	адекватность контроля в части достижения целей предприятия
	адекватность контроля в части эффективности и результативности деятельности
	адекватность контроля в части сохранности активов
	адекватность контроля в части достоверности и целостности отчетной информации
	адекватность контроля в части соответствия законодательным и иным актам

Источник: составлено автором по материалам [9].

Таким образом, внутренний аудит является отдельным структурным подразделением организации, основным назначением которой является сохранение и повышение стоимости экономического субъекта. При эффективном построении процесса внутренний аудит должен служить инструментом, помогающим руководству организации выявлять и устранять существующие недостатки и совершенствовать работу экономического субъекта.

Имеющиеся стандарты и концепции дают лишь основу для формирования контрольной функции: приводятся основные цели и компоненты внутреннего контроля и внутреннего аудита, в то время как детальных рекомендаций по постановке, внедрению и поддержанию контроля

в экономических субъектах нет. Обеспечение способности данной системы выполнять поставленные перед нею цели является сферой ответственности каждой организации отдельно, в связи с чем методы организации и совершенствования системы внутреннего контроля различаются от предприятия к предприятию.

Формирование контрольной функции осложняется в крупных корпоративных структурах, имеющих множество структурных подразделений и направлений деятельности. Юридически закрепленного термина «группа компаний» нет: отдаленными аналогами данного понятия являются «консолидированная группа налогоплательщиков», указанная в п. 1 ст. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации, либо «группа лиц», упомянутая в ст.9 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции». В то же время, данное обозначение часто встречается на практике, в частности, в названиях брендов: группа компаний «ПИК», группа компаний «Медси», группа ВТБ и так далее. Подобные группы объединяют в себя множество организаций и публикуют консолидированную финансовую отчетность, в которой рассматриваются финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств объединения данных организаций как если они были единым предприятием.

Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» дает ссылку на Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО), в которых под «группой» имеется в виду материнская организация и ее дочерние предприятия. В данной диссертации в качестве «группы компаний» будет обозначено объединение юридических лиц, находящихся под общим контролем конечных бенефициаров, действующих в рамках общей миссии и стратегии. Данное условие объясняется тем, что с точки зрения построения системы внутреннего контроля неотъемлемыми элементами являются философия управления, риск-аппетит стейкхолдеров экономического субъекта, в связи с чем отсутствие общей миссии и стратегии не позволят сделать вывод о целостности

контрольной функции.

Исходя из данного определения «группы компаний» проистекает первая особенность контрольной функции в данной форме организации бизнеса – необходимость в обеспечении единства целей и задач экономических субъектов, входящих в состав группы. Основной целью создания группы компаний является достижение синергетического эффекта от совместной деятельности, и для максимизации данного эффекта компании одной группы обязаны действовать в интересах группы в целом. К примеру, некоторые предприятия группы могли бы оказывать свои услуги внешним поставщикам на более выгодных условиях, однако они продолжают сотрудничать с другими компаниями группы, так как в совокупности для группы подобная схема взаимодействия выгоднее. Координация деятельности предприятий в составе группы подразумевает следующие требования к системе внутреннего контроля:

- формирование единой корпоративной культуры, распространение на дочерние организации философии управления высшего руководства;
- унификация локальных стандартов, политик и инструкций. Для группы существуют единые нормативные документы, которым должны следовать все организации, входящие в ее состав. Подобное единообразие облегчает взаимодействие между компаниями группы, однако также связано и с потенциальным игнорированием специфики деятельности отдельных экономических субъектов;
- учет риск-аппетита на уровне группы при принятии решений на уровне локального менеджмента. Широко распространена практика, когда в то же время, некоторые риски могут быть неприменимы для группы в целом. К примеру, отдельная компания в составе группы может иметь отрицательные денежные потоки и объем краткосрочных обязательств, превышающий краткосрочные активы, однако иметь поддержку со стороны материнской компании группы в форме долгосрочных контрактов, финансирования, уступки прав требования. Таким образом, если группа не испытывает проблем

с ликвидностью и платежеспособностью, дочерняя компания в составе группы также может быть способна продолжать свою деятельность непрерывно;

– распределение ресурсов исходя из консолидированных данных, нежели из данных отдельного предприятия. Данный подход обусловлен тем, что для стейкхолдеров группа компаний рассматривается как единое предприятие, к примеру, организации в составе группы могут получить кредит по более льготной ставке, чем компании со схожими финансовыми показателями, действующие независимо. Для многих облигаций компаний группы свойственно обеспечение в форме залога долей в дочерних организациях, также зачастую в условиях кредитного договора дочерней организации указаны ограничительные условия на финансовые показатели, основанные на консолидированной финансовой отчетности. Таким образом, определение условий финансирования происходит исходя из оценки группы в целом.

В группе компаний также могут присутствовать научно-исследовательские организации, которые являются кост-центрами, результаты работы которых используются в дальнейшем операционными компаниями группы. Таким образом, оценка выгоды от подобных организаций на индивидуальной основе нецелесообразна, так как с точки зрения финансовых результатов данные компании зачастую являются убыточными и получают доходы только от продажи прав на свои изобретения. Реальная выгода от применения разработок зачастую многократно превышает стоимость патента и заключается в увеличении производительности труда, сокращении затрат на производственных компаниях группы.

Данная особенность группы компаний отражается и на контрольной функции: оценка эффективности внутреннего контроля проводится высшим руководством в отношении консолидированных результатов группы. На уровне локального руководства анализируются данные, непосредственно находящиеся в контроле у данного уровня менеджмента: к примеру, в сервисной организации, оказывающей услуги исключительно компаниям

группы, региональное руководство не может влиять на величину выручки, однако он контролирует себестоимость затрат. Данный аспект влияет также на оценку рисков: риск недобросовестных действий в отношении выручки подобной сервисной организации несущественен ввиду легкости обнаружения случаев искажения и отсутствия мотивации в завышении суммы доходов.

Следующей особенностью контрольной функции в группе компаний является централизация некоторых функций, являющаяся неизбежным последствием оценки эффективности контроля на уровне группы в целом. Осуществление контроля отдельных аспектов бизнеса на уровне управляющей компании приводит к сокращению затрат и способствует формированию общей информации о всей группе, однако данный метод также сопряжен с такими недостатками, как недостаточное знание специфики деятельности отдельного предприятия.

Во многих группах компаний (РусГидро, Черкизово) существуют централизованные отделы внутреннего контроля, функционирующие на уровне всей группы и отвечающие за обеспечение эффективности внутреннего контроля группы. Вследствие централизации имеет место выборочное проведение процедур оценки внутреннего контроля ввиду отсутствия достаточных ресурсов для осуществления оценки на всех участках деятельности. На практике большинство организаций практикует риск-ориентированный подход, заимствованный из теории внешнего аудита. Данный подход позволяет сосредоточиться на наиболее значимых и подверженных риску сферах деятельности, однако вместе с тем неизбежно увеличение риска невыявления недостатков внутреннего контроля в сферах, не включенных в выборку. Вследствие этого в некоторых бизнес-процессах или подразделениях годами могут оставаться невыявленными и неисправленными нарушения.

Несмотря на наличие централизованного отдела, осуществление внутреннего контроля и его оценки должно проводиться не только на уровне головной компании, но и в рамках повседневной деятельности. Таким

образом, для контрольной функции в крупных корпоративных структурах характерна многоуровневость. Контроль можно разделить на несколько категорий в зависимости от критериев:

- уровень управления: контроль на уровне группы в целом, на региональном уровне, на уровне транзакций.

- важность для группы: стратегический (контроль со стороны высшего руководства на уровне группы в целом), операционный (обеспечение функционирования СВК исполнительным руководством как на уровне группы, так и на локальном), независимый контроль (контроль со стороны внутренних аудиторов, ревизионной комиссии на уровне группы в целом).

Распределение обязанностей между различными уровнями контроля является важной задачей, так как, с одной стороны, делегирование функций контроля на локальный уровень способствует более детальному рассмотрению задач и снижает нагрузку высших органов управления, с другой стороны, уменьшает вовлеченность высшего руководства в некоторые аспекты деятельности.

Следующей особенностью контрольной функции в группе предприятий является повышенная значимость такого элемента СВК, как информация и коммуникация. Взаимодействие юридических лиц в составе группы, а также сотрудников различных уровней управления требует наличия платформы, обеспечивающей надежную коммуникацию. Формирование каналов коммуникации и обмена информацией необходимо для своевременного реагирования на возникающие риски, осуществления ответных действий на выявленные риски и сообщения высшему руководству результатов оценки внутреннего контроля. Также важность данного компонента СВК обусловлена необходимостью в консолидации данных по всем компаниям группы для проведения оценки рисков, составления отчетности и планирования деятельности.

Группы компаний нередко являются крупными игроками на рынке, в связи с чем в перечень стейкхолдеров входит большое количество лиц.

Большое влияние данных корпоративных структур обуславливает необходимость в постоянном взаимодействии с заинтересованными лицами. Ролью внутреннего контроля в данном случае является обеспечение своевременного и точного выявления стейкхолдеров и их интересов, оценка их влияния на деятельность компании и анализ соответствующих рисков, разработка и проведение процедур в ответ на выявленные риски. Данные обязанности также присущи и внутреннему контролю на малых экономических субъектах, однако наличие множества компаний с различными видами деятельности и регионами присутствия усложняет данный процесс.

В связи с широким влиянием групп предприятий на общество, подавляющее большинство подобных групп проходит внешний аудит. В результате аудиторских проверок могут быть выявлены недостатки внутреннего контроля, и при надлежащей коммуникации организаций с внешними аудиторами возможно использование результатов внешнего аудита для устранения существующих недостатков и предотвращения возникновения новых. Роль внешнего аудитора в совершенствовании контрольной функции зачастую бывает недооценена, одной из проблем является возложение обязанности по коммуникации с внешним аудитором по поводу недостатков внутреннего контроля на субъектов контрольной деятельности.

1.2 Новые задачи контроля при ориентации экономических субъектов на устойчивое инновационное развитие

В настоящее время все большее число экономических субъектов задумывается о внедрении стратегии устойчивого развития, предполагающей «удовлетворение потребностей нынешнего поколения без ущерба для возможности будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности» [154]. Следование принципам устойчивого развития предполагает постановку целей и задач, учитывающих не только экономический рост, но и социальные и экологические факторы. Таким

образом, критериями для оценки бизнеса являются не только финансовые результаты, но и качественное корпоративное управление, информационная открытость и прозрачность отчетности, вовлечение в глобальные проблемы, например: сохранение окружающей среды, обеспечение социального равенства.

Согласно опросу, проведенному аудиторско-консалтинговой компанией PwC в октябре 2019 года [178], 89% респондентов осуществляет действия по внедрению принципов устойчивого развития в миссию и стратегию своих организаций – для сравнения, в 2018 году данный показатель составлял лишь 68%. Помимо глобальной пользы, компания преследует собственные интересы при внедрении устойчивого развития: в соответствии с данными компании MSCI Inc, рентабельность компаний, чья деятельность связана с целями устойчивого развития (далее – ЦУР), в среднем на 3% компаний, включенных в индекс MSCI ACWI [188]. Широкое распространение темы устойчивого развития связано с тем, что стоимость бизнеса в современных реалиях связана не только с финансовыми показателями, но и с нефинансовыми аспектами деятельности экономического субъекта. Компании, придерживающиеся принципов устойчивого развития, рассматриваются стейкхолдерами как более инвестиционно привлекательные ввиду большей стабильности в средне- и долгосрочной перспективе: более $\frac{3}{4}$ директоров, принявших участие в опросе компании PwC, признают положительное влияние нефинансовой отчетности на инвестиционную привлекательность бизнеса [178].

Внедрение концепции устойчивого развития тесно взаимосвязано с инновациями: ООН выделила в качестве одной из основных глобальных целей в области устойчивого развития «Индустриализацию, инновации и инфраструктуру». Это обусловлено тем, что внедрение принципов устойчивого развития требует от многих предприятий инвестиций в новые виды производства, наносящие меньший вред обществу и природе. В процессе поиска альтернативных решений разрабатываются инновационные

технологии. К примеру, нефтяной гигант BP пересмотрел свою стратегию вследствие ужесточения экологического регулирования и планирует осуществить инвестиции для наращивания мощности возобновляемых источников энергии до 20ГВт к 2025 году и до 50 ГВт к 2030 году [179].

Переход компании на устойчивое инновационное развитие ставит перед контрольной функцией новые задачи: для обеспечения эффективности деятельности экономического субъекта необходимы соответствующие изменения во внутреннем контроле и внутреннем аудите.

Одним из событий, послуживших катализатором для внедрения изменений в контрольную функцию, является пандемия COVID-19, изменившая привычный порядок деятельности. Согласно опросу, проведенному аудиторско-консалтинговой фирмой EY [182], 69% респондентов внесло изменения в план работы внутреннего аудита более чем на 10% вследствие пандемии коронавируса. Необходимость в обновлении контрольной функции выявлена и в опросе по системе внутреннего контроля от компании PwC [186], согласно которому 46% респондентов считают, что пандемия положительно повлияет на уровень зрелости СВК вследствие внесения корректив. Причинами для корректировки являются изменения в деятельности организаций, порождающие новые операционные риски, риски, связанные с обеспечением безопасности данных, финансовые риски. В числе таких изменений:

- смена фокуса деятельности компаний;
- изменения в структуре поставщиков и покупателей, нестабильность в цепочке поставок;
- необходимость в пересмотре планов в связи с коронакризисом;
- сокращение бюджета на проведение контрольных процедур;
- переход на удаленную работу.

Одним из важнейших факторов, отмеченных в опросе, является влияние цифровизации на экономические субъекты: около 42% респондентов [182] рассматривают возможность внедрения технологий в процесс проведения

внутреннего аудита. Предпосылками для данных нововведений служит расширение применения онлайн каналов коммуникации как с третьими сторонами, так и внутри организации, увеличение объемов информации, обрабатываемой электронно, возникновение новых возможностей для совершения недобросовестных действий в связи с переходом на дистанционный режим, подверженность кибер-атакам и необходимость в своевременном получении информации об изменениях в организации.

Важнейшей задачей контрольной функции является обеспечение надлежащего фундамента для осуществления экономическим субъектом деятельности в области устойчивого инновационного развития: возложение ответственности за выполнение новых обязанностей на определенных сотрудников, регламентирование новых видов деятельности, внедрение стратегии руководства в операционные планы, а также внесение соответствующих изменений в корпоративную структуру.

Внесение изменений в контрольную среду предприятия является неотъемлемым условием, так как без отражения соответствующих изменений в локальных актах, нормативном поведении и организационной структуре переход к устойчивому инновационному развитию остается ничем не подкрепленным заявлением компании. К примеру, выделение организацией цели ООН № 4 «Качественное образование» в качестве приоритетного направления требует осуществления соответствующих инвестиций, на которые должны быть выделены средства в бюджете, работы сотрудников, ответственных за взаимодействие с учебными заведениями или иными образовательными организациями, создания соответствующей корпоративной культуры, мотивирующей работников проходить обучение. Осуществление данных действий приводит к возникновению многочисленных нюансов, требующих закрепления в контрольной среде, например: формализация процесса выбора инвестиционных решений, отражение обязанности за осуществление деятельности в области образования сотрудников в должностных инструкциях и организационной структуре, политика в области

оценки эффективности образовательных программ и так далее.

Одной из задач контрольной функции является приспособление организации к изменениям в деятельности – зачастую инновации не оказывают существенного положительного эффекта ввиду отсутствия соответствующих изменений, обеспечивающих оптимальное их применение. К примеру, внедрение электронного документооборота и роботов, осуществляющих автоматическое заполнение стандартных документов, незначительно повысит эффективность бизнес-процессов, если большая часть документов будет продолжать составляться и храниться в бумажном виде сотрудниками. Для того чтобы данное нововведение существенно повлияло на деятельность компании, необходимы изменения в системе внутреннего контроля: оформление нового регламента составления и хранения документов, уведомление сотрудников о новых правилах, проведение контрольных процедур в отношении электронного документооборота, установление сроков и периодичности проведения контрольных процедур, разработка критериев оценки сотрудников, основанная на цифровизации и так далее.

Следующей задачей контроля является предотвращение, выявление и устранение нарушений, связанных с осуществлением организацией устойчивого инновационного развития. Выполнение новых задач без наличия релевантного опыта нередко сопровождается отклонениями фактических результатов от плановых вследствие ошибок либо недобросовестных действий. Для предотвращения нарушения необходим детальный анализ рисков, связанных с выполнением новой задачи, а также надлежащие информация и коммуникация о выявленных нарушениях. Для выявления искажений следует разработать контрольные процедуры, связанные с выполнением задачи, к примеру, периодическое измерение погрешности электронных измерительных систем путем сравнения с независимым пересчетом. Нередко контрольные действия связаны одновременно с предотвращением и выявлением искажений, например, проведение симуляции

атак на базы данных способствует одновременному выявлению существующих уязвимостей и снижает подверженность информационной системы атакам в будущем за счет повышения уровня осведомленности пользователей о потенциальных угрозах.

Важным аспектом является повышение риска недобросовестных действий в условиях новой среды: ввиду отсутствия устоявшейся практики и регламентов появляются новые возможности для совершения подобных действий. К примеру, благотворительные кампании могут быть использованы для отмывания доходов, полученных преступным путем. Недобросовестные действия возможны не только на уровне руководства, но и рядовых сотрудников, в частности, работник может использовать льготную программу для необоснованного извлечения собственной выгоды. Контроль в данной области подразумевает работу в отношении трех факторов, указанных в «треугольнике мошенничества»: возможности, мотивация, оправдание.

В отношении фактора «возможности» наиболее распространенными мерами является установление контрольных процедур на участках процесса, подверженных недобросовестным действиям. В числе подобных контрольных действий можно указать разделение обязанностей, ограничение доступа и санкционирование операций, мониторинг подозрительной деятельности.

«Мотивация» к недобросовестным действиям связана с выгодами, которые сотрудник получает от совершения данных поступков. В связи с тем, что выполнение тех или иных задач тесно взаимосвязано с оценкой эффективности и вознаграждениями работника, довольно сложно снизить влияние данного фактора. «Оправдание» совершения мошенничества также является малоконтролируемым фактором. Предполагаемыми решениями в области внутреннего контроля является установление соответствующей контрольной среды, где порицается осуществление недобросовестных действий.

Еще одним аспектом является контроль за процессом выполнения программ по устойчивому развитию: в связи с тем, что в обязанности

внутреннего контроля входит обеспечение эффективности и результативности деятельности, одной из его задач является отслеживание статуса мероприятий в области устойчивого развития.

Во многих случаях деятельность коммерческих организаций в экологической и социальной сферах не может быть достоверно отражена в стоимостном выражении: довольно сложно оценить эффект подобных инициатив на компанию с точки зрения денежных потоков. Зачастую польза от инвестиций в ESG-программы выражается в форме нефинансовых показателей либо косвенным путем влияет на финансовые результаты, к примеру, финансирование образовательных программ и сотрудничество с профильными учебными заведениями повысит уровень квалификации персонала, что положительно повлияет на производительность труда, однако оценить данный эффект в денежном выражении трудно. Аналогичная ситуация сложилась с благотворительными программами, направленными на улучшение имиджа, – репутация компании формируется за счет влияния множества факторов, и ее влияние на финансовые результаты зависит от эластичности спроса, состояния рынка и других аспектов.

Вследствие того финансовые выгоды от программ по устойчивому развитию малопрогнозируемы, а также показатели в данной области редко бывают включены в критерии оценки деятельности высшего руководства, многие компании не осуществляют достаточного контроля за статусом выполнения данных программ. В долгосрочной перспективе подобный подход, наоборот, может привести к дополнительным убыткам, так как выполнение мероприятий затягивается на неопределенный срок.

Что касается инвестиций в инновационные продукты, то планирование ожидаемой выгоды также осложнено наличием неопределенности, связанной с прогнозируемостью будущих денежных потоков и их зависимостью от результатов научно-исследовательских работ.

Сопутствующим фактором является контроль за затратами на обеспечение устойчивого инновационного развития. Вследствие сложностей с

оценкой финансовых результатов от осуществления программ в области устойчивого инновационного развития многие организации не осуществляют достаточного контроля за затратами в данной области, обосновывая незапланированные издержки потенциальными выгодами от завершения проекта. Нерациональное расходование средств может привести к тому, что в конечном итоге создание и внедрение новой технологии вызывает уменьшение стоимости бизнеса вместо увеличения. Осуществление контроля за расходами подразумевает выполнение надлежащей оценки рисков, учитывающей потенциальные отклонения от плана, проведение периодических анализов план-факта, документального оформления расходов и выполнения мероприятий по предотвращению недобросовестных действий (хищения, растраты и так далее).

Контроль за затратами на устойчивое инновационное развитие также связан с распределением затрат во времени – единовременное несение существенных расходов может привести к проблемам с ликвидностью и платежеспособностью: данная проблема часто встречается у быстрорастущих компаний с низким уровнем кэш-менеджмента, вследствие чего возникает существенный временной лаг между моментом получения дохода от инвестиций и самим моментом осуществления инвестиций. Таким образом, еще одной задачей контрольной функции является обеспечение устойчивости положения организации при ориентации на новые цели и задачи.

Устойчивость организации подразумевает также и адаптивность к внешним изменениям – в условиях динамичной инновационной среды компания может потерять свою долю на рынке вследствие возникновения «подрывной технологии». Примерами таких технологий являются мобильные телефоны, с появлением которых резко снизился уровень использования пейджеров и таксофонов. Задачей контрольной функции является отслеживание тенденций, потенциально подвергающих риску деятельность экономического субъекта, для того чтобы руководство смогло своевременно пересмотреть стратегию. К примеру, компания Canon, производившая

плёночные фотоаппараты, переориентировала свое производство на цифровые камеры, став лидером в новой технологии. Многие другие производители плёночных фотоаппаратов вовремя не выявили риск возникновения замещающей технологии и понесли убытки в связи с падением спроса на свою продукцию.

При ориентации на устойчивое инновационное развитие также необходимо принимать во внимание социальные факторы, а именно: менталитет, уровень дохода и образования в регионе, в котором предприятие осуществляет свою деятельность. К примеру, в зависимости от потребностей населения формируются социальные программы, разрабатываемые организацией – таким образом, анализ потребностей стейкхолдеров, хотя и не является новой задачей для контрольной функции, но приобретает большую актуальность, так как учет требований заинтересованных сторон является основой концепции устойчивого развития. Дополнительным социальным фактором является влияние деятельности организации на общество – при разработке инноваций необходимо принимать во внимание потенциальный эффект от применения технологии. Задачей контроля является отслеживание потенциальных рисков для общества, связанных с внедрением технологий, разработанных предприятием.

Еще одним внешним фактором, способным негативно повлиять на деятельность экономического субъекта, является правовое регулирование отрасли. Согласно определению внутреннего контроля, в его задачи входит обеспечение соблюдения законодательства: в условиях устойчивого инновационного развития данный вопрос становится более актуальным. Возрастающие требования климатического законодательства, к примеру, заставляют компании в области тяжелой и легкой промышленности минимизировать выбросы углекислого газа. Контрольная функция обязана выявлять подобные правила и тенденции в законодательстве для своевременного реагирования на возникающие риски. Следующим аспектом правового регулирования является полный запрет на применение тех или иных

технологий. Например, Европейский Союз рассматривает запрет на использование технологий искусственного интеллекта, направленных на массовую слежку за людьми, что, несомненно, скажется на продажах компаний, получающих доход от продажи подобных устройств.

В число правовых вопросов также следует включить патентование новых продуктов и защиту прав на использование технологии. Нередко новые технологии подвергаются копированию со стороны других компаний, что нивелирует прогнозируемые выгоды предприятия от научно-исследовательских работ. Задачей внутреннего контроля является обеспечение и сохранение конкурентного преимущества, связанного с использованием инноваций, на максимально возможный срок.

В то же время, устойчивость компании характеризуется не только внешними, но и внутренними факторами. В задачи контрольной функции входит поддержание стабильности бизнес-процессов экономического субъекта: зачастую организация не успевает приспособиться к изменениям, введенным в рамках программы устойчивого инновационного развития. Следующие внутренние факторы могут существенно повлиять на стабильность организации:

– Производственные факторы.

Компания должна эффективно аллоцировать ресурсы между инвестициями в новые технологии и текущим содержанием существующих. Таким образом, ориентация на инновационное развитие не означает полный отказ от старых технологий – в бюджете компании должны быть отражены в достаточном размере затраты на текущий и капитальный ремонт существующих основных средств, должен проводиться надлежащий контроль за состоянием активов организации.

В то же время, необходимо осуществление контроля в отношении использования новых технологий – ввиду относительно маленького опыта их использования может потребоваться более частое проведение контрольных действий.

– Структурные факторы.

Многие компании в погоне за оптимизацией бизнес-процессов кардинально меняют свою организационную структуру. Обеспечение плавного перехода к новой структуре также является задачей контроля и подразумевает собой формирование переходных положений, обновление инструкций и стандартов, распределение обязанностей между новыми отделами и должностями, установление ответственных за проведение реструктуризации, распространение новых правил и так далее.

– Кадровые факторы.

Инновации в деятельности также связаны с необходимостью в квалифицированных кадрах. Потенциальные проблемы, которые могут возникнуть при ориентации на устойчивое инновационное развитие, являются, с одной стороны, недостаточная подготовка персонала к использованию новых технологий и следованию новым подходам к работе, с другой стороны, нехватка квалифицированного персонала ввиду специфичности технологии. Задачей контроля является своевременное выявление данного риска и разработка программ, предотвращающих возникновение нехватки в компетентном персонале.

Следующей задачей контрольной функции является обеспечение своевременности и достоверности информации, связанной с устойчивым инновационным развитием. Выполнение данной задачи подразумевает работу в следующих направлениях:

– Получение достоверной информации для принятия решений в рамках обычной деятельности.

Подобная информация включает в себя данные о статусе программ в области устойчивого развития, результатах научно-исследовательских работ, информацию для расчета новых нефинансовых показателей для анализа выбранных организацией направлений устойчивого развития. Получение указанных данных необходимо предприятию для оценки текущего состояния, прогнозирования данных, а также отслеживания статуса по новым

направлениям деятельности. Сложность в получении этих данных может заключаться в неподготовленности информационной системы, недостаточной квалификации персонала, долгих сроков подготовки и расчета показателей.

На основании полученных данных организация также может провести сравнение с требованиями законодательства, показателями в целом по отрасли или с данными отдельных конкурентов. Таким образом, задачей внутреннего контроля является обеспечение применения собранных данных для принятия руководством соответствующих управленческих решений.

– *Формирование достоверной отчетности в области устойчивого развития.*

В последнее время существует тенденция к раскрытию нефинансовой информации: отчеты об устойчивом развитии, корпоративной социальной ответственности, интегрированная отчетность анализируются стейкхолдерами наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Международными и российскими ассоциациями были разработаны отдельные стандарты, предъявляющие требования к раскрытию подобной информацией. В числе наиболее известных стандартов, которым следует множество организаций, можно указать Руководство по отчётности в области устойчивого развития Глобальной инициативы по отчётности (стандарты GRI), стандарты ISO, стандарт SA 8000, Социальная хартия российского бизнеса.

В задачи контрольной функции входит обеспечение соответствия выпускаемой отчетности требованиям соответствующих стандартов в области устойчивого развития (при указании компанией факта соблюдения данных стандартов), обеспечение следующих качественных характеристик раскрываемых данных: актуальность, полнота и точность, прозрачность, релевантность и так далее.

В обеспечение реализации поставленной задачи необходимо выполнение таких условий, как: осведомленность персонала о требованиях стандартов, наличие возможности измерения необходимых данных, наличие

квалифицированных кадров для оценки достаточности раскрытий, обеспечение возможности консолидации данных из различных департаментов.

Что касается внутреннего аудита, также являющегося частью контрольной функцией, то новой задачей для него будет являться проведение оценки эффективности изменений во внутреннем контроле, выявление возможностей для его усовершенствования. Следовательно, внутренний аудитор проводит методическое обеспечение контроля в отношении устойчивого инновационного развития.

Таким образом, ориентация организации на устойчивое развитие приводит к значительному расширению зоны ответственности контрольной функции. Для обеспечения эффективности контрольной функции необходимо совершенствование методов организации внутреннего контроля и внутреннего аудита.

1.3 Принципы организации внутреннего контроля и внутреннего аудита в группе компаний

В ходе осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита могут возникнуть различные ситуации, не урегулированные существующими правилами. На практике регламентация всех случаев в инструкциях и стандартах компании невозможна, однако возможно формирование принципов, на которые может полагаться субъект при осуществлении той или иной операции. Подобные принципы установлены и для внутреннего контроля и аудита: они представляют собой основу функционирования контрольной функции.

В рамках данного научного исследования был составлен перечень принципов организации внутреннего контроля на основании анализа положений о внутреннем контроле 12 крупных российских групп компаний из различных отраслей экономики: нефтегазовая отрасль, банковская сфера,

энергетика, добыча алмазов, строительная отрасль, калийная промышленность, ритейл. Полный список принципов и их интерпретация группами компаний представлен в приложении А. Ниже описаны наиболее распространенные принципы организации внутреннего контроля:

– *Непрерывность.*

Предполагается, что внутренний контроль будет функционировать на постоянной основе с целью предотвращения и выявления рисков, связанных с деятельностью организации.

Осуществление внутреннего контроля на постоянной основе означает сопровождение операций контрольными процедурами, к примеру, проведение сверки данных акта приемки-передачи к данным заказа, то есть потранзакционный контроль, либо проведение периодического контроля, охватывающего определенный диапазон времени без пропуска каких-либо периодов между датами осуществления контроля. Непрерывность внутреннего контроля также связана с оценкой рисков с периодичностью, позволяющей организации своевременно выявлять существенные риски и разрабатывать ответные меры.

Важность данного принципа заключается в том, что внутренний контроль призван обеспечивать эффективность и результативность деятельности, а достижение подобных результатов невозможно, если контроль осуществляется прерывисто.

Также значимость непрерывности контроля обосновывается необходимостью в своевременной актуализации бизнес-процессов в связи с изменяющимися условиями деятельности, что критически важно для положения компании на рынке в современной динамичной экономике. К примеру, государство установило нормативы на объем допустимых выбросов химических веществ – для того чтобы организация, осуществляющая подобные выбросы, смогла избежать штрафов за нарушение законодательства, необходима система внутреннего контроля, оперативно реагирующая на изменения в регулировании.

– *Ответственность.*

Одним из важнейших условий эффективности внутреннего контроля является установление ответственности за совершение операций в рамках деятельности организации, в том числе и ответственности за осуществление внутреннего контроля. В общем случае, за выявление и митигирование рисков в рамках своих должностных полномочий ответственны все сотрудники организации. Также обязанность по разработке и внедрении необходимых контрольных процедур отвечают отдельные субъекты внутреннего контроля.

Сложность в соблюдении данного принципа возрастает для групп компаний, так как ввиду многочисленности сотрудников и отделов вероятны случаи дублирования или отсутствия закрепленных за кем-либо обязанностей, также возможны случаи, когда имеющихся ресурсов недостаточно для централизованного управления теми или иными бизнес-процессами. В этом случае многие компании решают данную проблему путем делегирования обязанностей по контролю либо локальному руководству, либо специальному комитету. Так, распространена практика, когда при Совете директоров действуют отдельные комитеты, занимающиеся наиболее важными вопросами деятельности, что позволяет осуществлять более качественный контроль за значимыми рисками организации.

– *Разделение полномочий и обязанностей.*

Данный принцип является основой функционирования системы внутреннего контроля как для отдельных организаций, так и для крупных корпоративных структур, и подразумевает разделение обязанностей по осуществлению контроля и оценке его эффективности. К примеру, не предполагается включение материально ответственного лица в инвентаризационную комиссию склада, за который данное лицо отвечает. Также следует отметить, что лицо, ответственное за разработку контрольной процедуры, не должно участвовать в оценке дизайна контроля.

Целью соблюдения данного принципа является избежание конфликта интересов, под влиянием которого субъект внутреннего контроля может не

проявить должную объективность, которая ожидалась бы от него в ходе проведения мониторинга внутреннего контроля.

В то же время установление данного принципа не означает запрет на проведение сотрудником самопроверки: данный вид контрольной процедуры обязан проводиться, однако результаты данной процедуры не должны учитываться для целей оценки данного сотрудника.

– Интеграция и комплексность.

Система внутреннего контроля должна охватывать все направления деятельности компании, все бизнес-процессы на всех уровнях управления. Данный принцип частично перекликается с принципом ответственности за осуществление контроля, устанавливающим обязанность сотрудников всех уровней участвовать в осуществлении внутреннего контроля. Важность комплексного подхода к организации внутреннего контроля повышается в группах компаний, отличающихся многоуровневым управлением и диверсификацией деятельности. Особенно важно осуществление внутреннего контроля на всех уровнях в вертикально-интегрированных холдингах, где от эффективности одного передела зависят все последующие: к примеру, если на одном из переделов неэффективен контроль в отношении состояния основных средств, вследствие простоев в работе одного цеха может быть задержка в производстве конечного продукта, что может привести к нарушению договорных обязательств перед покупателями.

Данный принцип также означает, что система внутреннего контроля является неотъемлемой частью корпоративного управления организацией. Иными словами, результаты оценки рисков, контрольных процедур и мониторинга внутреннего контроля должны учитываться при принятии управленческих решений. При несоблюдении принципа интеграции работа внутреннего контроля не может считаться эффективной: например, если при принятии решения об осуществлении инвестиционного проекта не были приняты во внимание потенциальные риски, связанные с допущениями, использованными для оценки, либо результаты контрольных процедур,

свидетельствующих о потенциальной ошибке в расчетах, компания может потерпеть существенные убытки вследствие отклонений плана от факта.

– *Методологическое единство.*

Принцип единства методологической базы означает, что к деятельности всех подразделений и сотрудников экономического субъекта применяется единая нормативная база. Примером воплощения данного принципа на практике является создание обязательного для всех работников Кодекса корпоративного поведения и других политик.

Для групп компаний данный принцип особенно релевантен, так как в связи со спецификой деятельности различных подразделений и регионов требуется определенная унификация внутреннего контроля. Обеспечение единства методологических установок позволит консолидировать данные по всем подразделениям, а также провести сравнение эффективности контроля и выявить потенциальные причины нарушений. К примеру, если проверка состояния готовой продукции на различных складах проводится по одному и тому же регламенту, возможно проведение анализа с целью выявления складов с наибольшим процентом выявленных непригодных запасов. По итогам данного анализа возможно исследование причин порчи продукции. Подобное сопоставление было бы невозможным без единства методологической базы, так как на результаты оценки влияли бы другие факторы: квалификация проверяющих, сроки проведения проверки и так далее.

– *Риско-ориентированность.*

В связи с недостаточностью ресурсов для осуществления контроля на всех уровнях в отношении каждой операции, необходима приоритизация деятельности субъектов контроля, в особенности высшего руководства. С целью оптимизации деятельности внутреннего контроля введен риск-ориентированный подход, действие которого аналогично принципу внешнего аудита: направление контрольных мероприятий, в первую очередь, на митигирование значимых рисков деятельности, способных нанести

наибольший урон деятельности организации.

Следование риск-ориентированному подходу означает, что система внутреннего контроля будет считаться эффективной, когда она позволяет идентифицировать, оценить и минимизировать значительные риски, связанные с деятельностью организации.

Также принцип риск-ориентированности акцентирует внимание на компоненте СВК «Оценка рисков» и связывает работу внутреннего контроля с корпоративным управлением: задачей внутреннего контроля является оценка рисков для того, чтобы руководство смогло оценить совокупность рисков и его соответствие риск-аппетиту стейкхолдеров.

– Адаптивность и развитие.

Данный принцип требует от системы внутреннего контроля незамедлительного реагирования на изменяющиеся условия деятельности предприятия, в частности, формирования элементов внутреннего контроля в отношении новых операций. Например, при открытии нового направления деятельности необходимы соответствующие изменения в СВК: построение организационной структуры, создание политики по оценке эффективности направление, оценка рисков, связанных с осуществлением деятельности, разработка новых контрольных процедур.

Необходимость в адаптации внутреннего контроля к новым потребностям и задачам бизнеса тесно взаимосвязана с развитием СВК. Следовательно, для эффективности контроля необходимо постоянное его обновление и усовершенствование. Таким образом, на субъектов внутреннего контроля возлагается обязанность по оценке актуальности, поиску лучших практик осуществления контроля. С точки зрения группы компаний, соблюдение данного принципа сопряжено одновременно с дополнительными преимуществами и сложностями. С одной стороны, подразделения могут перенимать опыт и лучшие решения друг у друга, что ускоряет процесс совершенствования, с другой стороны, диверсификация деятельности обусловлена с учащением случаев возникновения новых или непредвиденных

аспектов деятельности, требующих дополнительных изменений в контроле.

– *Оптимальность и достаточность.*

Несмотря на важность системы внутреннего контроля, в отношении нее также действует принцип соотношения выгоды и затрат. Осуществление дублирующихся контрольных процедур с излишней частотой уменьшит риск возникновения или невыявления нарушений, однако может оказаться нецелесообразным ввиду превышения расходов на их осуществление над потенциальной пользой. К примеру, в крупной группе компаний в отношении всех операций по расходу денежных средств, в том числе и не превышающих одной тысячи рублей, необходимо согласование генерального директора управляющей компании – проведение данной процедуры минимизирует риск несанкционированного расходования средств, однако занимает значительное время у высшего руководства.

В то же время, контрольные процедуры должны быть достаточны для обеспечения выполнения поставленных перед контрольной функцией задач. Таким образом, должен быть достигнут баланс между снижением риска и затратами, связанными с осуществлением внутреннего контроля.

– *Формализация процедур и результатов.*

Данный принцип подразумевает фиксацию требований к проведению контрольной процедуры и документальное отражение результатов проверки. Классическим примером формализации результатов является составление инвентаризационной описи после завершения инвентаризации с обязательным наличием подписи инвентаризационной комиссии и материально ответственного лица. Данный документ фиксирует факт проведения контрольной процедуры, а также подтверждает согласие членов комиссии и материально ответственного лица с результатами. Важность составления документов по итогам проведения контрольного действия состоит в том, чтобы при необходимости скорректировать выявленное нарушение, привлечь к ответственности нарушителя, а также подтвердить факт выполнения процедуры контроля.

Необходимость в формализации порядка организации внутреннего контроля обусловлена в том, чтобы требования были доступны в необходимое время для сотрудников в полном неискаженном виде.

В то же время, следует отметить, что документация должна быть достаточной для понимания пользователями и не содержать излишних нерелевантных элементов, что соответствует принципу оптимальности.

Что касается внутреннего аудита, то основные его принципы сформулированы Институтом внутренних аудиторов:

– *Честность.*

Внутренний аудитор не должен скрывать выявленные по итогам проверок нарушения, а также риски и несовершенства в бизнес-процессах. Несоблюдение принципа честности свидетельствует о ненадежности внутреннего аудита как независимого органа, предоставляющего гарантии.

– *Компетентность и профессиональное отношение к работе.*

Данный принцип требует от внутреннего аудитора наличия достаточного уровня квалификации и соблюдения внутренних регламентов, этических правил и стандартов проведения внутреннего аудита для проведения оценки и вынесения суждения об эффективности внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления предприятия.

– *Объективность и независимость.*

Согласно Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита, объективность – это «мысленная установка, которая позволяет внутренним аудиторам выполнять задания беспристрастно, таким образом, чтобы они сами испытывали доверие к результатам своей работы и не допускали компромиссов в отношении ее качества». Независимость означает свободу от условий, способных повлиять на осуществление внутренним аудитором беспристрастного выполнения своих обязанностей. Соблюдение данного принципа является основополагающим для внутреннего аудита, так как именно он отделяет данную службу от других субъектов внутреннего контроля. К примеру, зачастую контроль за работой сотрудника осуществляет

его руководитель: к примеру, руководитель отделения продаж осуществляет контроль за менеджером продаж, отражающим количество реализованных товаров в учете. Однако премия руководителя продаж может зависеть от проверяемого количества, и в случае сговора между субъектом и объектом контроля возможны недобросовестные действия. Преимущество внутреннего аудита в том, что данная служба не задействована непосредственно в осуществлении проверяемого бизнес-процесса.

Независимость внутреннего аудита от объектов контроля обеспечивается подчинением данной службы напрямую лицам, ответственным за корпоративное управление, к примеру, Комитету по аудиту, и запретом на совмещение внутренним аудитором данной функции с осуществлением другой деятельности в рамках организации.

– Соответствие стратегии, целям и рискам организации.

Для того чтобы деятельность внутреннего аудита считалась эффективной, необходимо, чтобы ее работа была связана с запросом ее основного стейкхолдера – организации. Обеспечение соблюдения данного принципа связано с формированием плана аудита на основании предварительной оценки рисков, выполнения аудитором консультаций по запросу соответствующих исполнительных органов.

– Наличие соответствующего статуса и необходимых ресурсов.

Соблюдение данного принципа является неотъемлемым условием независимости внутреннего аудитора. Наличие достаточных полномочий для проведения проверок устраняет ограничения в получении доказательств, наличие достаточных ресурсов обуславливает финансовую независимость службы внутреннего аудита от объектов аудита.

– Качественное выполнение работы и постоянное совершенствование.

Наряду с внутренним контролем, внутренний аудит также должен адаптироваться к изменениям в деятельности организации. Постоянное совершенствование подразумевает как повышение квалификации сотрудников отдела внутреннего аудита, так и своевременную актуализацию

работы службы.

– *Выстраивание эффективных отношений со стейкхолдерами.*

Для того чтобы работа внутреннего аудита соответствовала стратегии, целям и задачам организации, необходима его коммуникация со стейкхолдерами. Данный принцип подразумевает как наличие прямого доступа к высшему руководству для коммуникации результатов проверки, так и взаимодействие с объектами проверки для налаживания процесса получения надлежащих доказательств, а также с владельцами бизнес-процессов и иными лицами, которые направляют внутреннему аудитору запросы на консультации.

– *Риско-ориентированность.*

Деятельность как внешнего, так и внутреннего аудита предполагает не сплошную проверку, а выделение областей, наиболее подверженных риску. Также при определении объектов аудита и внешний, и внутренний аудитор учитывают существенность вопроса. Как и внешний аудитор, определяя цели того или иного задания, внутренний аудитор проводит предварительную оценку рисков существенных ошибок, мошенничества, несоблюдения законодательства, невыполнения процедур и так далее. По результатам проведенных процедур оценки выделяются области, требующие детального анализа, которые включаются в план аудита.

– *Проницательность и нацеленность на будущее.*

Значимость внутреннего аудита для организации заключается не только в выявлении существующих нарушений, но и в поиске рычагов оптимизации, с помощью которых можно усовершенствовать внутренний контроль, корпоративное управление и управление рисками. Таким образом, от внутреннего аудитора требуется рассмотрение бизнес-процессов со стратегической точки зрения.

– *Способствование развитию организации.*

От внутреннего аудита ожидается не только составление отчетов о выявленных недостатках, но и формирование предложений по их устранению

и предотвращению.

Основываясь на вышеописанной информации, принципы внутреннего контроля и аудита представляют собой обобщенные критерии к контрольной функции, не представляющие собой детальные требования к ее организации. Вопрос достаточности соблюдения данных принципов и формата организации внутреннего контроля и аудита остается суждением руководства.

Таким образом, на основании анализа особенностей организации контрольной функции в группе предприятий, новых задач контроля и принципов организации внутреннего контроля и аудита можно сделать вывод, что существуют определенные непроработанные вопросы при осуществлении контроля, в частности, в группах предприятий:

- 1) распределение обязанностей между различными уровнями организации контрольной функции;
- 2) необходимость в построении каналов коммуникации и информационной системы, обеспечивающей нужды группы;
- 3) выявление и учет потребностей стейкхолдеров группы;
- 4) осуществление оценки, обеспечивающей формирование мнения об эффективности внутреннего контроля по группе в целом;
- 5) взаимодействие внутреннего контроля и внутреннего аудита, а также коммуникация с внешними аудиторами для усовершенствования контрольной функции;
- 6) необходимость в соблюдении принципов внутреннего контроля и внутреннего аудита в условиях изменяющейся окружающей среды.

Глава 2

Анализ организации внутреннего контроля и аудита в крупных корпоративных структурах

2.1 Нормативно-правовая база постановки внутреннего контроля и аудита

Законодательное регулирование организации внутреннего контроля и аудита различается по форме и уровню регламентации деятельности экономических субъектов. Катализатором в развитии нормативно-правового обеспечения организации внутреннего контроля и аудита по всему миру являлась череда финансовых скандалов в начале 2000-х годов, связанная с манипуляцией финансовой отчетностью (Enron, Worldcom). Выявленные случаи указали на недостатки в организации внутреннего и внешнего контроля за достоверностью данных, прозрачностью корпоративного управления и процесса составления финансовой отчетности, а также на недостаточный уровень ответственности за организацию внутреннего контроля. В ответ на обнаруженные проблемы ряд государств разработало нормативно-правовые акты, ужесточающие требования в области внутреннего контроля и отчетности. Одним из самых известных законодательных актов, принятых в результате вышесказанных скандалов, является Закон Сарбейнза-Оксли [29], установивший новый режим регулирования деятельности экономических субъектов и требования к корпоративному управлению в США.

Положения Закона Сарбейнза-Оксли состоят из 11 разделов, в которых рассмотрены следующие вопросы:

1) Корпоративная ответственность.

Установлена уголовная ответственность руководства с постановку и осуществление внутреннего контроля, в том числе достаточную для обеспечения составления достоверной финансовой отчетности.

Статья 302 Закона обязывает подписание главным исполнительным директором (далее – CEO) и финансовым директором (далее – CFO) компании периодических отчетов, предоставляемых к Комиссию по ценным бумагам и фондовым рынкам США (далее – SEC), а также подтверждение выполнения следующих требований:

- подписантом отчета была проведена проверка данных, содержащихся в отчете;

- отчет во всех существенных аспектах не содержит недостоверных заявлений в отношении существенных обстоятельств или не упускает информацию в отношении подобных обстоятельств;

- финансовая информация, представленная в отчете, «справедливо отражает во всех существенных аспектах финансовое состояние и результаты работы эмитента»;

- подписантом отчета была разработана, внедрена и оценена система внутреннего контроля, а также раскрыты выводы в отношении эффективности СВК, включая все существенные недостатки, ответные действия и изменения, в том числе произошедшие с даты проведения оценки СВК события и обстоятельства, которые могли бы существенно повлиять на внутренний контроль;

- руководством организации утвержден и введен в действие Кодекс корпоративного поведения для высшего управленческого персонала.

Статьей 304 Закона также предусмотрен запрет на выплату главному исполнительному директору и финансовому директору поощрительных выплат, основанных на достижении финансовых показателей организацией, в случае выявления значительного несоответствия отчета установленным государством требованиям вследствие должностного преступления. Данное ограничение снижает мотивацию руководства к преднамеренному искажению финансовой отчетностью с целью завышения бонусов.

2) Независимость аудиторов и конфликты интересов.

С целью предотвращения сговора аудиторов и аудируемых лиц были

разработаны требования к независимости, ограничивающие формы взаимодействия аудитора с аудируемыми лицами: запрет на оказание ряда услуг, связанных с составлением финансовой отчетности и представлением интересов заказчика в судах, ограничения по степени родства и экономической зависимости аудитора от аудируемого лица.

Статья 303 Закона также устанавливает запрет на осуществление каких-либо действий с целью принуждения, обмана, шантажа или введения в заблуждение аудиторов для получения заведомо ложных аудиторских заключений. Таким образом, установлена ответственность руководства организации за предоставление достоверных сведений аудитору.

3) Прозрачность финансовой отчетности.

Закон Сарбейнза-Оксли устанавливает требования к раскрытию в финансовой отчетности, помимо ключевых фактов и пояснений к строкам финансовой отчетности, информацию о забалансовых статьях, а также о существенных операциях и остатках с акционерами и руководством. Таким образом, повышается информационная ценность финансовой отчетности для стейкхолдеров.

4) Создание регуляторных органов на уровне организаций и государства.

Для публичных организаций обязательно создание Комитета по аудиту, ответственного за надзор за процессами внутреннего контроля, в частности, за процессом составления финансовой отчетности. В состав Комитета по аудиту должен входить как минимум один «финансовый эксперт», то есть лицо, обладающее достаточными знаниями и опытом в области бухгалтерского учета и аудита, внутреннего контроля. Комитет по аудиту уполномочен проводить контроль и анализ результатов деятельности внешних и внутренних аудиторов.

Для осуществления регулирования на государственном уровне создан Наблюдательный совет по ведению финансовой отчетности публичных компаний (далее – РСАОВ), ответственный за надзор за аудитом публичных

компаний с целью защиты интересов инвесторов и повышения качества отчетов аудиторов.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что Закон Сарбейнза-Оксли предъявляет жесткие требования к руководителям организаций по организации внутреннего контроля с целью предотвращения случаев недобросовестных действий, в том числе манипулирования данными финансовой отчетности. Внедрение данного нормативного акта повысило уровень доверия стейкхолдеров к данным от экономических субъектов, а также повысило качество отчетности и результативность внутреннего контроля. В то же время, многие критики отмечают существенное ограничение свободы субъектов рынка, негибкость правил и необходимость в существенных затратах на осуществление внутреннего контроля. В качестве характерной черты Закона Сарбейнза-Оксли следует отметить и чрезмерный акцент на один аспект внутреннего контроля: составление достоверной финансовой отчетности, - и недостаток регулирования других сфер деятельности внутреннего контроля.

В отличие от Закона Сарбейнза-Оксли, нормативно-правовые акты в Великобритании дают более широкую трактовку ответственности лиц, отвечающих за корпоративное управление, за постановку и поддержание системы внутреннего контроля, устанавливая следующие требования к деятельности Совета директоров:

- проведение сбалансированной и прозрачной оценки положения и перспектив организации;
- определение природы и влияния рисков, а также поддержание достаточной системы управления рисками и СВК;
- установление формальных и прозрачных отношений с аудитором.

Таким образом, сфера ответственности не сужена до контроля за процессом составления финансовой отчетности, а затрагивает деятельность организации в целом.

Основными документами, связанными с регулированием внутреннего

контроля, являются Кодекс корпоративного управления [2], Закон о компаниях [1], правила листинга ценных бумаг на бирже [172]. Система нормативного регулирования в Великобритании устанавливает ряд требований, схожих с США: необходимость в проведении периодической оценки системы внутреннего контроля, раскрытии информации о результатах проведенной оценки в годовом отчете компании, требования к независимости аудиторов и к достоверности бухгалтерского учета и отчетности. В то же время, наблюдается ряд различий между двумя системами регулирования:

1) Ответственность за постановку и осуществление внутреннего контроля в Великобритании несет Совет директоров, в то время как в США данная обязанность возложена на главного исполнительного директора и финансового директора.

2) В Кодексе корпоративного управления Великобритании большее внимание уделено вопросам риск-менеджмента, в частности, в Руководстве по управлению рисками, внутреннему контролю и соответствующей финансовой и бизнес-отчетности (англ. «Risk Management, Internal Control and Related Financial and Business Reporting»), разработанному Советом по финансовой отчетности (далее – FRC), приведены рекомендации по рассмотрению Советом директоров таких вопросов, как: надежность оценки рисков, покрытие значительных рисков, определение риск-аппетита, соответствие ответных мер выявленным рискам и так далее.

3) Система нормативно-правового регулирования в Великобритании основана на принципах, определяющих основу деятельности экономических субъектов, но не предусматривающих детальных инструкций, в то время как регулирование в США менее гибкое и устанавливает более четкие требования к осуществлению внутреннего контроля. Установление принципов вместо правил, с одной стороны, дает возможность экономическим субъектам адаптироваться под специфические условия деятельности, с другой стороны, может вызвать различия в трактовках и некорректную интерпретацию законодательства.

Что касается стран Европейского Союза, то основными документами в области нормативно-правового регулирования внутреннего контроля являются 8-я Директива Европейского Союза [3], а также Директива 2014/56/EU [4], Регламент 537-2014 [7] и Коммуникация от Европейской комиссии «СОМ (2003) 286» [6]. В соответствии с данными документами, основная ответственность за организацию внутреннего контроля возложена на Совет директоров и работающий при нем Комитет по аудиту, который, в соответствии с Директивой 2014/56/EU [4], «проводит мониторинг эффективности систем внутреннего контроля качества и управления рисками и, если применимо, внутреннего аудита, в отношении финансовой отчетности аудируемой организации, без нарушения принципов независимости». Таким образом, в европейских странах большее значение имеет отдельно действующий орган, занимающийся исключительно вопросами надзора за процессом составления финансовой отчетности и проведением аудита. Также в странах Европейского Союза существует тенденция к выделению еще одного органа при Совете директоров: Комитета по управлению рисками. К примеру, в соответствии с Директивой о требованиях к капиталу (CRD) IV [5], европейские банки обязаны создавать отдельные Комитеты по аудиту и Комитеты по управлению рисками. В функции Комитета по управлению рисками входит надзор за действиями организации в области управления рисками, политиками по риск-менеджменту, соответствием ответных мер риск-аппетиту, стратегии и возможностям компании.

Также следует отметить значимость объединений, активно взаимодействующих с национальными регуляторными органами и представляющих интересы работников отрасли в Европейском Союзе и на международном уровне: Федерация Европейских ассоциаций риск-менеджеров (англ. «FERMA»), Институт внутренних аудиторов (англ. «ИА»), Ассоциация внутренних контролеров (англ. «AICP»). Данные объединения участвуют в разработке стандартов и проводят анализ существующих тенденций в развитии внутреннего контроля и внутреннего аудита. Несмотря

на отсутствие законодательной обязанности по соблюдению требований, содержащихся в документах данных организаций, многие компании добровольно следуют рекомендациям международных объединений с целью повышения доверия стейкхолдеров к своей деятельности.

В отличие от зарубежных стран, российское законодательство не устанавливает жестких требований к организации внутреннего контроля: Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [21] установлена обязанность экономического субъекта по организации и осуществлению внутреннего контроля. Ориентиром для российских компаний является Информация Министерства финансов ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [8], которая носит рекомендательный характер и основана на концепции COSO.

По сравнению с международным опытом, система корпоративного управления российскими организациями недостаточно прозрачна, к примеру, для организаций нефинансового сектора не предусмотрена обязанность по публикации периодических отчетов о результатах оценки внутреннего контроля руководством компании. Относительно неразвитая система регулирования организации внутреннего контроля характеризуется и отсутствием четкого определения ответственных лиц за постановку и поддержание СВК: в бухгалтерской (финансовой) отчетности отсутствуют раскрытия, прямо указывающие на ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, и единственное упоминание данного факта зачастую содержится в аудиторских заключениях внешнего аудитора, составляемых в соответствии с Международными стандартами аудита. Пункт 18 Информации Министерства финансов ПЗ-11/2013 [8] также не дает четких указаний в отношении ответственных за организацию внутреннего контроля, приводя примерный перечень лиц, которые могут осуществлять внутренний контроль. В отношении ответственности за

организацию контроля за достоверностью отчетности следует руководствоваться требованиями ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [21], в соответствии с которой руководитель экономического субъекта ответственен за организацию ведения бухгалтерского учета и отчетности, а также пунктом 3.2.2 профессионального стандарта «Бухгалтер» [12], устанавливающего в качестве трудовой функции главного бухгалтера осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Что касается внутреннего аудита, то проблема заключается в том, что отсутствует законодательная база по его осуществлению. Более того, российским законодательством за ней частично закреплены функции внутреннего контроля, вследствие чего происходит дублирование обязанностей двух подразделений.

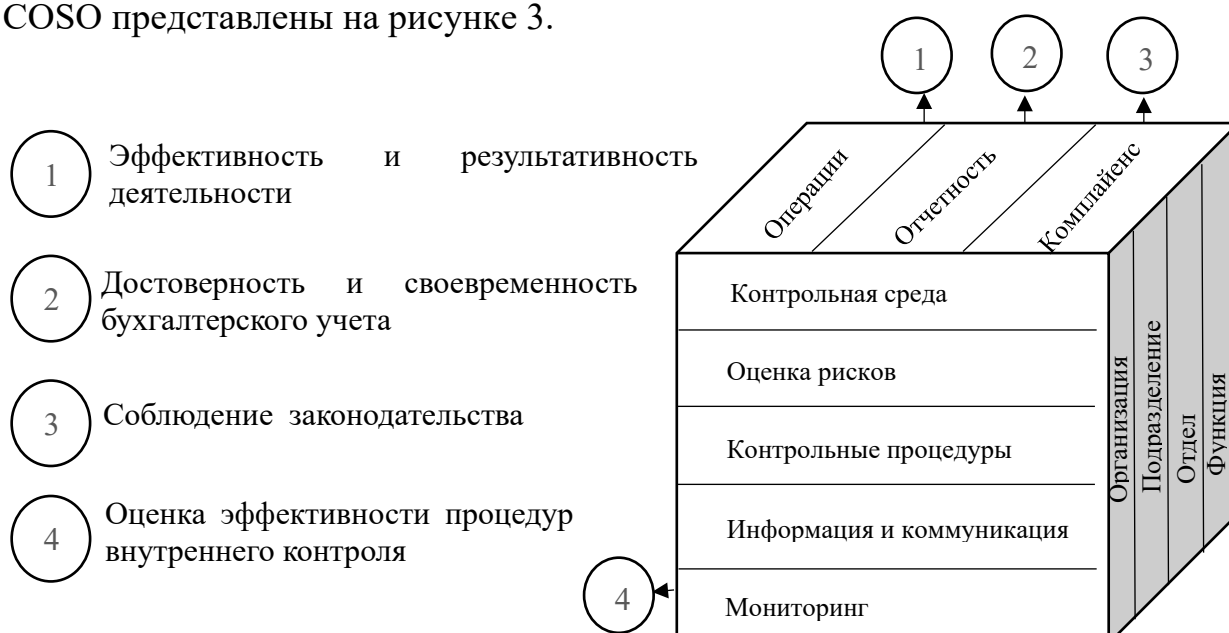
В первую очередь, для проведения параллели между внутренним контролем и внутренним аудитом необходимо уточнить цели осуществления данных процессов и их роль в организации. Проведя сравнение определения из ПЗ-11/2013 и положений Международного стандарта аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов» (далее – МСА 610) [18], можно заметить, что данные процессы направлены на достижение схожих целей. Сопоставление определений приведено в таблице 2.

Таблица 2 - Цели внутреннего контроля и внутреннего аудита

Внутренний аудит (МСА 610)	Внутренний контроль (ПЗ-11/2013)
проверка результативности и эффективности операционной деятельности, включая нефинансовую деятельность организации	эффективность и результативность деятельности
изучение финансовой и операционной информации	достоверность и своевременность отчетности
проверка соблюдения требований законов и нормативных актов	соблюдение применимого законодательства
оценка системы внутреннего контроля	-

Источник: составлено автором по материалам [8; 18].

Основываясь на сравнении целей, указанных в вышеперечисленных документах, можно сделать вывод, что внутренний аудит совмещает в себе функции внутреннего контроля и в дополнение к этому оценку его эффективности: МСА 610 приводит более детальное описание мероприятий внутреннего аудита, связанных с внутренним контролем, выделяя, что они связаны с обеспечением уверенности и консультированием и направлены «на оценку и повышение <...> эффективности внутреннего контроля». Однако Концепция COSO, а соответственно и основанная на ней пояснительная записка Минфина, рассматривает мониторинг как пятый элемент системы внутреннего контроля. Соответствующие целям внутреннего аудита элементы COSO представлены на рисунке 3.



Источник: составлено автором по материалам [18; 189].

Рисунок 3 - Соответствие элементов COSO целям внутреннего аудита

Исходя из предложенного концепцией COSO деления внутреннего контроля на компоненты, можно заметить, что в сферу ответственности внутреннего контроля также входят такие элементы, как выявление и оценка рисков, взаимодействие между соответствующими подразделениями в рамках обмена информацией в отношении выявленных рисков и ответных мер, мониторинг, что соответствует направлениям деятельности службы внутреннего аудита, определенными МСА 610.

К такому же выводу можно прийти, сравнив профессиональные стандарты «Внутренний аудитор» (утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24.06.2015 № 398н) [13] и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)» (утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 22.04.2015 № 236н) [14]. Результаты сравнения обобщенных трудовых функций представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Обобщенные трудовые функции

Внутренний аудитор		Специалист по внутреннему контролю	
Пункт	Трудовая функция	Пункт	Трудовая функция
А,В	Проведение внутренней аудиторской проверки и (или) выполнение консультационного проекта	А	Выполнение заданий руководителей специального подразделения внутреннего контроля или иных специалистов внутреннего контроля
С	Методическое сопровождение деятельности службы внутреннего аудита	Е	Организация и контроль текущей деятельности системы внутреннего контроля экономического субъекта
Д	Руководство выполнением плана работы службы внутреннего аудита	-	-
Е	Управление (руководство) службой внутреннего аудита	В-Д	Руководство субъектами внутреннего контроля

Источник: составлено автором по материалам [13; 14].

При детальном изучении трудовых функций были выявлены схожие элементы, представленные в таблице 4.

Таблица 4 - Трудовые функции внутреннего аудитора и контролера

Внутренний аудитор		Специалист по внутреннему контролю	
1	2	3	4
Пункт	Трудовая функция	Пункт	Трудовая функция
3.1.1- 3.1.2	Идентификация и оценка рисков объекта внутреннего аудита (бизнес-процесса, проекта, программы, подразделения)	3.1.1	Анализ выбранной информации, выявление и оценка рисков объекта внутреннего контроля

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4
3.1.1- 3.1.2	Мониторинг действий руководителей организации, предпринимаемых по результатам внутренней аудиторской проверки	3.1.3	Проведение мониторинга устранения менеджментом выявленных нарушений, недостатков и рисков
3.1.1- 3.1.2	Предложение способов снижения рисков объекта внутреннего аудита (бизнес- процесса, проекта, программы, подразделения)	3.2.1	Разработка проектов риско-ориентированной плановой документации

Источник: составлено автором по материалам [13; 14].

Возникает вопрос: возможно ли поставить знак равенства между двумя данными процессами? Ответ на это также дан в профессиональных стандартах, которые определяют для внутреннего контроля и аудита единые цели и разные методы осуществления, что представлено на рисунке 4.



Источник: составлено автором по материалам [13; 14].

Рисунок 4 - Цели внутреннего контроля и аудита

На основании приведенных вышеуказанными профессиональными стандартами формулировок основных целей можно сказать, что внутренний контроль – процесс, осуществляемый на каждодневной основе, в то время как внутренний аудит проводится на периодической основе в форме независимых проверок. Также деятельность внутреннего контроля направлена на обеспечение эффективного функционирования организации, а внутренний аудит проводит консультации и дает рекомендации по поводу осуществления этого процесса. Именно поэтому внутренний аудит осуществляется отдельной службой или с привлечением внешних специалистов, а внутренний контроль проводят представители разных уровней иерархии в организации: органы управления, главный бухгалтер, ревизионная комиссия и иной персонал.

Различия между внутренним аудитом и внутренним контролем заключаются также и в законодательном урегулировании. Общеизвестно, что статьей 19 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [21] прописывается обязанность экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль. Что касается внутреннего аудита, то законодательно обязанность по его проведению не закреплена. В связи с этим перед организациями стоит проблема: создание единой службы внутреннего аудита и контроля или постановка внутреннего аудита отдельно от внутреннего контроля. Из-за отсутствия четкого разграничения между понятиями, единственно верного ответа на данный вопрос нет: многие специалисты выражают диаметрально противоположные точки зрения на данную тему. К примеру, преподаватель Финансового университета при Правительстве Российской Федерации Егорова И.С., основываясь на требованиях законодательства, рекомендует при постановке внутреннего контроля «руководствоваться используемыми в аудиторской деятельности основными правилами, этическими принципами, нормативной базой» [74]. В то же время представитель Института внутренних аудиторов Сонин А.М. считает, что внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля и берет на себя функцию «обратной связи», выявляя недостатки всей

системы внутреннего контроля [175].

Что касается международной практики, то при сравнении двух видов деятельности следует рассмотреть стандарты внутреннего контроля ISSAI, предназначенные для государственного сектора и применяемые 191 страной, в том числе и Россией. Согласно стандарту ISSAI 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе», «внутренний аудитор не подменяет собой надежной системы внутреннего контроля» [11]. Таким образом, роль внутреннего аудита заключается в проведении консультаций и разработке рекомендаций по устранению недостатков системы внутреннего контроля. Несмотря на четкую позицию международной организации INTOSAI, обозначенную в вышеуказанном стандарте, при переводе ISSAI на русский язык возникли трудности: термин Высшее ревизионное учреждение (англ. – «Supreme Audit Institutions») означает высшие органы финансового контроля, однако присутствие слова «аудит» приводит ко смешению понятий аудита и контроля. Также нормы Международных стандартов, разработанных ИНТОСАИ, учитываются в стандартах как финансового контроля (СГА 104 «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности» [30]), так и государственного аудита (СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита» [28]). Таким образом, нашедшие отражение в российском законодательстве нормы были искажены.

В продолжение темы о государственном секторе следует отметить, что в бюджетных учреждениях все же производится деление на внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит. Бюджетный кодекс Российской Федерации устанавливает для финансового контроля задачу по обеспечению соблюдения положений правовых актов, а также условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета. В то же время одной из целей внутреннего финансового аудита является оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка предложений об организации

внутреннего финансового контроля.

Законодательством проведена граница между сотрудниками, ответственными за осуществление внутреннего финансового контроля и аудита: в соответствии со статьей 265 Бюджетного кодекса Российской Федерации, «внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется Федеральным казначейством, органами государственного (муниципального) финансового контроля, являющимися органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (органами местных администраций)» [16]. Согласно статье 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации [16], субъектами внутреннего финансового аудита являются функционально независимые структурные подразделения либо уполномоченные лица главного распорядителя бюджетных средств, главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств.

Что касается других секторов экономики, то в отношении них законодательство также не установило четкие рамки между внутренним контролем и аудитом. В банковском секторе, регулируемом документами Базельского комитета по банковскому надзору (письмо Центрального Банка Российской Федерации от 13.05.2002 № 59-Т [26] и письмо Центрального Банка Российской Федерации от 10.07.2001 № 87-Т [25]), также выявлено соответствие целей двух видов деятельности, представленных в таблице 5.

Таблица 5 - Внутренний контроль и аудит в банковском секторе

Внутренний аудит	Внутренний контроль
<ul style="list-style-type: none"> - проверка системы управления и оценки рисков, систем менеджмента и финансовой информации; - проверка сохранности активов; - оценка капитала банка в связи с его оценкой риска; - оценка экономичности и эффективности операций; - проверка точности и достоверности бухгалтерского учета и отчетности; - проверка систем обеспечения соблюдения правовых и регулятивных требований; - проверка и оценка СВК; - тестирование транзакций и конкретных процедур; - осуществление специальных расследований. 	<ul style="list-style-type: none"> - производственная и финансовая эффективность деятельности; - Надежность, полнота и своевременность информации; - Соблюдение действующих законодательных и нормативных актов.

Источник: составлено автором по материалам [25; 26].

Таким образом, можно сделать вывод, что в настоящее время законодательством Российской Федерации не сформирован понятийный аппарат по разграничению ролей внутреннего контроля и внутреннего аудита. На данный момент эти два процесса дублируют цели и функции друг друга, а именно: обеспечение эффективности и результативности, сохранность активов, достоверность бухгалтерского учета и отчетности, соблюдение законодательства. Основным различием между внутренним аудитом и внутренним контролем на данный момент является законодательно закрепленная обязанность по осуществлению последнего.

Необходимо определить четкую границу между функциями внутреннего контроля и внутреннего аудита. Одним из критериев такого разграничения является различие в формах проведения: внутренний контроль должен проводиться на повседневной основе и всем персоналом, а внутренний аудит – отдельной независимой службой в форме консультаций и рекомендаций. Иными словами, целью внутреннего аудита должно быть не обеспечение эффективности деятельности как таковое, а оценка того, насколько успешно с данной задачей справляется внутренний контроль, и предложение мер по устранению его недостатков.

В дополнение к общим вопросам постановки и осуществления внутреннего контроля и аудита, в настоящее время в коммерческом секторе не установлены четкие критерии оценки внутреннего контроля, основным источником для формирования процесса оценки являются Информация Министерства финансов ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [8] и Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (пересмотренный, 2019) [17], рассматривающий данный вопрос с точки зрения внешнего аудитора.

Проведение оценки предполагается в отношении двух аспектов

внутреннего контроля: дизайна и операционной эффективности. Дизайн внутреннего контроля означает способность внутреннего контроля достигать поставленных перед ним целей, то есть эффективность и результативность деятельности, сохранность активов, достоверность и своевременной учета и отчетности, соблюдение законодательства. Операционная эффективность означает практическое воплощение разработанной системы внутреннего контроля – то, насколько фактически внедренная СВК соответствует утвержденному дизайну.

Для оценки системы внутреннего контроля как действенной необходимо, чтобы удовлетворительными были и дизайн, и операционная эффективность. Это обусловлено тем, что безошибочная работа одного из аспектов не компенсирует недостатки другого: например, если существующий контроль за достоверностью отражаемых в бухгалтерском учете закупок сырья разработан таким образом, что он не может выявить искажения (например, сверка суммы проводки по поступлению сырья к другому регистру транзакционной системы не является подтверждением точности операции), следование субъектов контроля установленным процедурам не обеспечивает эффективности СВК. Аналогично, если средство контроля за достоверностью отражения операций корректно разработано (сверка суммы проводки к соответствующей товарной накладной), но непоследовательно применяется на практике, нельзя вынести суждение об эффективности внутреннего контроля. Последовательные этапы оценки СВК согласно Министерству финансов можно представить в блок-схеме, изображенной на рисунке 5.

Рассматривая рекомендации, предложенные Министерством финансов, можно заметить, что большая часть этапов предполагает использование суждения в отношении формы, сроков и характера действий:

– этап анализа полноты покрытия рисков процедурами внутреннего контроля предполагает применение суждения при анализе того, достаточны ли процедуры для минимизации рисков, выявленных организацией, в том числе их характер, периодичность осуществления и др.;

1	Рассмотрение матрицы рисков и процедур внутреннего контроля	Проверка дизайна
2	Анализ полноты покрытия рисков процедурами внутреннего контроля	
3	Анализ понятности описания процедур внутреннего контроля	
4	Составление списка запросов для подтверждения дизайна внутреннего контроля	
5	Ознакомление с практикой осуществления внутреннего контроля	
6	Разработка плана тестирования операционной эффективности внутреннего контроля	Проверка операционной эффективности
7	Проведение тестирования доказательств осуществления внутреннего контроля или выполнение повторений процедур	
8	Документальное оформление результатов оценки внутреннего контроля	
9	Анализ недостатков, выполнение дополнительного тестирования (при необходимости) и составление плана устранения недостатков	

Источник: составлено автором по материалам [8].

Рисунок 5 – Этапы проведения оценки внутреннего контроля согласно Информации Министерства Финансов ПЗ-11/2013

– при анализе понятности описания процедур внутреннего контроля дальнейшие действия зависят от мнения проверяющего о том, насколько точно инструкции по осуществлению внутреннего контроля отражают цели конкретной процедуры;

– при составлении запросов для подтверждения дизайна внутреннего контроля проверяющий определяет список вопросов и запрашиваемой информации для того, чтобы получить доказательства в отношении наличия, полноты и правильности описания внутреннего контроля;

– разработка плана тестирования предполагает определение сочетаний различных способов оценки операционной эффективности внутреннего

контроля: направление запросов, инспектирование доказательств осуществления контроля, наблюдение за процедурой контроля, повторное проведение. Также суждение применяется в отношении объема тестирования, например, количество позиций для тестирования, периода, за который проверяется операционная эффективность контроля;

– последний этап оценки внутреннего контроля предполагает анализ причин и характера недостатков внутреннего контроля, определение необходимости осуществления дополнительных процедур проверки, анализ возможных последствий выявленных недостатков и составление плана мероприятий по устранению недостатков.

Вследствие наличия элемента суждения в вышеуказанных действиях процедуры оценки внутреннего контроля отличаются вариативностью и требуют наличия у проверяющего достаточной квалификации для принятия обоснованных решений и полномочиями для осуществления запланированных мероприятий. В ПЗ-11/2013 для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, приведен примерный перечень лиц, способных проводить оценку внутреннего контроля, не являющийся исчерпывающим:

- руководители организаций и иной персонал;
- внутренний аудитор.

Разнообразие подходов к осуществлению оценки также свидетельствует о необходимости определения критериев, предопределяющих дальнейшие действия организации при проведении оценки. Информация Министерства финансов ПЗ-11/2013 выделяет лишь примерный набор факторов, влияющих на размер выборки при тестировании операционной эффективности внутреннего контроля. В отношении таких суждений, как проверка достаточности покрытия рисков процедурами внутреннего контроля, анализ понятности описания процедур, не раскрываются факторы, которые могут служить ориентирами для определения организацией дальнейших действий по оценке СВК. В связи с этим вопрос проведения оценки остается

непроработанным для многих организаций.

Что касается внутреннего аудита, то основные положения по его оценке закреплены в Международных профессиональных стандартах внутреннего аудита [9] и Международном стандарте 610 «Использование работы внутренних аудиторов» [18]. Согласно профессиональным стандартам, оценка внутреннего аудита проводится в рамках программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита и включает в себя проведение внутренних и внешних оценок. Целью указанных оценок является проверка соответствия деятельности по осуществлению внутреннего аудита Кодексу этики и Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита. Внутренние оценки осуществляются в форме текущего мониторинга и периодических самооценок внутренними аудиторами или оценок другим персоналом организации. Внешние оценки подразумевают привлечение не менее чем раз в пять лет независимого стороннего оценщика, обладающего должной компетенцией в вопросах организации внутреннего аудита и проведении проверок.

Однако проведение оценок внутреннего аудита в контексте Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита [9] предполагает лишь анализ соответствия применимым нормативным документам и не раскрывает подробных инструкций по оценке «полезности» службы внутреннего аудита, а именно эффекта от деятельности внутреннего аудита на работу систем корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля.

Проведение оценки внешним независимым лицом не является обязательным условием деятельности организации, и ответственность формирование мнения об эффективности систем внутреннего контроля и внутреннего аудита в общем случае возложена на руководство организации. Исключением является привлечение внешних оценщиков или проведение интегрированного аудита, в ходе которого внешний аудитор должен получить достаточную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит

существенных искажений, вызванных ошибками или недобросовестными действиями, а также в том, что система внутреннего контроля над подготовкой финансовой отчетности эффективно. Однако в данном случае имеются ограничения, связанные с использованием отчета об эффективности внутреннего контроля:

- внешний оценщик или аудитор имеет ограниченный доступ и знания бизнеса организации, в связи с чем некоторые факторы могут быть упущены при проведении оценки внутреннего контроля;

- при проведении интегрированного аудита аудитор рассматривает лишь ту часть внутреннего контроля, которая непосредственно связана с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности, соответственно, мнение формируется лишь в отношении тех элементов внутреннего контроля, которые связаны с существенными искажениями в финансовой отчетности.

В связи с этим существует ограниченная практика в осуществлении оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита, обусловленная отсутствием законодательных требований по оценке их эффективности.

2.2 Оценка системы внутреннего контроля и аудита. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля и аудита

Оценка внутреннего контроля и аудита будет рассмотрена на примере типичной группы компаний нефтяной отрасли, основными направлениями деятельности которой являются: поиск и разведка месторождений нефти и природного газа, добыча нефти, производство нефтепродуктов, реализация нефти и нефтепродуктов.

Нефтяная отрасль является одной из ключевых для Российской Федерации, в связи с чем деятельность нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих компаний обусловлена высоким уровнем регулирования со стороны государства и, в то же время, существенной поддержкой в форме льгот (в том числе налоговых) и субсидий.

Наряду со стандартными налогами (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество и так далее) компании являются субъектами налога на добычу полезных ископаемых и акциза. Нефтегазовые компании обязаны соблюдать законодательство по охране окружающей среды, в частности, обязательство восстановить земли, используемые при строительстве скважин после завершения добычи.

Согласно докладу Счетной палаты [159], в 2020 году около 28% доходов федерального бюджета приходилось на нефтегазовые доходы, в 2019 году данный показатель составил 39,3%. Компании данной отрасли являются крупнейшими налогоплательщиками: в 2020 году поступления от НДС составили в общей сложности 3,8 триллиона рублей, что составило 20% от поступлений в бюджет. Таким образом, несмотря на сокращение доли в доходах государства, нефтегазовые компании остаются одним из основных источников дохода.

Финансовые результаты группы нефтегазовых компаний зависят от экономико-политической ситуации, наибольшее влияние имеют цены на нефть и курсы валют, также существует вероятность наложения санкций со стороны иностранных государств ввиду тесной взаимосвязи нефтяного сектора с государством. В связи с продолжающимся развитием и частым внесением изменений в правовую, налоговую и нормативную систему и сохраняющейся политической напряженностью в регионе, можно заключить, что экономика Российской Федерации проявляет характеристики, присущие развивающимся рынкам, что оказывает значительное влияние на деятельность нефтегазовых компаний.

В связи с важностью нефтегазовой отрасли для российской экономики и значительным влиянием деятельности с социальной и экологической точки зрения, нефтегазовые компании имеют широкий круг стейкхолдеров. Проводится анализ заинтересованных сторон с целью выявления и учета их потребностей. Несмотря на относительную новизну теории стейкхолдеров, в отношении процесса определения заинтересованных сторон организации

разработано множество подходов, к примеру, матрица Менделоу. Согласно данной методике, стейкхолдеры организации подразделяются на четыре категории, в соответствии с которыми вырабатываются стратегии взаимоотношений с указанными сторонами. Основной для классификации являются следующие критерии:

– Интерес.

Данный критерий представляет собой оценку того, насколько активно стейкхолдер участвует в деятельности организации и насколько велико влияние организации на него. Классическим примером категории стейкхолдеров с повышенным уровнем интереса к организации являются ее сотрудники, так как благосостояние и уровень жизни работника во многом зависят от условий труда и вознаграждения.

– Влияние.

Степень влияния варьируется в зависимости от способности стейкхолдера повлиять на результаты деятельности и положение организации на рынке, а соответственно и на решения, принимаемые компанией. Традиционно к категории стейкхолдеров с высоким уровнем влияния относят владельцев, в особенности, в компаниях с высоким уровнем концентрации долей владения. Также большое влияние на организацию оказывает ее руководство, так как оно ответственно за стратегию и операционную деятельность компании.

Несмотря на то, что для многих компаний классификация стейкхолдеров по категориям может совпасть, при оценке влияния и интереса необходимо учитывать многие индивидуальные факторы, такие как: финансовые результаты, соотношение заемного и собственного капитала, отрасль, положение на рынке и так далее. В данной работе проведен анализ стейкхолдеров на примере типовой нефтегазовой группы компаний.

В категорию наиболее важных заинтересованных сторон «высокий интерес – высокое влияние» были отнесены следующие лица:

– *Акционеры и инвесторы.*

Отражение данной категории в составе наиболее значимых стейкхолдеров обусловлено высокой заинтересованностью акционеров и инвесторов в успешности бизнеса, а также высоким уровнем влияния на принимаемые группой решения. Несмотря на различия в моделях поведения акционеров и инвесторов (вложения с целью получения дивидендного дохода либо с целью получения выгоды от увеличения стоимости инвестиций), основным приоритетом данной категории стейкхолдеров является обеспечение устойчивого положения компании на рынке и поддержание стабильного свободного денежного потока.

– *Налоговые органы.*

Включение данного стейкхолдера в категорию наиболее значимых сторон обусловлено, в большей части, спецификой отрасли: добыча и переработка нефти является одной из ключевых индустрий в Российской Федерации. Компании нефтегазовой группы включены в перечень крупнейших налогоплательщиков и также используют льготы по налогу на добычу полезных ископаемых и по акцизу. Нефтеперерабатывающие заводы группы также могут использовать право на применение вычета по акцизу с повышающим коэффициентом, вследствие чего периодически получают возмещения из бюджета.

Нефтегазовые холдинги представлены большим количеством компаний, а также могут включать ряд организаций, функционирующих за пределами Российской Федерации. Товарно-материальная схема вертикально-интегрированного холдинга построена на большом объеме операций между компаниями группы, что связано с повышенным риском доначислений в области трансфертного ценообразования.

Основываясь на результатах выездных и камеральных налоговых проверок, в отношении компаний группы периодически предъявляются требования со стороны налоговых органов, влекущие за собой существенные доначисления. На основании вышесказанного сделан вывод о высокой

причастности к деятельности группы и степени влияния налоговых органов. Данный стейкхолдер заинтересован в соблюдении группой требований налогового законодательства, а также в стабильном поступлении налоговых выплат в бюджет, что проявляется в стимулирующих мерах со стороны налоговых органов, таких как предоставление льгот.

– *Основные покупатели.*

Высокая зависимость денежных потоков обязывает группу учитывать потребности основных покупателей при принятии решений. Основным приоритетом для покупателей является своевременная поставка нефти и выгодные условия сделки.

– *Ключевой управленческий персонал.*

Контроль за деятельностью группы осуществляется Советом директоров холдинговой компании, которому подотчетны руководители дочерних обществ. Таким образом, решения в отношении распределения денежных потоков, инвестиционных проектов и направлений деятельности всех компаний группы принимаются именно этим органом управления. Высокая заинтересованность ключевого управленческого персонала зачастую также обусловлена наличием премий, зависящих от результатов деятельности группы.

– *Финансовые институты.*

Финансовое положение нефтегазовых компаний зачастую характеризуется высоким уровнем долговой нагрузки в связи с необходимостью осуществления значительных капитальных затрат, что обеспечивается в том числе и привлечением долгового финансирования от банков. Компании группы обязаны соблюдать ограничительные условия по кредитным договорам, невыполнение которых дает кредиторам право требовать досрочного возврата денежных средств. Ковенанты, установленные банками, содержат как нефинансовые, так и финансовые показатели. На основании анализа требований, установленных банками в кредитных договорах, можно сделать вывод о ключевых показателях, интересующих

данных стейкхолдеров. Наиболее часто банками анализируются такие индикаторы, как: долговая нагрузка, оборот на расчетных счетах банка, показатель прибыли до налогообложения, процентов и амортизации (англ. «Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization») и стабильность структуры владения.

К категории «высокий интерес – низкое влияние» причислены следующие стейкхолдеры:

– *Работники организации (кроме ключевого управленческого персонала).*

К данной категории относятся рядовые сотрудники группы и руководители дочерних обществ. Низкое влияние указанных стейкхолдеров обусловлено ситуацией на рынке труда, где предложение превышает спрос на специалистов. Также работники и руководство дочерних обществ индивидуально имеют маленькое влияние на процесс принятия решений в связи с тем, что принятие ключевых решений производится материнской компанией. Несмотря на это, стоит отметить повышающуюся потребность в квалифицированных специалистах, обладающих знаниями в специфичных областях, например, наклонно-направленном бурении, гидроразрыве пласта и так далее. Высокий интерес со стороны данных стейкхолдеров обусловлен существенным влиянием финансового положения группы на уровень дохода и благополучия работников. Основным требованием работников к группе является стабильный высокий уровень заработной платы, оптимальные условия труда и обширный социальный пакет.

– *Конкуренты.*

Рынок нефти можно охарактеризовать как олигополию с такими крупными игроками, как Роснефть, Газпром, Лукойл и так далее. Остальные нефтегазовые холдинги не являются лидерами в отрасли, имеют отношения с определенным кругом контрагентов, также цены на нефть и нефтепродукты зависят в большей степени от котировок на международных рынках, нежели от цен, установленных другими компаниями в регионе, в связи с чем конкуренты не оказывают критического влияния на деятельность друг друга.

– Поставщики и подрядчики с долгосрочными контрактами.

Для осуществления геологоразведочных работ привлекаются подрядчики. В связи с тем, что работы по поиску и оценке запасов месторождений могут осуществляться на протяжении длительного периода, нефтегазовыми холдингами заключаются долгосрочные договоры подряда. Оплата проводится поэтапно после завершения закрепленных в смете стадий выполнения работ, в связи с чем подрядчики заинтересованы в платежеспособности группы. Также в сфере интересов поставщиков и подрядчиков находится деловая практика компаний группы, которая проявляется через ответственное отношение к делу, открытость и соблюдение этических норм.

– Регионы присутствия и общественные группы.

Нефтегазовая отрасль является главным источником воздействия на окружающую среду в России, в связи с чем деятельность группы отслеживается природоохранными организациями и освещается общественностью. Данная категория заинтересованных сторон, однако, не оказывает большого влияния, так как, несмотря на ущерб окружающей среде, отрасль является ключевой для мировой и, в частности, российской экономики: развитие энергетического сектора включено в стратегию социально-экономического развития. Таким образом, многие стейкхолдеры заинтересованы в том, чтобы расширяющаяся деятельность по добыче, переработке и сбыту нефти приносила как можно меньший вред природе, здоровью жителей близлежащих территорий.

Следующим направлением является социальная ответственность бизнеса, в том числе участие группы в программах социальной поддержки, защита общественных интересов и поддержка культуры регионов присутствия.

В группу «низкий интерес – высокое влияние» входят:

– Государственные органы, за исключением налоговых органов.

Учитывая специфику бизнеса, стоит отметить влияние данной категории

стейкхолдеров на способность группы осуществлять свою деятельность непрерывно: право на пользование недрами предоставляется Федеральным агентством по вопросам недропользования (далее – Роснедра), а получившая лицензию организация обязана выполнять условия, закрепленные в лицензии. Также сбытовые компании подотчетны перед Федеральной Антимонопольной службой, которая регулирует розничные цены на некоторые категории нефтепродуктов, например, на бензин и дизельное топливо. Влияние на деятельность некоторых компаний группы оказывают также региональные субъекты Российской Федерации, с которыми у организаций заключены договоры сотрудничества. Несмотря на высокое влияние, данные государственные органы не участвуют активно в деятельности группы, и принимают меры только в случае невыполнения организациями достигнутых договоренностей (например, условий предоставления лицензий).

Заключительная группа «низкий интерес – низкое влияние» представляет собой самых незначительных стейкхолдеров для организации:

– Покупатели с маленькой долей в общем портфеле выручки и прочие поставщики.

Данная категория представлена контрагентами, которые индивидуально не оказывают существенного влияния на бизнес группы, а также несильно заинтересованы в ее деятельности, например: розничные покупатели, поставщики канцелярии в офисные здания, контрагенты, с которыми заключены разовые сделки. Как правило, операции между группой и данными сторонами не предусматривают возникновение сложных условий договоров и каких-либо обязательств, помимо поставки продукции или оказания услуг. Единственной сферой интереса для данных стейкхолдеров является своевременное выполнение компаниями группы обязательств по договорам. Для клиентов розничной сети также можно выделить такие показатели, как клиентское обслуживание, ассортимент услуг, обеспечение топливом удаленных регионов, бесперебойные поставки.

Таким образом, матрица Менделоу для группы нефтегазовых компаний

выглядит следующим образом, представленным на рисунке 6.

Интерес	Высокий интерес, низкое влияние	Высокий интерес, высокое влияние
	<ul style="list-style-type: none"> - Работники - Конкуренты - Крупные поставщики - Регионы присутствия - Общественные группы 	<ul style="list-style-type: none"> - Владелец - Налоговые органы - Ключевые покупатели - КУП - Финансовые институты
	Низкий интерес, низкое влияние	Низкий интерес, высокое влияние
	<ul style="list-style-type: none"> - Прочие покупатели и поставщики 	<ul style="list-style-type: none"> - Государственные органы (например, ФАС, Роснедра)
	Влияние	

Источник: составлено автором.

Рисунок 6 – Матрица стейкхолдеров группы нефтегазовых компаний

Наличие различных и порой противоречащих друг другу интересов стейкхолдеров свидетельствует о необходимости построения эффективной системы внутреннего контроля, которая бы смогла в той или иной мере обеспечить удовлетворение требований со стороны всех заинтересованных сторон группы. Основные интересы стейкхолдеров представлены в таблице 6.

Таблица 6 – Основные стейкхолдеры группы нефтегазовых компаний

Стейкхолдер	Сфера интересов
Акционеры	<ul style="list-style-type: none"> Увеличение прибыли Стабильность денежных потоков Регулярность выплаты дивидендов Наращение стоимости компании
Государство	<ul style="list-style-type: none"> Увеличение поступлений в налоговый бюджет Корректность налоговой базы Своевременность уплаты платежей по налогам и сборам Выполнение условий лицензий недропользования Развитие нефтяной отрасли
Контрагенты	<ul style="list-style-type: none"> Своевременные поставки и платежи Качество предоставляемой продукции Надежность Выгодные условия сделок
Банки	<ul style="list-style-type: none"> Своевременное погашение долговых обязательств Использование расчетных счетов банков Выполнение ограничительных условий по кредитным договорам
Сотрудники	<ul style="list-style-type: none"> Своевременная выплата заработной платы Высокий уровень оплаты труда Выгодный социальный пакет Карьерный рост

Источник: составлено автором.

Для обеспечения потребностей стейкхолдеров в группе действуют различные бизнес-процессы, например, Казначейство занимается управлением денежных потоков группы и контролирует ее поступления и платежи. Таким образом, данный бизнес-процесс затрагивает интересы нескольких групп заинтересованных лиц: банки и кредиторы ожидают получить в установленные сроки оплату в счет погашения задолженности, сотрудники заинтересованы в том, чтобы своевременно получить заработную плату, в свою очередь, акционерам необходимо увеличение притока денежных средств. Эффективное и сбалансированное обеспечение потребностей стейкхолдеров и является основной целью функционирования бизнес-процессов группы.

Наиболее типичной формой организации деятельности компаний нефтегазовой отрасли является вертикально-интегрированный холдинг, представленный материнской компанией-держателем инвестиций и дочерними организациями. Основная деятельность компаний группы характеризуется следующим:

а) материнская компания – держатель инвестиций в дочерние организации, выполняющий роль управляющей компании и центра распределения денежных потоков. Выручка и расходы компании связаны с оказанием услуг управления дочерним компаниям, основные статьи отчета о прибылях и убытках – финансовые доходы от предоставления займов дочерним компаниям и финансовые расходы по процентам по внешним кредитам. Зачастую производственные мощности компаний группы находятся в различных регионах, в связи с чем отправление на переработку нефти от добычных компаний группы затратнее, чем закупка у внешних поставщиков – в таких случаях материнская компания также может выполнять роль центра распределения ресурсов группы: осуществлять закупку сырой нефти, отдавать ее на переработку по схеме толлинга, полученные нефтепродукты реализовывать на сторону или дочерним компаниям группы для дальнейшей продажи;

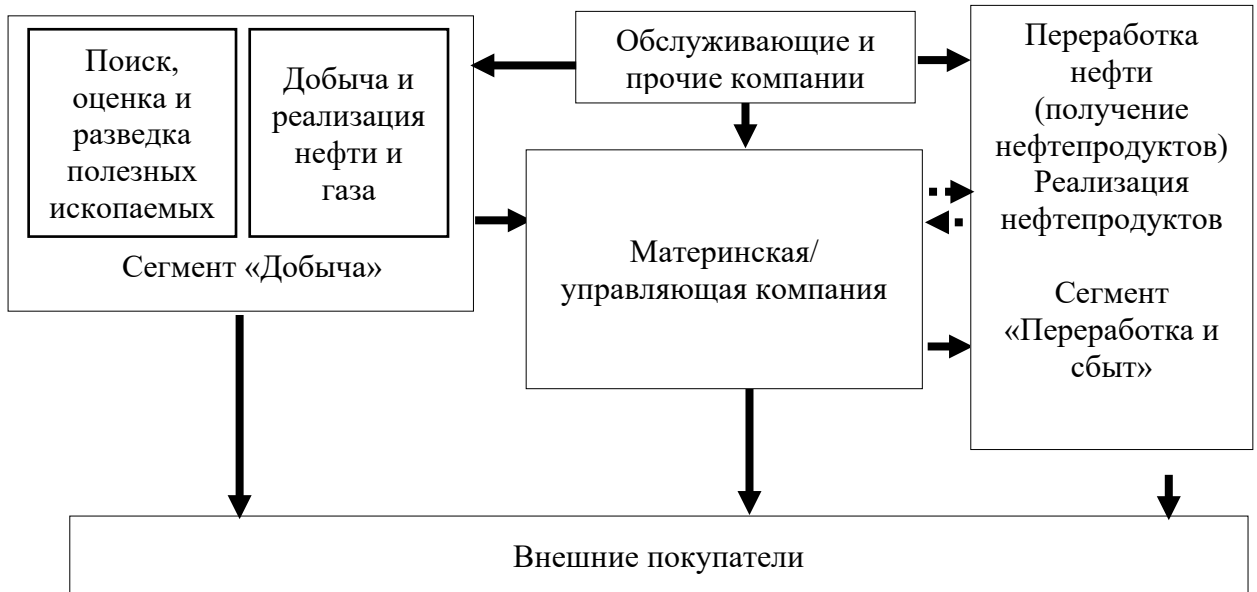
б) компании сегмента «Добыча» – компании, занимающиеся поиском и оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых, а также добычей нефти. Организации владеют лицензиями на пользование несколькими участками недр, на которых может продолжаться процесс оценки коммерческой целесообразности добычи либо осуществляться добыча. Организации являются плательщиками налога на добычу полезных ископаемых и акциза (в части нефтяного сырья, переданного на переработку) и пользуются льготами, связанными со сверхвязкой нефтью и возвратным акцизом в связи с направлением нефтяного сырья в переработку и получением продуктов нефтехимии с определенными свойствами;

в) компании, занимающиеся переработкой – организации, оказывающие услуги по переработке нефти и попутного нефтяного газа в продукты нефтепереработки и нефтехимии, такие как: прямогонный бензин, широкая фракция легких углеводородов, сжиженные углеводородные газы, олефины и полиолефины. Основная выручка и расходы подобных нефтеперерабатывающих заводов являются внутригрупповыми и связаны с услугами по переработке, часть доходов связана с реализацией на сторону побочных продуктов переработки. Организации уплачивают акциз, связанный с принятием в переработку нефти. В основном, перерабатывающие организации работают на давальческой основе, и все закупки сырья и материалов производятся компанией-заказчиком (в основном, материнской компанией, которая далее распределяет получившиеся нефтепродукты между сбытовыми компаниями);

г) сбытовые компании – дистрибьюторы, осуществляющие закупку нефтепродуктов у материнской компании для дальнейшей реализации внешним покупателям;

д) обслуживающие и прочие компании – зачастую в составе группы присутствуют организации, оказывающие другим компаниям группы услуги в области транспортировки, теплоэнергетики, технологического развития и так другие.

Таким образом, операционная деятельность нефтегазовых холдингов может быть обобщена в виде схемы, изображенной на рисунке 7.



Источник: составлено автором.

Рисунок 7 – Схема операционной деятельности нефтегазового холдинга

Описание деятельности сегмента «Добыча»

Компании сегмента добычи владеют лицензиями на пользование недрами и обязаны выполнять определенные условия пользования, в том числе: подготовка и представление проектной документации и геологической информации на государственную экспертизу; выполнение установленных объемов геологоразведочных работ; выполнение установленных сроков ввода в опытно-промышленную эксплуатацию, пробную, промышленную разработку; требования в отношении утилизации попутного нефтяного газа; выполнение требований в отношении добычи нефти; прочие экологические требования.

Существенная часть деятельности компаний сегмента добычи связана с поиском, разведкой и оценкой полезных ископаемых. Ключевыми аспектами деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых является потенциальное обесценение поисковых активов и определение коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых. Значительность указанных вопросов заключается во влиянии на будущие денежные потоки группы и

также на учет активов, связанных с разработкой месторождения: в случае подтверждения коммерческой целесообразности поисковые активы переводятся в состав основных средств или нематериальных активов, в случае подтверждения обратного поисковые активы списываются в расходы.

Важной составляющей деятельности сегмента «Добыча» также является оценка запасов полезных ископаемых, что влияет на следующие аспекты:

1) Будущая операционная деятельность группы.

От прогнозных объемов добычи на месторождениях зависит возможность компаний генерировать выручку от реализации добытых полезных ископаемых и обеспечивать сырьем другой сегмент группы. Учитывая то, что основным источником сырья для сегмента переработки являются собственные объемы нефти и попутного нефтяного газа, сокращение объемов добычи приведет к увеличению расходов на приобретение сырья у сторонних поставщиков, сопровождающемуся снижением выручки от реализации нефти.

2) Величина обязательства по ликвидации основных средств и рекультивации природных ресурсов.

Законодательство Российской Федерации постанавливает по истечении срока лицензии или при досрочном прекращении использования недр недропользователь обязан провести работы по ликвидации или консервации объектов имущества и по приведению участков земли, недр и других природных объектов, нарушенных при их использовании, в состояние, пригодное для их дальнейшего использования. В связи с этим компании сегмента «Добыча» создают оценочное обязательство под будущие затраты по демонтажу и рекультивации и дисконтирует сумму ожидаемых затрат на период, соответствующий наименьшему из: срока, указанного в лицензии, и срока добычи, который определяется на основании величины доказанных запасов по отдельному месторождению.

3) Стоимость основных средств.

Согласно общей практике нефтедобывающих компаний, амортизация

активов, связанных с разработкой месторождений и добычей нефти и газа, осуществляется на основании метода единиц произведенной продукции в разрезе каждого месторождения: коэффициент амортизации рассчитывается как отношение добытых полезных ископаемых к величине доказанных запасов.

В связи с важностью данных вопросов нефтегазовые компании периодически осуществляют технический и управленческий анализ запасов нефти, активов, связанных с разведкой и оценкой, а также осуществляют обзор потенциального наличия индикаторов обесценения. Данная работа проводится совместно отделом геологии и разработки месторождений, отделом добычи нефти и газа, а также финансовым отделом с вовлечением руководства.

Описание деятельности сегмента «Переработка и сбыт»

Компании, занимающиеся переработкой, обладают производственными мощностями по первичной переработке нефти и попутного нефтяного газа (продукты переработки – нефтя, широкая фракция легких углеводородов и сжиженные углеводородные газы) и вторичной переработке с получением таких продуктов нефтехимии, как олефины (этилен и пропилен) и полиолефины (полиэтилен и полипропилен).

В связи с тем, что зачастую осуществление переработки производится на толлинговой основе, перерабатывающие предприятия не обладают правом собственности на сырье и материалы, а также произведенную готовую продукцию. В то же время, организации обязаны осуществлять контроль за сохранностью и состоянием запасов, находящихся на хранении, а также периодически отчитываться перед организацией-давальцем о приеме и передаче материальных ценностей. В связи со спецификой деятельности, основной доход приходится на оказание внутригрупповых услуг по переработке, вследствие этого основное внимание уделяется затратам, нежели выручке.

Наряду с добычными компаниями группы, нефтеперерабатывающие

заводы также требуют существенных капитальных вложений, осуществляемых с целью увеличения глубины переработки нефти, интенсивности выброса парниковых газов, снижения доли канцерогенных и других опасных веществ в продуктах.

Возможны случаи, когда перерабатывающие заводы самостоятельно закупают сырую нефть у внешних поставщиков и продают нефтепродукты третьим лицам, в таком случае данные компании совмещают в себе функции переработчиков и сбытовых организаций. В иных случаях за сбыт отвечают отдельные компании группы, производящие закупку нефтепродуктов у материнской компании. Объемы и цены реализации прогнозируются локальным руководством и проходят согласование управляющей компании, что обеспечивает максимизацию финансовых результатов на уровне группы в целом.

Таким образом, деятельность СВК в нефтегазовом холдинге сопряжена с выполнением централизованных целей, направленных на улучшение финансового положения группы в целом, и в то же время связана с выполнением специфических требований, связанных с особенностями деятельности различных сегментов в группе.

В связи с отсутствием стандартов по проведению самостоятельной оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита экономическим субъектом и требований по обязательному раскрытию методов и результатов оценки СВК и ВА, отсутствует единая формализованная методика по внутренней оценке внутреннего контроля. В то же время, существует выработанная методика по оценке СВК и ВА в рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Опыт осуществления оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности также может быть использован для формирования методики оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита экономическими субъектами, несмотря на то, что объект оценки внешним аудитором ограничен целями внешнего аудита. В данном разделе будут рассмотрены основные

аспекты проведения оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита внешними аудиторами.

Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (пересмотренный, 2019) [17] обязывает внешних аудиторов получить понимание системы внутреннего контроля в части, значимой для аудита, с целью оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и планирования аудиторских процедур.

Основные источники информации для проведения оценки системы внутреннего контроля внешним аудитором:

- запросы в адрес лиц, отвечающих за корпоративное управление, руководства и иных лиц, задействованных в процессе внедрения и поддержания СВК;

- опыт предыдущего взаимодействия;

- информация, полученная в рамках процедур принятия задания;

- процедуры оценки рисков, в том числе процедуры в отношении риска недобросовестных действий, выполнения нормативно-правовых актов, связанных сторон и оценки руководством соблюдения допущения о непрерывности деятельности;

- дальнейшие процедуры детального тестирования средств контроля (для оценки операционной эффективности контроля).

Существующие методики предполагают рассмотрение системы внутреннего контроля с делением на компоненты из классической модели COSO: контрольная среда, оценка рисков, контрольные действия, информация и коммуникация, мониторинг.

Понимание и оценка контрольной среды

Контрольная среда является базисом для остальных элементов внутреннего контроля. Несмотря на то, что косвенные средства контроля, поддерживающие контрольную среду и действующие на уровне организации в целом, не связаны напрямую с конкретными строками или предпосылками

составления финансовой отчетности, они оказывают влияние на эффективность средств контроля, направленных на непосредственное выявление и устранение искажений финансовой отчетности. В связи с этим оценка контрольной среды является неотъемлемой частью оценки эффективности внутреннего контроля.

Процесс оценки контрольной среды осуществляется в следующих направлениях:

- 1) оценка степени информирования об этических требованиях;
- 2) оценка участия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в надзоре за деятельностью организации;
- 3) оценка приверженности компетентности;
- 4) философия и стиль управления руководства;
- 5) распределение должностных обязанностей;
- 6) организационная структура;
- 7) кадровая политика.

В связи со спецификой нефтегазовых холдингов, компании группы могут располагаться в различных регионах и осуществлять различные виды деятельности, поэтому при оценке контрольной среды учитывается также и единство политик и стандартов в различных предприятиях группы. К примеру, в рамках оценки СВК для целей аудита консолидированной отчетности проверяется, одинаковы ли инструкции по составлению пакета отчетности, направленные различным компонентам группы, и, если имеются различия, каким образом руководство устраняет выявленные несоответствия.

Следующим последствием территориального и функционального разделения может быть различие в корпоративной культуре на предприятиях группы. Для целей эффективного функционирования холдинга необходимо участие лиц, ответственных за корпоративное управление за группой в целом, в деятельности дочерних организаций, а также формирование единых принципов и философии деятельности. Таким образом, одним из аспектов оценки контрольной среды в группе предприятий является установление и

следование общим стандартам деятельности, к примеру, кодексу этического поведения.

Как было отмечено ранее, нефтегазовые холдинги зачастую разделены на отдельно действующие юридические лица, вследствие этого при оценке контрольной среды необходимо формирование соответствующей организационной структуры, обеспечивающей подотчетность локального менеджмента руководству на уровне группы для принятия ключевых управленческих решений для группы в целом.

Понимание и оценка процесса оценки рисков

Процесс оценки рисков проводится экономическими субъектами для выявления факторов, способных повлиять на достижение поставленных целей. Несмотря на то, что данный процесс направлен, прежде всего, на выявление бизнес-рисков, понимание и оценка процесса помогает внешнему аудитору в оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности, так как бизнес-риски в большинстве случаев будут оказывать влияние на раскрываемую в финансовой отчетности информацию. Аудитор не проводит полную оценку всего процесса управления рисками, а только ту часть, которая относится к значимым с точки зрения финансовой отчетности. Оценка данного компонента внутреннего контроля условно подразделяется на три направления:

1) Установление руководством стратегических и операционных целей.

Цели организации являются ориентиром, против которого сравнивается ожидаемый результат деятельности. Надлежащий характер целей экономического субъекта является основой для адекватного процесса оценки рисков. В ходе оценки данного элемента следует рассмотреть:

- компетенции и полномочия лиц, устанавливающих цели;
- соответствие целей размеру и степени сложности организации;
- донесение целей до исполнителей;
- корректировка целей с учетом новых факторов и обстоятельств.

Примерный перечень вопросов, подлежащих рассмотрению на данном этапе, приведен в таблице 7.

Таблица 7 – Вопросы в отношении процесса установки целей организацией

Вопрос	Ответ
Устанавливаются ли стратегические цели руководством высшего звена?	-
Кем устанавливаются операционные цели? Демонстрирует ли данный уровень руководства наличие достаточной осведомленности о вопросе?	-
Разумны ли допущения, использованные руководством при определении целей?	-
Существенно ли отличаются прогнозируемые результаты от текущих? Имеется ли разумное обоснование под данные изменения?	-
С какой периодичностью осуществляется пересмотр целей?	-
Выявляются и анализируются ли руководством изменения в деятельности, которые могут оказать значительное влияние на оценку рисков?	-
Каким образом до руководства доносится информация о факторах, способных вызвать пересмотр целей?	-
Закреплены ли формально стратегические и операционные цели организации?	-
Каким образом проводится контроль выполнения целей?	-
Каким образом поставленные цели доводятся до сведения исполнителей?	-

Источник: составлено автором.

2) Выявление и оценка рисков.

При оценке того, насколько эффективно в организации устроен процесс выявления рисков, аудитор, прежде всего, получает информацию путем направления запросов руководству и инспектирования результатов оценки рисков и сопоставляет ее с имеющейся у него информацией, собранной в ходе самостоятельного получения понимания деятельности аудируемого лица. В ходе оценки рассматриваются следующие вопросы:

- используемая руководством информация для выявления и оценки рисков;
- использование надлежащих методов оценки рисков;
- надлежащий уровень руководства, участвующего в выявлении рисков;
- наличие закрепленного процесса выявления и оценки рисков.

Одним из ключевых с точки зрения аудита финансовой отчетности вопросов является рассмотрение риска недобросовестных действий. Аудитор должен получить понимание того, каким образом руководство проводит

анализ данного риска и проводит ли надлежащие проверки финансовой отчетности, записей и других операций для управления риском недобросовестных действий

Примерный перечень вопросов к рассмотрению при оценке данного элемента представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Вопросы в отношении процесса выявления и оценки рисков

Вопрос	Ответ
Общие вопросы	
Имеется ли закреплённая политика в области управления рисками?	-
На основании каких данных проводится выявление и оценка рисков?	-
Обеспечивается ли взаимодействие руководства высшего звена с сотрудниками различных отделов для проведения выявления и оценки рисков?	-
Используются ли для выявления и оценки рисков внешние данные? Если да, то насколько надёжны источники информации?	-
Достаточна ли компетенция сотрудников, ответственных за процесс?	-
Используются ли для оценки рисков общепринятые методы? Если нет, то насколько обоснованно использование нестандартного метода?	-
Соответствуют ли результаты проведённой организацией оценки рисков данным аудитора?	-
Вопросы в отношении риска недобросовестных действий	
Проводится ли формальный и неформальный процесс оценки риска недобросовестных действий?	-
Каким образом сотрудники организации имеют возможность сообщения о фактах недобросовестных действий («горячая линия», доступ к лицам, отвечающим за корпоративное управление)?	-
Проводятся ли проверки регистров бухгалтерского учета, финансовой отчетности и других операций на наличие факторов недобросовестных действий?	-

Источник: составлено автором.

3) Реагирование на выявленные риски.

Основными критериями для оценки данного элемента являются:

- доводится ли информация о выявленных рисках до лиц надлежащего уровня;
- история реагирования руководством надлежащего уровня на выявленные риски;
- раскрытие выявленных рисков в финансовой отчетности;
- наличие у организации существенной неопределённости в отношении

способности продолжать свою деятельность непрерывно;

- наличие формально закрепленной обязанности по осуществлению рассмотрения рисков;

- наличие документального подтверждения фактов рассмотрения рисков.

Для проведения оценки данного элемента возможно использование следующих вопросов, представленных в таблице 9.

Таблица 9 - Вопросы в отношении процесса реагирования на выявленные риски

Вопрос	Ответ
Закреплена ли формально обязанность по рассмотрению выявленных рисков?	-
Каким образом до лиц, ответственных за СВК, доносится информация о выявленных рисках (собрания, информационные сообщения)?	-
Установлена ли обязанность по составлению отчетов по рассмотрению рисков?	-
Основываясь на полученном понимании и опыте, в достаточной ли мере руководство реагирует на выявленные риски?	-
Имеются ли у организации значительные бизнес-риски, контролируемые организацией и способные повлиять на оценку непрерывности деятельности?	-
Применяются ли организацией меры по митигированию рисков (хеджирование, страхование)?	-
Имеется ли установленная процедура по отслеживанию статуса выявленных рисков?	-

Источник: составлено автором.

Понимание и оценка контрольных действий

С точки зрения аудита финансовой отчетности именно контрольные действия являются ключевым элементом системы внутреннего контроля, имеющим наибольшее влияние на стратегию и план аудита. Это обусловлено тем, что, в отличие от остальных элементов внутреннего контроля, контрольные действия, в основном, затрагивают конкретные строки или предпосылки составления финансовой отчетности. Тестирование средств контроля применяется как один из способов получения аудиторских доказательств в соответствии с Международным стандартом

аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» в случае выполнения одного из следующих условий: аудитор ожидает, что средства контроля являются эффективными, либо процедур по существу недостаточно для получения разумной уверенности.

На основании вышесказанного критически важно получение понимания и оценка контрольных действий, осуществляемых экономическим субъектом. Общепринятым является тот факт, что руководство разрабатывает и внедряет контрольные действия в отношении бизнес-процессов, что позволяет митигировать возникающие на протяжении всего операционного цикла риски. В связи с этим процесс оценки контрольных действий принято разделять на два этапа: получение понимания бизнес-процессов и понимание и оценка значимых контрольных действий в отношении конкретных бизнес-процессов.

Методика оценки контрольных действий в ходе внешнего аудита будет рассмотрена на примере бизнес-процесса «Основные средства». Это обусловлено тем, что основные средства представляют собой наиболее существенную строку финансовую отчетности, что соответствует специфике бизнеса нефтегазовой отрасли. Выбор данного бизнес-процесса также обусловлен наличием специфических рисков, связанных с оценочными значениями в отношении обесценения основных средств и величины обязательств по ликвидации и рекультивации (далее – ОЛРОС).

Получение понимания бизнес-процесса в рамках аудита финансовой отчетности заключается в рассмотрении подпроцессов, типовых операций, их влияния на элементы финансовой отчетности и соответствующих им контрольных действий. Конечной целью понимания бизнес-процесса для внешнего аудитора является не выражение мнения об его эффективности, а выделение на основе полученной информации значимых средств контроля, наличие или отсутствие которых влияет на оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности и на характер, объем и сроки аудиторских процедур.

Основной источник информации для получения понимания бизнес-

процесса – данные, полученные по итогам запроса у соответствующих лиц (руководство, отдел внутреннего контроля, служба внутреннего аудита), опыт предыдущих лет и утвержденные политики и регламенты. Ниже приведено типовое описание бизнес-процесса «Основные средства», которое подразделяется на несколько блоков:

1) Планирование капитальных затрат.

Бюджет капитальных затрат рассчитывается на краткосрочную перспективу (период прогнозирования – год) ежеквартально и базируется на данных текущих потребностей для поддержания производственного фонда и бюджетов отдельных инвестиционных проектов. Ежегодно формируется бюджет на среднесрочную перспективу (горизонт планирования – пять лет). Формирование бюджета капитальных вложений основывается на следующей информации: стратегия группы, заключенные договоры строительно-монтажных, подрядных работ, график ремонтов, потребность в исходных материалах, прогноз денежных потоков и ограничений в финансировании и так далее. Данные вводятся в модель работниками соответствующих направлений, например, сотрудники Казначейства предоставляют информацию о том, в каком объеме доступно финансирование. Формирование бюджета капитальных затрат происходит в оптимизационной модели, разработанной внутренними оценщиками совместно с ИТ-специалистами, и использующей алгоритмы оптимизации, основанные на общераспространенных формулах, применяемых в финансах.

Результаты расчета оптимизационной модели выгружаются в формате проекта бюджета капитальных затрат. Выгруженный проект бюджета обсуждается на собрании с участием руководителей отделов геологии и разработки месторождений, добычи нефти и газа, бурения, казначейства, а также высших органов управления. Корректировки к проекту, утвержденные на собрании, отражаются в оптимизационной модели, после их внесения осуществляется дополнительный цикл оптимизации. Обновленный проект бюджета капитальных затрат повторно рассматривается на собрании и

утверждается председателем Совета директоров.

Процедуры внутреннего контроля в отношении данного этапа:

- санкционирование бюджета капитальных затрат;
- по итогам квартала проводится контрольное действие по анализу выполнения бюджета капитальных затрат Советом директоров. В рамках данного анализа выполняется рассмотрение основных факторов отклонения от плана и причин их возникновения. В отношении отклонений, вызванных по вине сотрудников организации, проводится расследование. Проводится оценка влияния возникших отклонений на будущие результаты деятельности организации, необходимые корректировки вносятся в новый бюджет капитальных затрат.

2) Заключение договоров.

- запрос на тендерную процедуру формируется на основании решения руководителя материнской компании: на основании потребностей в основных средствах материнская компания принимает решение об организации тендера;

- выбор контрагентов проводится с использованием согласованных и утвержденных тендерных процедур: выбор контрагента начинается с рассылки приглашения принять участие в тендере либо путем анализа поступивших заявок. Исходя из полученных заявок, тендерный комитет публикует протокол с утвержденным контрагентом;

- договор составляется в соответствии с установленными правилами: после утверждения контрагента юридический отдел составляет договор в соответствии со стандартным шаблоном, при необходимости вносятся специфические условия договора, которые подлежат согласованию с руководителем отдела, в интересах которого осуществляется закупка. Каждый договор подлежит экспертизе юридическим отделом, отделом, в интересах которого осуществляется закупка, отделом экономической безопасности. После внесения правок, предложенных экспертами, договор загружается в систему документооборота для последующего утверждения. Для каждого вида договоров устанавливается определенный маршрут

согласования, включающий, на основании степени важности (сумма, оценка контрагента, важность для осуществления деятельности) различные этапы согласования;

– утверждение и подписание договора руководством и контрагентом: сотрудник юридического отдела готовит полный комплект необходимых документов и предоставляет их руководству. Договор подлежит утверждению подписантом. Утвержденный договор отправляется контрагенту, предложенные второй стороной правки подлежат согласованию с подписантом. Финальная версия договора подлежит утверждению членом Правления материнской компании группы. После утверждения финальной версии договор подписывается обеими сторонами;

– подписанный договор отражается в транзакционной системе: Сотрудники бухгалтерии регистрируют в транзакционной системе индивидуальный номер договора и общие реквизиты (контрагент, ИНН, период, сумма).

Контрольные действия в отношении этапа заключения договоров:

– санкционирование договоров путем установления ограниченного круга лиц, уполномоченных подписывать договоры от имени компаний группы;

– санкционирование договоров путем установления процедуры утверждения договоров членом Правления;

– установление необходимости проведения экспертизы договоров;

– сверка данных договоров с бюджетом капитальных затрат.

3) Приемка работ.

– утверждение форм первичных документов по выполненным работам: специалист департамента основных средств ежемесячно проверяет статус выполненной работы по подрядным договорам и сверяет ее характеристики с соответствующими условиями договора, а также сверяет данные актов приема-передачи с фактически поступившими основными средствами и условиями договоров. После сверки и согласования с контрагентом формы

утверждается специалистом;

- подтверждение цен в формах отделом финансов: специалист департамента основных средств передает экономисту формы первичных документов для проверки использования утвержденных расценок. После проверки формы утверждаются экономистом;

- консолидация всех расходов по проекту: утвержденные данные из первичных документов отражаются в накопительной ведомости – сводном файле, в котором отслеживается статус основных средств и строительства;

- утверждение акта приемки законченного строительством объекта по окончании инвестиционного проекта: по окончании проекта контрагент формирует форму первичного документа, которая утверждается обеими сторонами. Со стороны компании форма утверждается и подписывается специалистом департамента основных средств, сотрудником отдела финансов и руководителем отдела;

- передача первичной документации и ее проверка сотрудниками бухгалтерии до отражения операции в транзакционной системе. Бухгалтер осуществляет предварительную проверку полноты первичной документации, корректности заполнения первичной документации, полноты и правильности отражения данных в системе транзакционного учета. При выявлении отклонений бухгалтер выясняет их причины, прежде чем отразить транзакцию в системе транзакционного учета;

- отражение операций в учете: бухгалтерия использует утвержденные документы для отражения на счетах аналитического учета. После получения полного комплекта документов бухгалтерия отражает транзакцию в системе транзакционного учета.

Контрольные действия в отношении данной части бизнес-процесса:

- санкционирование операций путем утверждения первичных документов;

- сверка данных первичных документов к условиям договоров;

- проверка расчета цены, указанной в первичном документе;

- сверка соответствия данных первичных документов;
- проверка соответствия форм первичных документов установленным требованиям;
- документальное оформление операций по приемке работ;
- сверка данных бухгалтерского учета в транзакционной системе 1С с данными первичных документов.

4) Ввод в эксплуатацию.

– проверка и распределение понесенных расходов по объектам незавершенного строительства: когда объект готов к вводу в эксплуатацию, специалисты департамента основных средств оценивают расходы, связанные с его строительством или приобретением. По результатам оценки специалисты распределяют капитальные затраты на объекты незавершенного строительства;

– оценка готовности основного средства: оценка готовности объекта к вводу в эксплуатацию проводится специалистом департамента основных средств. Если объект готов к вводу в эксплуатацию, формируется первичный документ о приеме-передаче основного средства. Комиссией, состоящей из главного инженера, заместителя начальника отдела производства, заместителя начальника отдела геологии и разработки месторождений/заместителя начальника отдела добычи нефти и газа/заместителя отдела переработки, определяется амортизационная группа, срок полезного использования и другие атрибуты;

– утверждение и подписание первичных документов: специалист отдела внутреннего контроля и специалист департамента основных средств проверяют все документы, относящиеся к вводимым в эксплуатацию основным средствам. Если отклонения не выявлены, документ утверждается. Утвержденный и подписанный документ передается в отдел бухгалтерии;

– передача первичной документации и ее проверка специалистами отдела бухгалтерии до отражения транзакции в учете: бухгалтер осуществляет предварительную проверку полноты первичной документации, корректности

заполнения первичной документации, полноты и правильности отражения данных в системе транзакционного учета. При выявлении отклонений бухгалтер выясняет их причины, прежде чем отразить транзакцию в системе транзакционного учета;

– проверка первичной документации и отражение транзакции по вводу основных средств в эксплуатацию (Дт01 Кт08): бухгалтерия использует утвержденные документы для отражения на счетах аналитического учета. После получения полного комплекта документов бухгалтерия отражает транзакцию в учетной системе.

Контрольные действия, выполняемые на этапе ввода в эксплуатацию основных средств:

- санкционирование операций путем утверждения первичных документов и проведения экспертизы уполномоченными лицами;
- сверка данных первичных документов к условиям договоров;
- проверка расчета цены, указанной в первичном документе;
- проверка соответствия форм первичных документов установленным требованиям;
- документальное оформление операций по приемке работ;
- сверка данных бухгалтерского учета в транзакционной системе 1С с данными первичных документов.

5) Оценка технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи.

Группа на непрерывной основе в ходе деятельности по разведке и оценке проверяет наличие факторов, свидетельствующих о наличии или отсутствии технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи. Статус разведки и оценки месторождений отслеживается ежеквартально на заседании Совета директоров. В случае подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности проводится анализ обесценения активов, ранее закапитализированных в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой. После расчета суммы обесценения (в случае

его наличия) данные активы переводятся в состав основных средств. Перевод активов в состав основных средств утверждается главным инженером.

В группе установлена автоматическая сверка данных по списанию со счета активов, связанных с разведкой и оценкой, с данными по поступлениям на счет основных средств. В процессе составления годовой финансовой отчетности главный бухгалтер осуществляет проверку на разумность данных по реклассификации активов в состав основных средств и по стоимости активов, связанных с разведкой и оценкой.

Анализ на обесценение проводится также минимум один раз в год с целью подтверждения существующего намерения руководства продолжать разработку или иным способом получать доход в результате обнаружения запасов. При обнаружении индикаторов обесценения сотрудником бухгалтерии совместно с главным инженером и сотрудником департамента основных средств, возможно привлечение сотрудников других отделов для получения необходимой для расчета возмещаемой стоимости информации. Результаты анализа обесценения утверждаются руководством.

Обобщая вышесказанное описание бизнес-процесса, можно выделить следующие контрольные действия в отношении указанного этапа:

- санкционирование перевода активов, связанных с разведкой и оценкой, в состав основных средств главным инженером;
- автоматическая сверка данных по реклассификации транзакционной системой;
- проверка главным бухгалтером величины активов, связанных с разведкой и оценкой;
- анализ статуса разведки и оценки и результатов обесценения активов руководством.

б) Использование и выбытие основных средств.

Эксплуатация основных средств проводится в соответствии с установленными нормативными документами: технический паспорт основного средства, положения по промышленной безопасности. Сохранность

активов обеспечивается закреплением материальной ответственности за лицом, осуществляющим надзор за эксплуатацией основных средств, а также ограничения доступа к месту нахождения основных средств.

Выполнение текущего ремонта оборудования осуществляется по заявкам технических специалистов на местах и в рамках графика ремонтов, утверждаемого главным инженером.

Начисление амортизации проводится автоматически в транзакционной системе в соответствии со ставками и методами, которые раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности. В отношении автоматически рассчитанных сумм амортизации проводится проверка на разумность в рамках проверки руководством финансовой отчетности на конец года. В отношении активов, связанных с разработкой месторождений и добычей нефти и газа, в рамках трансформации от РСБУ к МСФО проводится ручная поправка, рассчитываемая сотрудником отдела бухгалтерии на основании данных о добыче, полученных от отдела добычи нефти и газа, и данных о доказанных запасах, полученных от независимого оценщика. Корректность расчета проверяется главным бухгалтером при составлении промежуточной и годовой финансовой отчетности.

Проверка соответствия регистра основных средств данным оборотно-сальдовой ведомости проводится автоматически транзакционной системой при запуске отчета. Данная процедура запускается ежемесячно.

В процессе инвентаризации фактическое наличие сравнивается с данными реестра основных средств, который формируется автоматически в транзакционной системе на основании внесенных в систему данных. Все расхождения документируются в сличительной ведомости и анализируются комиссией в составе руководителей отдела геологии и разработки месторождений, отдела добычи нефти и газа, отдела переработки. На основании данных о наличии и состоянии основных средств составляется консолидированный отчет об использовании основных средств, который анализируется Правлением. Результаты анализа учитываются при

составлении бюджета капитальных затрат следующего года.

В отношении основных средств также ежегодно осуществляется анализ на наличие индикаторов обесценения. В случае наличия подобных признаков рассчитывается возмещаемая стоимость актива: наибольшее значение из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности использования. Анализ обесценения проводится сотрудником бухгалтерии совместно с главным инженером и сотрудником департамента основных средств, возможно привлечение сотрудников других отделов для получения необходимой для расчета возмещаемой стоимости информации. Результаты анализа обесценения утверждаются руководством на уровне группы.

Объекты основных средств или незавершенного строительства, в отношении которых перестали выполняться требования признания активов, списываются в бухгалтерском учете. Проверка необходимости списания осуществляется комиссией в составе руководителей отдела геологии и разработки месторождений, отдела добычи нефти и газа, отдела переработки.

Таким образом, можно выделить следующие процедуры контроля в отношении этапа эксплуатации и выбытия основных средств:

- санкционирование путем ограничения доступа к основным средствам;
- установление материально ответственного лица;
- контроль фактического наличия и состояния основных средств;
- надзор путем проведения анализа наличия и состояния основных средств руководством;
- санкционирование расходов на ремонт путем утверждения заявок главным инженером;
- проверка данных по начисленной амортизации руководством в рамках проверки финансовой отчетности;
- проверка расчета амортизации главным бухгалтером;
- сверка данных регистра основных средств к данным оборотно-сальдовой ведомости на основе автоматизированного отчета из транзакционной системы.

Понимание и оценка значимых контрольных действий в отношении конкретных бизнес-процессов.

В связи с тем, что объем аудита финансовой отчетности ограничен его целями, в рамках оценки процедур внутреннего контроля внешний аудитор выделяет те контрольные действия, которые являются значимыми с точки зрения подготовки финансовой отчетности. В основном, это те средства контроля, которые, по мнению аудитора, надлежащим образом разработаны (дизайн внутреннего контроля), в отношении которых ожидается, что они будут эффективны, и те, которые напрямую связаны с конкретными строками и предпосылками составления финансовой отчетности. При рассмотрении значимых средств контроля имеют значение их связь со значительными рисками существенного искажения, частота проведения, уровень автоматизации, субъект контрольного действия. Общая схема выделения значимых контрольных действий представлена на рисунке 8.

Формирование бюджета капитальных затрат оказывает косвенное влияние на данные финансовой отчетности, в связи с чем вышеуказанные контрольные действия не выделены аудитором как значимые для аудита.

В отношении остальных этапов бизнес-процесса проведены следующие процедуры:

- 1) Заключение договоров.

Проведено тестирование операционной эффективности части контролей по согласованию договоров, используя их результаты в качестве доказательств в отношении риска недобросовестных действий и в отношении предпосылки «Права и обязательства» по строке «Основные средства».

В план аудита включены следующие тестирования:

– проверка того, что договор утвержден в соответствии с маршрутом согласования: инспектирование документов, подтверждающих согласование договора всеми лицами, которые, в соответствии с маршрутом согласования обязаны утвердить договор;



Источник: составлено автором.

Рисунок 8 – Схема выделения значимых средств контроля

– проверка того, что договор подписан лицом, уполномоченным на совершение этого действия: проверка наличия у подписанта договора прав на подписание (доверенность, право в соответствии с уставом).

2) Приемка работ и ввод в эксплуатацию.

В план аудита включены следующие процедуры, связанные с контрольными действиями:

– сверка данных учета к первичным документам: повторное проведение части позиций для тестирований, оставшаяся часть – инспектирование результатов сверки, проведенной субъектом внутреннего контроля;

– сверка данных первичных документов к условиям договоров: повторное проведение части позиций для тестирований, оставшаяся часть –

инспектирование результатов сверки, проведенной субъектом внутреннего контроля;

– проверка расчета цены, указанной в первичном документе: повторное проведение выборочных первичных документов.

3) Оценка технической осуществимости и коммерческой целесообразности.

Аудиторской командой направлен запрос руководству по поводу результатов анализа статуса разведки и оценки, однако в рамках аудита не планируется полагаться на средство контроля. Косвенные доказательства в отношении операционной эффективности будут получены путем тестирования модели обесценения с привлечением оценщиков.

4) Использование и выбытие основных средств.

Доказательства внедрения средства контроля получены путем инспектирования положения и приказа о проведении инвентаризации и присутствия аудиторской команды на инвентаризации, проводимой компаниями группы, с целью проверки фактического выполнения инструкций. Также, в дополнение к проверке инвентаризации как средства контроля, аудиторская группа произведет самостоятельный пересчет выборки основных средств с целью получения дополнительных доказательств в отношении «Существование», «Полнота» и «Оценка».

Таким образом, в ходе внешнего аудита получение доказательств в отношении эффективности контрольных действий возможно путем прямого тестирования средств контроля либо косвенным путем через прочие процедуры, например, тестирование моделей обесценения или проведение аналитических процедур.

Понимание и оценка информационной системы и коммуникационного взаимодействия

Данный элемент внутреннего контроля оценивается аудитором с точки зрения информационной системы, связанной с подготовкой финансовой отчетности, включая систему бухгалтерского учета:

- инициирование, запись, обработка, группировка объектов бухгалтерского учета;
- исправление результатов некорректной обработки информации;
- передача информации из одной системы в другую;
- обеспечение раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- получение и отражение информации из источников, отличных от транзакционной системы бухгалтерского учета, например: данные оценщиков по справедливой стоимости активов и обязательств, внутренняя управленческая информация (модель тестирования обесценения гудвилла, данные по нефинансовым показателям), условия договоров и так далее.

Ключевыми критериями к информационной системе в контексте внешнего аудита финансовой отчетности являются ее способность осуществлять следующие действия:

- 1) выявление и полное отражение объектов бухгалтерского учета;
- 2) точное и своевременное описание объектов бухгалтерского учета для того чтобы обеспечить возможность корректной их интерпретации в финансовой отчетности;
- 3) надлежащая оценка объектов бухгалтерского учета;
- 4) отражение фактов хозяйственной жизни в надлежащем периоде
- 5) надлежащее представление и классификация объектов бухгалтерского учета.

Иными словами, информационная система должна обеспечивать корректное отражение информации согласно предпосылкам составления финансовой отчетности.

Основными процедурами при оценке информационной системы и коммуникационного взаимодействия в ходе внешнего аудита являются:

- 1) получение понимания процесса подготовки финансовой отчетности путем:
 - направления запросов лицам, ответственным за подготовку

финансовой отчетности;

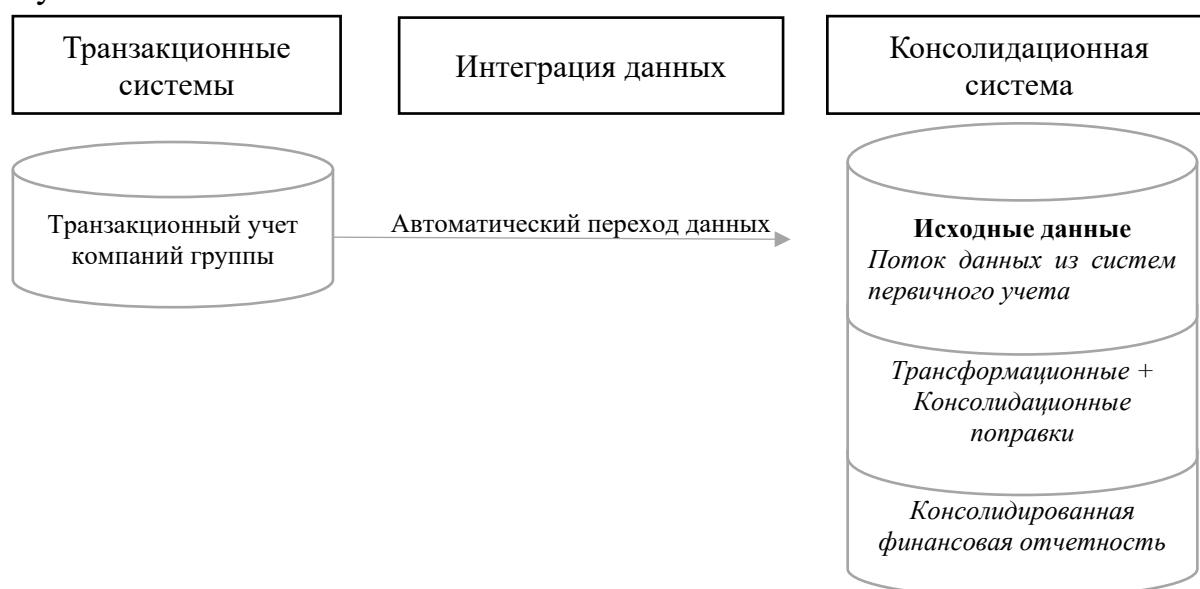
– инспектирования документов, регламентирующих процесс подготовки финансовой отчетности;

– наблюдения за процессом составления финансовой отчетности;

2) Оценка процесса информирования о целях и обязанностях по подготовке финансовой отчетности;

3) Оценка коммуникационного взаимодействия с внешними сторонами.

Информационная система типичной группы компаний представлена на рисунке 9.



Источник: составлено автором.

Рисунок 9 – Информационная система для группы компаний

Основные критерии при проведении оценки элемента «Информация и коммуникация» объединены в таблице 10.

Таблица 10 - Критерии оценки элемента СВК «Информация и коммуникация»

Вопрос	Ответ
1	2
Процесс подготовки финансовой отчетности	
Установлены ли процессы для выявления и полного отражения объектов бухгалтерского учета?	-
Обеспечивает ли информационная система своевременное отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете?	-

Продолжение таблицы 10

1	2
Каким образом происходит сбор информации для проведения оценки объектов бухгалтерского учета?	-
Каким образом фиксируется описание фактов хозяйственной жизни в информационной системе?	-
Обеспечивает ли информационная система надлежащее представление и классификацию данных?	-
Обеспечивает ли структура и культура организации эффективную ИТ-среду?	-
Информирование о целях и обязанностях по подготовке финансовой отчетности	
Закреплены ли формально требования и цели подготовки финансовой отчетности?	-
Каким образом лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, информируются о целях и требованиях?	-
Налажен ли процесс информационного взаимодействия между руководством и сотрудниками бухгалтерии о важных вопросах в отношении подготовки финансовой отчетности?	-
Коммуникационное взаимодействие с третьими сторонами	
Каким образом проводится сбор информации, потенциально важной для составления финансовой отчетности?	-
Предоставляется ли четко и своевременно заинтересованным третьим сторонам финансовая информация?	-

Источник: составлено автором.

В дополнение к общим вопросам следует обратить внимание на специфику построения данного компонента внутреннего контроля в нефтегазовых холдингах. Отмечены следующие аспекты информации и коммуникации, которые напрямую влияют на эффективность контроля за группой нефтегазовых компаний:

- 1) Обеспечение обмена информацией между переделами.

В связи с тем, что готовая продукция добычных компаний является сырьем для перерабатывающих заводов, а также распределение нефтепродуктов происходит централизованно через материнскую компанию, необходимо обеспечение надлежащей коммуникации между компаниями группы, а также наличие информационной системы, обеспечивающей контроль при передаче материалов между переделами. Особенности информационной системы при попередельной форме деятельности заключаются в необходимости отслеживания потерь при транспортировке

нефти и нефтепродуктов между местами хранения, а также при переходе права собственности на запасы от одной компании к другой без их фактического перемещения.

2) Формирование общих данных по запасам.

Учет нефти и нефтепродуктов может быть осложнен ввиду особенностей их хранения и условий перехода прав собственности при транспортировке покупателю. Вследствие этого измерение остатков зачастую производится с помощью технических устройств, например, систем измерения остатков жидкости в резервуарах. Для обеспечения эффективного контроля необходимо наличие информационной системы, которая обеспечивала бы сбор, измерение и хранение информации о состоянии запасов. С точки зрения холдинга, необходимо также формирование общих данных по всей группе компаний, что требует использования консолидированной системы, которая бы агрегировала данные о запасах из различных баз дочерних организаций.

3) Коммуникация решений управляющей компании дочерним организациям.

Неотъемлемым условием функционирования группы как единого предприятия является распространение требуемой информации для принятия соответствующих управленческих решений. Для нефтегазовых компаний, которым присуща централизованная модель управления, важно обеспечение информирования локального руководства о решениях, принятых руководством управляющей компании, для этого необходимо наличие канала коммуникации, обеспечивающего своевременную и точную передачу информации.

4) Согласование цен внутригрупповых товаров, работ и услуг.

Функционирование предприятий в качестве одной группы взаимосвязано с тесными взаимоотношениями между компаниями, в том числе высоким уровнем внутригрупповых услуг. Процесс ценообразования может отличаться от согласования цены с внешними контрагентами, в то же время стороны обязаны соблюдать трансфертное ценообразование. Для того

чтобы учесть все требования законодательства и интересы продавца и покупателя, необходим канал взаимодействия между компаниями группы, а также отделами налогообложения и юридических вопросов.

Понимание и оценка мониторинга средств контроля

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективности СВК, проводимый экономическим субъектом. Принято выделять два вида способа: непрерывный мониторинг и регулярные проверки.

Оценка мониторинга средств контроля проводится внешним аудитором с помощью следующих процедур:

1) Оценка возможности руководства продемонстрировать наличие и степень использования процессов мониторинга средств контроля.

Данный этап заключается в проверке того, проводятся ли на практике процедуры оценки руководством средств внутреннего контроля, путем направления запросов, инспектирования документов и наблюдения. Основные аспекты оценки заключаются в следующем:

а) проверка наличия формально закрепленной политики по проведению непрерывного мониторинга и регулярных оценок;

б) оценка того, насколько разработанные процедуры эффективны для выявления недостатков системы внутреннего контроля;

в) оценка должной квалификации и полномочий лиц, осуществляющих мониторинг средств контроля;

г) проведение анализа результатов осуществления мониторинга:

– инспектирование протоколов органов управления;

– наблюдение процесса мониторинга, к примеру, присутствие на заседании Совета директоров по анализу результатов деятельности;

– инспектирование отчетов о проведении мониторинга;

– направление запросов руководству или иным лицам, проводящим мониторинг, по поводу обнаруженных недостатков системы внутреннего контроля;

– анализ изменений в новых редакциях внутрифирменных стандартов.

Основные вопросы, затрагиваемые внешним аудитором при оценке мониторинга средств контроля, представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Вопросник по оценке возможности руководства продемонстрировать наличие и степень использования процессов мониторинга средств контроля

Вопрос	Ответ
Наличие формально закрепленной политики	
Закреплены ли в официальных документах организации процедуры мониторинга средств контроля?	-
Каким образом субъекты внутреннего контроля информируются о проведении мониторинга и о результатах мониторинга?	-
Каким образом до лиц, ответственных за проведение мониторинга, доносятся цели и требования к проведению мониторинга?	-
Способность выявить недостатки СВК	
Были ли выявлены по итогам проведения мониторинга недостатки СВК?	-
Если в ходе мониторинга была применена выборка, насколько она покрывает общую популяцию?	-
На каком уровне детализации проводится мониторинг?	-
Опыт и полномочия осуществляющего мониторинг средств контроля	
Имеет ли лицо, ответственное за проведение мониторинга, достаточный опыт для проведения оценки СВК?	-
Занимает ли лицо, ответственное за проведение мониторинга, руководящее положение/является ли независимым по отношению к проверяемому?	-
Подотчетно ли лицо, ответственное за проведение мониторинга, напрямую руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление?	-
Результаты осуществления мониторинга	
Описание процедур, выполненных организацией в рамках проведения мониторинга	-
Описание проведенного аудитором анализа результатов мониторинга	-
Насколько выводы, сделанные по итогам мониторинга, соответствуют полученным фактам и доказательствам?	-
Задokumentированы ли надлежащим образом результаты проведения мониторинга?	-

Источник: составлено автором.

2) *Оценка мероприятий, осуществленных по итогам мониторинга средств контроля.*

Мониторинг средств контроля не может считаться эффективным, если по итогам его проведения не были предприняты соответствующие меры по рассмотрению результатов с вынесением решения по устранению недостатков или принятию соответствующих рисков. Оценка эффективности данного аспекта мониторинга средств контроля заключается в рассмотрении

следующих вопросов:

- а) информирование соответствующих лиц, обладающих должными компетенциями и полномочиями;
- б) степень реагирования лиц, проинформированных о результатах мониторинга – анализ ответных действий путем направления запроса, инспектирования документов, принятых по итогам мониторинга, например: решений, принятых на заседании Совета директоров, новых должностных инструкций и правил, применение санкций по отношению к лицам, нарушающим требования внутрифирменных стандартов.

Основные критерии оценки на данном этапе представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Вопросник по оценке мероприятий по итогам мониторинга

Вопрос	Ответ
Информирование по результатам мониторинга	
Закреплены ли за лицами, проинформированными о результатах контроля, полномочия в области внедрения и поддержания СВК?	-
Проинформированы ли надлежащие лица о результатах мониторинга?	-
Отражают ли сообщения о результатах мониторинга достаточную информацию для принятия надлежащих мер (содержание недостатка, причины, является ли недостаток системным или единичным, влияние недостатка и так далее)	-
Степень реагирования по итогам мониторинга	
Задokumentирован ли факт рассмотрения результатов мониторинга проинформированными лицами?	-
Был ли устранен недостаток СВК по итогам принятых мер?	-
С какой частотой проводится мониторинг и рассмотрение его результатов?	-
Обеспечивают ли меры, принятые по итогам результатам мониторинга, своевременное реагирование на возникающие риски?	-

Источник: составлено автором.

С точки зрения нефтегазовой группы, особых требований к системе мониторинга нет, за исключением многоуровневого управления, вследствие чего коммуникация результатов проведения оценки контроля должна достигать руководства как на уровне организации, так и на уровне группы в целом. Также имеет место разделение функций принятия решений в отношении выявленных недостатков (может быть на уровне группы или на уровне компании) и функции исполнения решений (обычно за него

ответственно руководство на уровне компаний.

Что касается внутреннего аудита, то, согласно МСА 610, внешний аудитор может использовать работу службы внутреннего аудита при проведении аудита финансовой отчетности, если, согласно его суждению, данная работа пригодна в качестве аудиторских доказательств и в отношении этой работы будет установлен надлежащий надзор и руководство. Для определения эффективности информационного взаимодействия и возможности использования работы внутреннего аудитора в качестве доказательств внешний аудитор проводит оценку службы внутреннего аудита по следующим критериям:

1) Объективность.

При определении того, обеспечивается ли объективность службы внутреннего аудита, оценивается «способность выполнять задачи непредвзято, избегая конфликтов интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением» [18]. Основными объектами на данном этапе оценки являются:

а) Статус службы внутреннего аудита.

Положение отдела внутреннего аудита в структуре организации должно обеспечивать его финансовую и организационную независимость от объектов аудита. В большинстве случаев служба внутреннего аудита подотчетна напрямую высшему руководству организации, что обеспечивает беспристрастность при осуществлении внутренними аудиторами своих функций.

б) Функции службы внутреннего аудита.

Основным препятствием для обеспечения объективности службы внутреннего аудита является потенциальный конфликт интересов, возникающий при проведении внутренним аудитором проверки областей, за внедрение и обеспечение функционирования которых он был ответственен. Вследствие этого при оценке объективности анализируются функции внутреннего аудита на наличие обязанностей, противоречащих друг другу.

в) Ограничения и запреты, касающиеся функций внутреннего аудита.

Ограничения, налагаемые на службу внутреннего аудита, не должны препятствовать получению достаточного уровня уверенности при проведении процедур проверки. Внутренний аудит должен быть наделен достаточными полномочиями для определения объема выполняемых работ вне зависимости от интересов других лиц. Вследствие этого запреты в отношении деятельности по предоставлению гарантий и по консультированию также являются одним из факторов оценки объективности внутреннего аудита.

г) Обязанность по соблюдению внешних или внутренних требований объективности.

Одним из показателей, свидетельствующих об объективности внутреннего аудита, может являться членство сотрудников данного отдела в профессиональных организациях, устанавливающих этические требования, в том числе требования независимости. Фактором, повышающим оценку, является закрепленное во внутренних нормативных актах требование о соблюдении объективности при осуществлении внутреннего аудита.

2) Компетентность.

Для того чтобы работа службы внутреннего аудита была пригодна для использования в качестве аудиторских доказательств, внешний аудитор оценивает профессиональную квалификацию работников, определяя, достаточен ли уровень знаний и навыков персонала для выполнения задач в соответствии с поставленными целями и профессиональными стандартами. Факторами, учитываемыми при оценке компетентности службы внутреннего аудита, являются:

– Наличие достаточных и надлежащих ресурсов для осуществления деятельности.

Служба внутреннего аудита должна быть обеспечена достаточными кадрами соответствующей компетенции для осуществления своих функций. При этом для оценки данного фактора необходимо учитывать специфику и

размеры экономического субъекта. В связи с тем, что внешний аудитор зачастую не обладает достаточной информацией о загруженности службы внутреннего аудита, данный фактор оценивается не с помощью конкретных показателей загрузки персонала, а косвенно через анализ отчетов о выполненной работе: производится сопоставление итогов с планом работы внутреннего аудита. В случае невыполнения сроков, установленных в плане работы, направляется запрос службе внутреннего аудита с просьбой пояснения причин задержки. На основе полученных ответов делается вывод о способности отдела внутреннего аудита с помощью имеющихся ресурсов осуществлять свою деятельность в соответствии с установленными требованиями. Однако целью внешнего аудитора не является оценка эффективности внутреннего аудита, в связи с чем процедуры в отношении данного аспекта не являются ключевыми с точки зрения аудита финансовой отчетности.

– Порядок найма и обучения персонала.

Индикатором высокого уровня профессиональной подготовки отдела внутреннего аудита является наличие установленных критериев отбора сотрудников при приеме на работу и требований к повышению квалификации.

– Знания и навыки в области подготовки финансовой отчетности.

В связи с тем, что внешний аудитор оценивает пригодность работы внутреннего аудита для аудита финансовой отчетности, проводится оценка понимания внутренними аудиторами процесса подготовки и применимой концепции финансовой отчетности, а также специфики работы группы.

– Обязанность по соблюдению требований по непрерывному профессиональному развитию.

Одним из факторов оценки компетентности персонала службы внутреннего аудита является членство в профессиональных организациях или наличие во внутренних нормативных актах требования о повышении квалификации.

В связи с тем, что оценка службы внутреннего аудита не является

основным элементом стратегии и плана внешнего аудита, процедуры, выполняемые в этом направлении, сильно ограничены, в том числе и ввиду недостатка достаточной информации для формирования полной картины. Оценка компетентности работников внутреннего аудита проводится не с помощью конкретных тестов, а косвенно путем анализа результатов деятельности и на основании информационного взаимодействия с представителями службы внутреннего аудита. Основными процедурами оценки, выполняемой внешним аудитором, являются: запрос в адрес службы внутреннего аудита и высшего руководства, инспектирование планов работы, положения о внутреннем аудите и других нормативных документов, отчетов по итогам проделанной работы.

3) Последовательность и систематичность работы.

Согласно МСА 610, систематический и упорядоченный подход к «планированию, выполнению, надзору, проверке и документальному оформлению мероприятий отличает деятельность службы внутреннего аудита от другой деятельности по мониторингу». Факторами, которые оказывают влияние на оценку данного аспекта, являются:

- Наличие, документальное оформление и фактическое осуществление адекватных процедур внутреннего аудита.

Регламенты внутреннего аудита должны покрывать оценку рисков, рабочие программы, документацию процедур аудита и формирование отчетов по итогам проведенной работы.

- Наличие процедуры и политики контроля качества.

В экономическом субъекте должна быть внедрена программа гарантии и повышения качества внутреннего аудита, оценивающая соответствие работы службы внутреннего аудита требованиям Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита и внутренним регламентам, а также направленная на выявление направлений для совершенствования работы внутреннего аудита. Основной процедурой в отношении данного фактора является инспектирование регламентов проведения внутреннего аудита:

рассматривается наличие установленных требований к процедурам.

Таким образом, процедуры оценки, выполняемой внешним аудитором, позволяют получить общее понимание в отношении СВК и службы внутреннего аудита: в процессе оценки рассматриваются основные нормативные документы и проводится анализ соответствия ключевых компонентов внутреннего контроля и аудита профессиональным стандартам и специфике организации. Преимуществом оценки внутреннего контроля, осуществляемой в ходе внешнего аудита, является приоритизация: в ходе процедур выделяются наиболее значимые средства контроля, которые влияют на существенные аспекты деятельности организации.

Также в рамках оценки внутреннего контроля внешний аудитор получает достаточные доказательства в отношении операционной эффективности выбранных контролей. Проведение тестирования контролей с помощью процедур запроса, наблюдения, инспектирования и повторного проведения соответствует методике, предложенной в ПЗ-11/2013. При формировании выборок учитываются множественные факторы, например:

- природа и существенность потенциальных искажений, которые предотвращает контроль;
- неотъемлемый риск искажения, связанный с соответствующими элементами финансовой отчетности;
- опыт прошлых лет, в том числе виды, сроки, объем и результаты тестирования;
- уровень суждения в отношении соответствующих элементов финансовой отчетности;
- компетентность субъектов внутреннего контроля;
- полученные доказательства от тестирования других контролей, направленных на те же предпосылки финансовой отчетности, что и тестируемый контроль;
- эффективность контролей на уровне организации в целом;
- наличие изменений в средстве контроля за тестируемый период;

– частота, уровень автоматизации контроля.

В рамках оценки внутреннего аудита большое внимание уделяется вопросу соблюдения этических требований и положению службы внутреннего аудита в организации. Основным вопросом, покрытым данной оценкой, является независимость службы внутреннего аудита от объектов проверки. Преимуществом оценки является выполнение анализа внутренних нормативных документов с точки зрения способности обеспечить объективность работы внутреннего аудита. МСА 610 указывает достаточно полный перечень факторов, влияющих на оценку объективности службы внутреннего аудита, который может служить ориентиром при его оценке.

Однако данные процедуры недостаточны для построения и осуществления эффективного внутреннего контроля и внутреннего аудита, так как представляют собой, в основном, верхнеуровневый анализ деятельности рассматриваемых систем. Это обусловлено следующими ограничениями в оценке, проводимой в рамках внешнего аудита:

1) Специфическая цель проведения оценки.

Следует не забывать, что основной целью аудитора является формирование мнения в отношении достоверности финансовой отчетности, вследствие чего оценка внутреннего контроля и внутреннего аудита является лишь частью планирования и выполнения процедур по получению доказательств. Также аудитор, в общем случае, не несет ответственности за проведение оценки и формирование мнения в отношении эффективности внутреннего контроля и внутреннего аудита, и объем процедур по их оценке существенно ограничен. Многие доказательства эффективности контролей получены косвенным путем по итогам процедур по существу: например, в ходе тестирования операционных расходов выявляется расхождение между проводкой и первичным документом, что свидетельствует о недостатке системы внутреннего контроля. Тестирование операционной эффективности всех контролей не проводится ввиду нецелесообразности для целей аудита финансовой отчетности, а также ввиду ограничений в объеме аудита.

Процедуры оценки внутреннего контроля ограничиваются выделением значимых с точки зрения аудита средств контроля, в связи с чем игнорируются такие проблемы, как: дублирование контролей, недостатки в дизайне и операционной эффективности контролей, не являющихся значимыми для целей аудита. Направленность на достоверность финансовой отчетности ограничивает сферу оценки только теми бизнес-рисками и бизнес-процессами, которые существенно могут повлиять на финансовую отчетность. Таким образом, некоторые бизнес-процессы могут оказаться вне объема аудита. С одной стороны, подобный подход позволит сократить расходы на проведение оценки внутреннего контроля и выделить наиболее значимые средства контроля, с другой стороны, с точки зрения экономического субъекта, убытки, связанные с неэффективностью средств контроля, не являющихся значимыми, могут превышать расходы на их оценку.

Что касается внутреннего аудита, то данная служба рассматривается лишь с точки зрения пригодности использования ее работы для целей аудита финансовой отчетности. Более того, международные стандарты аудита рекомендуют внешнему аудитору как можно меньше полагаться на работу внутреннего аудита, так как данная служба не является полностью независимой по отношению к руководству аудируемого лица, вследствие чего возникают угрозы независимости. Внешним аудиторам запрещено привлекать службу внутреннего аудита для следующих процедур:

- процедуры, требующие значительного профессионального суждения;
- процедуры в отношении областей повышенного риска искажения финансовой отчетности;
- процедуры в отношении областей, в отношении которых службой внутреннего аудита проведена оценка или иные действия;
- процедуры, касающиеся характера и объема привлечения внутреннего аудитора для внешнего аудита.

Таким образом, использование работы службы внутреннего аудита ограничивается механической работой, не связанной с высоким уровнем

сложности. Более того, работа проводится под руководством и надзором внешнего аудитора, поэтому судить о компетентности службы внутреннего аудита как таковой нельзя, так как в процессе взаимодействия работа проводится в соответствии с подходами внешнего аудитора. В связи с тем, что категории, в отношении которых запрещено использовать работу внутреннего аудита, являются наиболее существенными с точки зрения финансовой отчетности и бизнеса в целом, оценка внешнего аудитора не является репрезентативной, так как не включает в себя анализ процедур, выполняемых внутренним аудитором в отношении наиболее значимых областей.

Также проведение оценки внутреннего аудита в ходе внешнего аудита не покрывает такой значительный блок деятельности, как консультирование: зачастую служба внутреннего аудита привлекается для анализа вопросов, связанных с техническими аспектами деятельности организации, развитие системы обеспечения информационной безопасности. С точки зрения внешнего аудита данный блок деятельности не анализируется, так как не соответствует цели привлечения внутреннего аудита для получения доказательств.

2) *Недостаток информации для детальной оценки.*

В связи с тем, что внешний аудитор проводит процедуры только в установленный период времени и также не имеет доступ ко всей относящейся к СВК и службе внутреннего аудита информации, в ходе оценки, проводимой внешним аудитором, нельзя сформировать полную картину, какую должно получить руководство при проведении собственной оценки. Наиболее показателен пример оценки компетентности сотрудников внутреннего аудита: для целей аудита финансовой отчетности не проводится детальное тестирование навыков персонала, в то время как руководство может установить обязательную оценку квалификации работников, например, в рамках ежегодного премирования.

3) *Отсутствие показателей для оценки эффективности.*

При оценке внутреннего контроля и внутреннего аудита выводы

формируются, в основном, на основании понимания организации и опыта прошлых лет внешнего аудитора, а также нормативных документов, регулирующих внутренний контроль и аудит. Отсутствуют общеустановленные критерии, используемые для проведения оценки на всех аудиторских заданиях, что обусловлено тем, что оценка эффективности внутреннего контроля и внутреннего аудита не является основной целью внешнего аудита: аудитор рассматривает лишь бизнес-риски, связанные с существенными искажениями в финансовой отчетности, либо вызывающие существенную неопределенность в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно. Таким образом, данный подход не позволяет в полной мере оценить способность внутреннего контроля обеспечивать достижение поставленных целей экономического субъекта: для формирования мнения об эффективности внутреннего контроля необходимо установить своеобразные ориентиры, позволяющие оценить результаты за анализируемый период и определить области, требующие детального изучения.

Что касается внутреннего аудита, то его оценка проводится лишь в разрезе таких критериев, как объективность, компетентность и последовательность. В то же время, упускается из виду практический аспект, проводимая внешним аудитором оценка не дает ответа на вопрос: способствует ли осуществляемый в организации внутренний аудит усовершенствованию корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля? С точки зрения руководства экономического субъекта, наибольшую пользу представляют процедуры оценки внутреннего аудита, направленные на оценку эффекта от внедрения разработанных службой внутреннего аудита рекомендаций.

4) Недостаточная информационная полезность выводов.

В соответствии со сложившейся практикой, внешний аудитор по итогам проведенной работы предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, перечень выявленных недостатков внутреннего контроля. Однако

данный документ содержит лишь информацию о проведенных процедурах и не включает в себя детальные предложения по устранению недостатков СВК. Следовательно, отчет о выявленных недостатках, составленный внешним аудитором, является лишь информационным ресурсом для последующего принятия решений. В то же время, для экономического субъекта проведение оценки внутреннего контроля – это этап их усовершенствования, соответственно, основной целью оценки является выработка рекомендаций для улучшения внутреннего контроля. Для того чтобы результаты оценки имели информационную полезность, необходимо разработать форму отчетов по результатам оценки, включающую достаточную для дальнейшего принятия решений информацию.

5) *Отсутствие непрерывной оценки.*

Внешний аудит в большинстве случаев проводится с периодичностью раз в год, что не позволяет организации оперативно выявлять и устранять недостатки в системе внутреннего контроля и аудита. Оценка таким образом проводится постфактум и охватывает определенный период времени, за который уже могли быть допущены ошибки во внутреннем контроле, способствовавшие образованию новых рисков для экономического субъекта. Для эффективного осуществления деятельности необходим непрерывный мониторинг, осуществляемый субъектами внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Вышеуказанные преимущества и недостатки оценки, проводимой внешним аудитором, являются основой для разработки методики, предложенной в данной диссертации.

2.3 Типичные формы взаимодействия внутреннего контроля и аудита

Оценка внешнего аудитора не отвечает на вопрос об организации деятельности внутреннего контроля и внутреннего аудита: насколько

эффективно построена работа этих двух систем. Зачастую в организациях отсутствует четкое деление между внутренним контролем и внутренним аудитом, вследствие чего функции двух служб дублируются. Одним из аспектов деятельности должно быть эффективное распределение обязанностей между внутренним контролем и внутренним аудитом.

Для эффективного выполнения поставленных перед внутренним контролем задач необходимо, чтобы структура и порядок работы СВК отражали условия деятельности экономического субъекта. Возникновение новых видов деятельности или открытие новых подразделений неизбежно влечет за собой усложнение системы внутреннего контроля. На практике сложилась значительная вариативность в организации внутреннего контроля и внутреннего аудита, в том числе и среди организаций одной отрасли.

Осуществление деятельности в большинстве нефтегазовых компаний не ограничивается одним месторождением – во владении одной группы могут находиться лицензии на пользование недрами из разных регионов. Таким образом, осуществление разных видов деятельности, а также различное территориальное расположение субъектов обуславливает децентрализованный подход к организации бизнеса: компании групп выделены в качестве юридических лиц с собственными органами управления, имеют обособленное производство и осуществляют отдельный учет хозяйственных операций.

Наличие большого количества компаний в составе группы, осуществление разных видов деятельности и особенности территориального расположения ставят руководство нефтегазовых организаций перед проблемой обеспечения надлежащего уровня контроля над деятельностью группы в целом: известно, что нефтегазовый сектор в основном представлен группами компаний, зачастую вертикально-интегрированными холдингами, состоящими из предприятий по добыче нефти и газа, а также по их переработке и сбыту. Согласно данным Министерства энергетики на 01.01.2020, на 11 вертикально-интегрированных компаний приходилось

84,7% добычи нефти в Российской Федерации [157]. Структура нефтегазового сектора в Российской Федерации представлена на рисунке 10.



Источник: составлено автором по материалам [157].

Рисунок 10 – Структура нефтегазового сектора в Российской Федерации

Рассматривая зарубежный опыт, стоит отметить, что в большинстве крупных корпоративных структур стратегическое управление и контроль за деятельностью группы ведется Советом директоров с выделением специальных комитетов, специализирующихся на тех или иных вопросах. К примеру, в организационной структуре нефтегазового концерна ВР присутствуют следующие органы управления: аудиторский комитет (англ. «Audit committee»), комитет по назначениям и управлению (англ. «Nomination and governance committee»), геополитический комитет (англ. «Geopolitical committee»), комитет председателя Совета Директоров (англ. «Chairman's committee»), комитет по вознаграждениям (англ. «Remuneration committee»), комитет по безопасности, экологии и охране (англ. «Safety, ecology and security assurance committee»). Каждый из комитетов отвечает за отдельную категорию рисков, связанных с деятельностью группы: в функции данных органов входит мониторинг деятельности операционного менеджмента по митигированию рассматриваемых рисков и разработка предложений по усовершенствованию существующих процессов.

Модель с созданием комитетов при Совете директоров используется

также в другом нефтяном гиганте Total. Совет директоров осуществляет корпоративное управление, в том числе определяет стратегические направления деятельности группы и проводит мониторинг финансовых и нефинансовых вопросов при помощи комитетов:

1) *Аудиторский комитет.*

Данный орган управления проводит мониторинг работы внешних и внутренних аудиторов, оценку эффективности внутреннего контроля и внутреннего аудита, в частности, в отношении процесса составления отчетности. В обязанности аудиторского комитета входит проверка дизайна и операционной эффективности внутренних контролей, оценка корректности карты рисков и мероприятий по их снижению, рассмотрение плана работ и отчетов отдела внутреннего аудита. Таким образом, в компании Total аудиторский комитет ответственен за надзор за независимостью и качеством внешнего и внутреннего аудита и также берет на себя функции выделяемого многими компаниями комитета по рискам: помогает идентифицировать значительные риски и оценивает адекватность принятых операционным менеджментом мер.

2) *Комитет по управлению и этике (англ. «Governance & Ethics Committee»).*

В обязанности данного комитета входит консультирование Совета директоров в области состава директоров и формирование предложений по оценке деятельности директоров, разработка правил поведения и мониторинг их внедрения, а также рассмотрение этических вопросов. Иными словами, комитет по управлению и этике отвечает за формирование следующих элементов контрольной среды: правила поведения, этические нормы и философия управления, - а также выполняет функции комитета по назначениям: рекомендации совету директоров кандидатур на пост директоров и разработка предложений по ежегодной оценке.

3) *Комитет по вознаграждениям (англ. «Compensation Committee»).*

Функции данного комитета заключаются в рассмотрении политики в

области вознаграждения исполнительных директоров, оценке деятельности и размера выплат исполнительным директорам, а также в составлении соответствующих отчетов. Следовательно, с точки зрения внутреннего контроля, комитет по вознаграждениям ответственен за то, чтобы вознаграждения операционному менеджменту соответствовали законодательным требованиям и обеспечивали бы эффективность работы исполнительных директоров, а также за уместность и правдивое представление соответствующей информации.

4) *Комитет по стратегии и корпоративной социальной ответственности (англ. «Strategy & CSR Committee»).*

Для целей обеспечения принятия Советом директоров надлежащих решений по развитию группы Total данный комитет рассматривает стратегию, разработанную главным исполнительным директором, вопросы корпоративной социальной ответственности и задачи стратегической важности. В зону ответственности комитета также входит анализ внешней среды и основных задач, стоящих перед группой в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Таким образом, данный орган управления принимает непосредственное участие в формировании контрольной среды и оценке рисков.

На практике, для целей исключения конфликта интересов, большинство членов комитетов представлено независимыми директорами, не участвующими в операционной деятельности компании (например, в группе Total все комитеты, за исключением комитета по стратегии и корпоративной социальной ответственности, полностью состоят из независимых директоров). Основной целью комитетов является помощь Совету директоров с наиболее важными областями деятельности, в связи с чем все комитеты подотчетны Совету директоров. Основными преимуществами создания комитетов являются:

- снижение нагрузки на весь Совет директоров,
- более детальное рассмотрение важных областей;

- независимое рассмотрение вопросов, связанных с потенциальными этическими проблемами (аудит, вознаграждение, назначения);
- повышение уровня доверия стейкхолдеров.

В то же время внедрение данной модели управления может замедлить процесс принятия решения, так как для того чтобы решить вопрос, исполнительному менеджменту необходимо согласование как специализированного комитета, так и Совета директоров. Также поддержание работы комитетов связано с дополнительными затратами на проведение встреч и на оплату труда директоров.

Ответственность за воплощение стратегии и планов Совета директоров возложена на исполнительный менеджмент во главе с Главным исполнительным директором. Основываясь на анализе организационных структур представителей нефтегазовой отрасли, можно отметить, что в ряде крупных компаний роли Председателя Совета директоров (англ. «Chairman») и Главного исполнительного директора (англ. «CEO, Chief Executive Officer») совмещены, например, в Chevron Corporation, ExxonMobil и Total. Данный выбор обеспечивает наличие у Совета директоров более полного представления о деятельности компании и понимания существующих бизнес-процессов, однако существуют аргументы и в пользу разделения указанных должностей, в частности:

- сбалансированность Совета директоров, избежание конфликта интересов, так как Председатель не будет вовлечен в операционную деятельность;
- освобождение времени на выполнение обязанностей по управлению Советом директоров, коммуникации со стейкхолдерами и иными задачи Председателя;
- повышение доверия стейкхолдеров к действиям Совета директоров.

Таким образом, основной проблемой для компаний, где совмещены две вышеуказанные должности, является обеспечение независимости Председателя Совета Директоров/СЕО.

Помимо Главного исполнительного директора, операционный менеджмент компаний зачастую представлен Исполнительным комитетом (Правлением), состоящим из директоров, отвечающих за определенные сферы деятельности организации, выделенные на основании функционального или регионального признака. Возвращаясь к рассматриваемой группе Total, операционное руководство представлено Исполнительным комитетом (англ. «Executive committee») и Комитетом по управлению результатами деятельности (англ. «Performance management committee»). В задачи Исполнительного комитета входит выполнение стратегии и принятие операционных решений в соответствии с планами Совета директоров. Комитет по управлению результатами деятельности отслеживает и анализирует финансовые и производственные результаты группы.

Таким образом, с точки зрения внутреннего контроля, исполнительное руководство ответственно за построение надлежащей организационной структуры, выполнение планов и периодическую оценку деятельности группы. Операционный менеджмент подотчетен Совету директоров, который несет ответственность за эффективность внутреннего контроля. Аудиторский комитет проводит мониторинг работы операционного менеджмента по внедрению и осуществлению внутреннего контроля.

Помимо высшего руководства на уровне группы, СВК включает в себя внутренний контроль на уровне бизнес-сегментов и индивидуальных компаний. В процесс внутреннего контроля вовлечены и рядовые сотрудники: многие нефтегазовые компании, в частности Total, применяют модель трех линий защиты, разработанную Институтом внутренних аудиторов. В соответствии с данной моделью, в рамках своих зон ответственности за осуществление внутреннего контроля отвечают следующие субъекты:

- 1) менеджмент предприятий и региональное руководство – ответственно за имплементацию контролей;
- 2) поддерживающие функции (финансовая служба, служба управления персоналом, юридический отдел и так далее) – отслеживает

осуществление внутреннего контроля в рамках своих компетенций, тесно взаимодействует с первой линией защиты;

3) служба внутреннего аудита – на выборочной основе проводит проверочные мероприятия с целью оценки эффективности внутреннего контроля и разработки рекомендаций.

Для более детального рассмотрения полномочий и обязанностей различных субъектов был проведен анализ СВК в разрезе компонентов внутреннего контроля, выделенных в концепции COSO – данный подход обусловлен тем, что большинство компаний придерживается данной концепции при организации внутреннего контроля.

Фундаментом для СВК является контрольная среда – в условиях транснациональной экономики особенно важно формирование единой контрольной среды на всех предприятиях группы для обеспечения синергии. В большинстве групп для всех компаний существует единый свод правил, содержащий в себе общепринятые требования ко всем работникам корпорации. На примере группы Total можно отметить следующие стандарты, обязательные для сотрудников всех офисов: Кодекс корпоративного поведения и справочники, содержащие в себе пояснения к принципам, изложенным в Кодексе, правила по противодействию коррупции и мошенничеству. Данные документы также дополняются локальными внутренними актами с дополнительными требованиями, специфичными для каждой существенной территории или вида деятельности. Соблюдение стандартов, установленных в группе, отслеживается на трех уровнях: групповом, сегментарном и на уровне предприятия. Контроль за соблюдением требований на уровне предприятий и сегментов осуществляется в соответствии с системой подотчетности, сформированной через организационную структуру и должностные инструкции. Контроль на уровне группы проводится путем проведения проверочных мероприятий службой внутреннего аудита и соответствующих каналов коммуникации. Для рассмотрения этических вопросов создан Этический комитет, ответственный

за проведение оценок соблюдения этических правил, сбор информации и реагирование на случаи нарушения правил по этике, а также консультирование по этическим вопросам.

Оценка рисков осуществляется также на уровне группы, сегментов и функциональных подразделений. Бизнес-сегменты обладают некоторой самостоятельностью в определении и внедрении политики по управлению рисками, но, в то же время, данные о рисках консолидируются и анализируются на уровне группы. В ряде компаний (ONGC, PTT, Reliance Industries) помощь лицам, ответственным за корпоративное управление, в оценке рисков и внедрении стратегии по управлению рисками оказывает Комитет по рискам (англ. «Risk Committee»), действующий при Совете директоров. В то же время сложилась практика, когда данная функция выполняется только исполнительным руководством, к примеру, в группе Total определение и анализ основных рисков проводится Исполнительным комитетом при поддержке Комитета по управлению рисками (англ. «Group Risk Management Committee – GRMC»). В свою очередь, Комитет по управлению рисками, состоящий из финансового директора группы, вице-президентов и руководства бизнес-сегментов, анализирует эффективность управления рисками и отвечает за процесс оценки влияния и вероятности рисков. Деятельность Комитета по управлению рисками основана на информации, подготовленной более низкими уровнями в иерархии в рамках собственной оценки рисков, то есть данных от функциональных подразделений или бизнес-сегментов. Дополнительным органом, помогающим исполнительному руководству группы Total в оценке рисков, связанных с новыми проектами, является Комитет по рискам, однако, в отличие от указанных выше компаний (ONGC, PTT, Reliance Industries), данный орган подотчетен исполнительному руководству, а не напрямую Совету директоров, и его функции ограничиваются лишь анализом существенных проектов, представленных Исполнительному комитету на рассмотрение.

В группе Total ответственной за консолидацию данных от Комитета по управлению рисками, информации от бизнес-сегментов и функциональных подразделений и иных источников информации является Служба внутреннего аудита, совмещенная с отделом внутреннего контроля (англ. «Audit & Internal control division»).

В ответ на составленную Службой внутреннего аудита карту рисков разрабатываются контрольные процедуры, осуществляемые на всех уровнях иерархии. Для отдельных рисков предусмотрено централизованное управление специально созданными отделами, к примеру, за управление финансовыми рисками отвечает отдел Казначейства, в некоторых случаях предусматривается совместная работа централизованных отделов и подразделений: к примеру, Отделение информационных систем группы разрабатывает правила и рекомендации по работе информационных систем, ответственность за соблюдение которых возложена на бизнес-сегменты.

Что касается компонента «Информация и коммуникация», то для обеспечения обмена информацией между различными частями бизнеса в транснациональных компаниях налажены каналы коммуникации, а сбор, обработка и хранение информации ведется в ERP-системах, например, SAP.

Мониторинг внутреннего контроля осуществляется как путем самостоятельной оценки подразделений и проверки, проводимой головной компанией, так и внешнего и внутреннего аудита. Основным субъектом мониторинга является Служба внутреннего аудита, которая разрабатывает план аудита на основании выявленных рисков, проводит проверки и отчитывается по результатам Аудиторскому комитету и Совету директоров. Отдельные области подлежат мониторингу специальными подразделениями, к примеру, в группе Total вопросы соблюдения человеческих прав контролируются Комитетом по соблюдению человеческих прав (англ. «Human Rights Steering Committee»).

В отношении роли внутреннего аудита в деятельности зарубежных компаний нефтегазовой отрасли сложилась разная практика: в некоторых

организациях (Maurel&Prom) функции внутреннего аудита переданы корпоративному секретарю, в других компаниях роль службы внутреннего аудита ограничивается проведением оценки внутреннего контроля. В то же время, в компании Total внутренний аудит совмещен с отделом внутреннего контроля и выполняет роль консультанта руководства: в обязанности внутреннего аудитора входит не только проведение периодических проверок, но и составление карты рисков и участие в составлении нефинансовой отчетности.

Что касается российской практики, то в крупных нефтегазовых компаниях Российской Федерации, в целом, прослеживаются сходные с зарубежными организациями принципы организации внутреннего контроля:

1) разделение стратегического и исполнительного руководства: Совет директоров определяет приоритетные направления деятельности и утверждает долгосрочные бизнес-планы, в то время как операционный менеджмент отвечает за текущее управление и реализацию стратегий развития;

2) проведение контроля на уровнях группы, сегментов и индивидуальных компаний и централизация определенных функций (Казначейство, Юридический отдел и так далее);

3) создание комитетов при Совете директоров по наиболее важным вопросам, в том числе Комитета по аудиту для содействия Совету директоров в обеспечении эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками.

Операционное руководство, в основном, представлено в российских компаниях коллегиальным исполнительным органом – Правлением (Роснефть, Сибур, Газпромнефть, Лукойл), а также единоличным исполнительным органом: Генеральным директором. В связи с тем, что многие нефтегазовые компании имеют структуру холдинга, обязанности исполнительных органов могут быть переданы управляющей компании в составе группы (Сибур), что позволяет обеспечить консолидированное

руководство дочерними организациями.

В то же время, следует отметить следующую тенденцию в организации внутреннего контроля: в публичных компаниях как на российском, так и на зарубежном рынке все больше компаний склоняется к выделению отдельного комитета при Совете директоров, занимающегося вопросами устойчивого развития (Shell, Total, BP, ExxonMobil, Сибур, Лукойл, Роснефть). В обязанности подобного комитета входит надзор за процессами, установленными исполнительным руководством для идентификации и митигирования нефинансовых рисков, в основном, связанных с соблюдением человеческих прав, производственной безопасностью и экологическими последствиями. Выполнение программы в области устойчивого развития возложено на операционный менеджмент, в составе которого обычно выделяются подразделения по работе с основными направлениями устойчивого развития. К примеру, в компании BP для контроля над климатическим вопросом создана кросс-функциональная группа (англ. «Carbon steering group»), которая курирует деятельность сегментных комитетов по управлению выбросами углерода.

Особенностью российских компаний является наличие следующего субъекта внутреннего контроля: Ревизионная комиссия. В функции данного органа входит осуществление контроля за финансово-хозяйственной деятельностью путем проведения проверок выполнения бизнес-планов и формирования отчетов по результатам проверок. В отличие от службы внутреннего аудита, Ревизионная комиссия подотчетна напрямую акционерам компании, что обеспечивает большую независимость по отношению к объекту контроля.

Для координации работы системы внутреннего контроля зачастую создается отдельный департамент внутреннего контроля, к примеру, в компании Роснефть в функции данного органа входит:

- определение основных направлений развития и внедрение компонентов внутреннего контроля в деятельность группы;

- разработка, внедрение и обновление методологии и локальных нормативных документов в области внутреннего контроля;
- участие в оценке рисков и разработке мер реагирования;
- сбор информации о недостатках внутреннего контроля, разработка и контроль за выполнением мер по устранению выявленных нарушений;
- формирование отчетности по работе СВК для высших исполнительных органов.

Ввиду наличия данных субъектов контроля возникает вариативность в распределении функций по мониторингу СВК между ревизионной комиссией, департаментом внутреннего контроля и службой внутреннего аудита. Часть компаний, например, Русснефть, ограничивает роль внутреннего аудита консультированием и осуществлением оценки надежности и эффективности внутреннего контроля и корпоративного управления путем проведения проверок и заданий по поручению высшего руководства, а также мониторинга внедрения предложений внутренних аудиторов. В других компаниях, к примеру, Сибур, департамент внутреннего аудита осуществляет не только оценку эффективности СВК, но и координирует выполнение процедур внутреннего контроля, анализирует и обобщает информацию о результатах проверочных мероприятий и осуществляет контроль за устранением нарушений.

Расширение функций внутреннего аудита связано с определенными преимуществами, в числе которых:

- наличие независимого мнения: участвуя в разработке или внедрении новых процессов внутренние аудиторы снижают риск предвзятости, связанный с вовлечением в данные процессы непосредственных исполнителей;
- переход от постфактум проверки к предупреждению недостатков внутреннего контроля: вовлечение внутреннего аудита в процесс формирования методологии и разработки внутренних документов позволяет предотвратить возможные недостатки в дизайне внутреннего контроля;

– уменьшение нагрузки на высшее руководство: внутренний аудит содействует исполнительным органам в совершенствовании внутреннего контроля, в связи с чем увеличение функций внутреннего аудита способно сократить работу исполнительных органов по обеспечению эффективности внутреннего контроля.

В то же время, участие внутреннего аудита в процессе принятия решений связано с достаточно существенными ограничениями:

– Независимость.

При участии внутреннего аудита в разработке и имплементации бизнес-процессов возникает угроза независимости данной службы при осуществлении проверки указанных процессов. Для обеспечения объективности необходимо проведение оценки эффективности подобных процессов независимым субъектом, что означает дополнительные затраты и уменьшает гибкость организационной структуры.

– Недостаток времени и ресурсов на проведение непосредственной оценки.

Выполнение внутренним аудитором функций по развитию и оптимизации процессов означает сокращение времени на осуществление проверок внутренних контролей. Таким образом, возникновение новых обязанностей может способствовать смещению приоритетов службы внутреннего аудита, который будет выполнять функции операционного отдела, нежели независимого департамента по оценке эффективности внутреннего контроля.

– Компетенции работников внутреннего аудита.

Для управления процессом на непрерывной основе может потребоваться наличие навыков, отличных от тех, что требуются для осуществления его проверки: это связано с тем, что в ходе оценки внутренний аудитор основывается на риск-ориентированном подходе и руководствуется понятиями существенности и выборочной проверки. Таким образом, возникает вопрос достаточности квалификации внутреннего аудитора для

руководства отдельными процессами.

Основываясь на вышеуказанной информации, можно выделить следующие типы взаимодействия внутреннего контроля и внутреннего аудита:

1) Внутренний аудит представлен как служба внутри отдела внутреннего контроля.

В данном случае деятельность внутреннего аудита заключается исключительно в проведении плановых и внеплановых проверок эффективности внутреннего контроля. Недостатком подобной схемы является относительно высокая зависимость внутреннего аудита от объекта оценки, а также низкая стратегическая значимость, так как результаты оценки основаны на исторических данных (выявленные по результатам проверок нарушения).

2) Внутренний аудит выделен как отдельная функция и занимается оценкой внутреннего контроля с помощью периодических проверок.

Деятельность службы внутреннего аудита в данном случае заключается в оценке существующих бизнес-процессов и выявлении несоответствий между целями, рисками и задачами внутреннего контроля, подготовке отчетов по результатам оценки СВК и разработке рекомендаций по улучшению. При этом внутренний аудитор не участвует непосредственно в создании локальных актов и разработке бизнес-процессов.

3) Внутренний аудит проводит оценку внутреннего контроля, а также консультирует руководство и содействует исполнительным органам в разработке и мониторинге выполнения мер по усовершенствованию СВК.

В данном случае роль внутреннего аудитора смещается в сторону независимого консультанта по вопросам корпоративного управления, нежели службы по оценке внутреннего контроля. Помимо оценки существующих элементов внутреннего контроля в данном случае деятельность внутреннего аудитора заключается также в проведении анализа отдельных сфер бизнеса и предоставлении консультаций менеджменту по вопросам корпоративного управления и управления рисками, а также осуществляет активное

взаимодействие с внешними аудиторами, ревизионными комиссиями и консультантами в области корпоративного управления. В соответствии с опросом, проведенным Институтом внутренних аудиторов совместно с компанией Deloitte, около 75% внутренних аудиторов оказывает услуги консультирования исполнительному руководству [155].

4) Внутренний аудит выполняет функции разработчика и контролирует выполнение процедур внутреннего контроля.

В данном случае внутренний аудитор вовлечен в постановку и осуществление внутреннего контроля путем участия в разработке стандартов, инструкций и координации деятельности субъектов внутреннего контроля при проведении процедур внутреннего контроля.

На основании анализа опыта организации внутреннего контроля и внутреннего аудита следует отметить следующие направления развития:

1) Функции службы внутреннего аудита.

На практике функции внутреннего аудита варьируются от органа по оценке внутреннего контроля до менеджера процессов. Непроработанность данного вопроса может привести к дублированию обязанностей внутреннего аудита и других субъектов внутреннего контроля, а также к недостаточно эффективной оценке внутреннего контроля. В соответствии с Глобальным исследованием по рискам, проведенным компанией PwC [151], в 49% компаний функции внутреннего аудита, управления рисками и кибербезопасности работают разобщенно и не способствуют формированию полной картины о рисках деятельности. Данный показатель свидетельствует о том, что регламентация деятельности указанных служб ограничивает формальной документацией и зачастую приводит к неэффективному распределению обязанностей.

2) Переход к устойчивому развитию.

Нефтегазовая отрасль играет значимую роль в развитии экономики, а также имеет широкий круг стейкхолдеров ввиду особенностей своей деятельности (экологическое воздействие, присутствие во многих регионах).

В связи с этим в последние годы сформировалась тенденция внедрения концепции устойчивого развития в деятельность нефтегазовых компаний. В то же время, анализ текущего состояния показывает, что далеко не все компании придерживаются следуют указанной концепции: согласно рейтингу открытости нефтегазовых компаний в области экологической ответственности Всемирного фонда дикой природы 2020 года [173], 7 из 20 крупнейших нефтегазовых компаний России получили оценку ниже единицы, что означает достаточно низкий уровень следования принципам устойчивого развития. Можно сделать вывод, что устойчивое развитие повсеместно внедрено в деятельность лидеров рынка, а более маленькие компании находятся лишь на этапе перехода к устойчивому развитию. В то же время, отсутствие у лидеров рынка единой концепции перехода к устойчивому развитию усложняет перенятие опыта по внедрению указанной концепции в деятельность других компаний нефтегазового сектора.

3) Стандартизация положений об устойчивом развитии.

На основании анализа существующих в открытом доступе положений об устойчивом развитии можно сделать вывод о достаточно низкой информационной ценности множества из них: отсутствует единая структура, также данный документ в большинстве случаев носит характер декларации о намерении придерживаться принципов устойчивого развития, нежели документа, регулирующего деятельность компании в области устойчивого развития.

4) Ответственность за осуществление деятельности в области устойчивого развития.

В то время как стратегическое управление выполняется Советом директоров и его комитетами, вопрос распределения обязанностей между операционным руководством в области устойчивого развития недостаточно отражен во внутренних нормативных документах. Для обеспечения эффективности осуществления деятельности в области устойчивого развития необходимо отражение соответствующих полномочий и обязанностей в

организационной структуре.

5) Организация многоуровневого внутреннего контроля.

В связи со спецификой нефтегазового сектора, большинство представителей отрасли является вертикально-интегрированными холдингами с многочисленными организациями в составе одной группы. Как было отмечено ранее, контроль традиционно проводится в отношении группы, сегментов и индивидуальных подразделений, - в связи с чем вопрос организации внутреннего контроля на всех уровнях является одним из наиболее актуальных в контексте эффективности СВК.

Глава 3

Совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля и аудита

3.1 Процессный подход к организации внутреннего контроля в крупных корпоративных структурах

На основании анализа существующей практики осуществления внутреннего контроля и аудита можно выделить в качестве одного из наиболее актуальных вопросов их многоуровневой организации: в условиях расширения деятельности возникает проблема постановки эффективного внутреннего контроля и внутреннего аудита, охватывающего все аспекты деятельности. Для крупных корпоративных структур данный вопрос является наиболее релевантным ввиду разнообразия регионов присутствия и видов деятельности.

Первоочередной задачей при постановке СВК является определение объекта внутреннего контроля: исходя из трактовки, приведенной в нормативно-правовых актах, следует, что его объектом является ничто иное, как деятельность организации. Однако для применения концепции СВК на практике необходимо дезагрегировать данное понятие: в осуществлении внутреннего контроля принимает участие весь персонал, однако не все сотрудники могут напрямую влиять на деятельность организации в целом ввиду ограничений в функциях и полномочиях. Наиболее часто встречающимся на практике вариантом является процессный подход к организации внутреннего контроля. Данный способ подразумевает разделение деятельности организации на отдельные бизнес-процессы. Стандарт системы менеджмента качества ISO 9001:2000 [10] приводит следующее определение «процесса»: деятельность, использующая ресурсы и управляемая с целью преобразования входов в выходы. Таким образом, в контексте организации внутреннего контроля процессный подход подразумевает формирование СВК

в разрезе целенаправленных взаимосвязанных последовательностей действий, использующих ресурсы организации (сотрудники, оборудование) и управляемых (с помощью правил и владельцев бизнес-процессов) с целью преобразования входов (информации, товарно-материальных ценностей) в выходы (качественно новые или модифицированные данные и объекты).

Преимущества процессного подхода к организации внутреннего контроля заключаются в следующем:

– Постановка целей и задач.

Планирование деятельности осуществляется на различных уровнях организации, в связи с чем необходимо разграничение полномочий каждого сотрудника, участвующего в постановке целей и задач: очевидно, что начальник отдела снабжения не может устанавливать плановую величину рентабельности продукции, так как он контролирует лишь составную часть данного показателя, а именно материальные затраты. Таким образом, дезагрегация объекта контроля помогает установить и закрепить в должностных инструкциях каждого субъекта контроля именно ту часть деятельности организации, за эффективность и результативность которой он несет ответственность.

– Приоритизация ресурсов при осуществлении внутреннего контроля.

В условиях ограниченности трудовых и материальных ресурсов зачастую необходимо выделение наиболее критичных областей: говоря об организации внутреннего контроля, при отсутствии дезагрегации система внутреннего контроля состояла бы из высшего руководства и набора сотрудников, которые осуществляли бы внутренний контроль без специализации на каком-либо участке. Данный подход привел бы к неэффективному функционированию внутреннего контроля в условиях крупного бизнеса, так как он не способствует детальному изучению проблем, а также накоплению и передаче специфических знаний. Дезагрегация позволит выявить, какие области деятельности являются ключевыми для организации либо наиболее подвержены риску невыполнения поставленных целей и задач,

и соответственно требуют привлечения наибольшего количества ресурсов.

– Оценка эффективности внутреннего контроля и оценка сотрудников.

Как было отмечено ранее, ответственность сотрудников за результаты деятельности организации ограничиваются их функциями и полномочиями. В соответствии с моделью строительных блоков Фицджеральда и Муна, одним из требований, устанавливаемых к принятым в компании вознаграждениям, является их контролируемость – иными словами, сотрудник должен быть оценен за те сферы ответственности, над которыми он несет контроль. К примеру, такие широко распространенные показатели эффективности деятельности организации, как: рентабельность, остаточная прибыль, чистая приведенная стоимость, - могут охарактеризовать результативность высших органов управления, однако они не являются репрезентативными с точки зрения деятельности рядовых сотрудников, отвечающих за конкретный участок. Уточнение объекта контроля для целей оценки субъекта внутреннего контроля позволит более корректно определить эффективность деятельности того или иного работника.

В то же время, применение процессного подхода усложняется при расширении бизнеса: выпуск широкого ассортимента продукции либо производство продукции в разных локациях формально относится к одному бизнес-процессу, однако на практике может осуществляться в крупных холдингах тысячами сотрудников с применением различных правил. Таким образом, возникает необходимость в дополнительной дезагрегации объекта внутреннего контроля, например, на регионы, сегменты и отделы. Таким образом, в крупных корпоративных структурах целесообразно применение интегрированного подхода: выделение отдельных регионов и сегментов в качестве объектов контроля, внутри которых проводится дополнительное разделение на бизнес-процессы. В соответствии с определенными объектами контроля формируются элементы внутреннего контроля, общие для компании и специфичные для конкретного уровня дезагрегации. Примером подобного разделения на уровни организации внутреннего контроля являются правила

безопасности труда, формирующие контрольную среду:

- на уровне организации в целом установлены общие требования к охране труда и безопасности во всех подразделениях, как производственных, так и административных. Подобные требования являются общими для всех и обычно не связаны со специфическими ограничениями;

- на уровне сегмента утверждаются правила, соответствующие специфике вида деятельности, например, могут быть наложены дополнительные ограничения к доступу на производственные объекты;

- на уровне региона могут быть установлены дополнительные правила, отражающие требования законодательства соответствующей страны;

- на уровне отдела также могут быть установлены дополнительные требования, например, для регулирования процесса преобразования опасного химического вещества.

Специфика региона, сегмента или отдела влияет также и на другие компоненты внутреннего контроля, а соответственно, и на цели и критерии оценки эффективности соответствующего объекта внутреннего контроля. Данные различия приводят к тому, что в отношении одних и тех же процессов, осуществляемых в различных регионах или сегментах, могут разрабатываться различные критерии оценки эффективности. Например, компания выпускает один и тот же продукт в разных регионах и для производства закупает у локальных поставщиков сырье, однако один из регионов характеризуется высокой способностью поставщиков диктовать цены на закупаемый продукт, а в другом регионе одним из ключевых факторов влияния на спрос на выпускаемую продукцию является экологичность составных материалов. Таким образом, для первого региона релевантным показателем эффективности бизнес-процесса «Закупки» являлась бы стоимость закупаемого сырья, в то время как для второго региона наиболее важной являлась бы экологичность материала.

В то же время, применение многоуровневого подхода связано с рядом проблем, одной из которых является распределение полномочий и

обязанностей по осуществлению контроля между различными уровнями. ПЗ-11/2013 приводит рекомендации по распределению функций по организации внутреннего контроля в организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Систематизированная по элементам внутреннего контроля информация приведена в таблице 13.

Таблица 13 – Распределение функций по организации внутреннего контроля по уровням управления

Субъект внутреннего контроля	Контрольная среда	Оценка рисков	Процедуры ВК	Информация и коммуникация	Мониторинг
Совет директоров	- устанавливает общие принципы и требования - устанавливает стандарты	-	-	-	принимает решения по эффективности ВК
Комитет по аудиту	проводит регулярные встречи для рассмотрения существенных рисков	-	-	-	- наблюдает за эффективностью внутреннего контроля - анализирует отчеты о состоянии внутреннего контроля - проводит регулярные встречи для рассмотрения проблем внутреннего контроля - анализирует результаты и качество выполнения мероприятий по совершенствованию внутреннего контроля
Генеральный директор	отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом				
Главный бухгалтер	отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности				
Руководители подразделений и иной персонал	составляют и обновляют документацию, оформляющую организацию внутреннего контроля	проводят оценку рисков	осуществляют ВК в соответствии с установленным порядком	-	осуществляют оценку внутреннего контроля
Отдел внутреннего контроля	- осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля; - координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.				
Внутренний аудитор	-	-	-	-	- осуществляет оценку ВК; - подготавливает рекомендации

Источник: составлено автором.

Таким образом, можно отметить, что отсутствуют детальные рекомендации по поводу того, кто отвечает за обеспечение качественной и своевременной информации и за коммуникацию данных. В то же время, обмен информацией не может осуществляться только генеральным директором и главным бухгалтером, на которых возложена обязанность по общей организации внутреннего контроля. Также не представлены рекомендации по осуществлению контроля за группой компаний: как было отмечено ранее, внутренний контроль в отношении некоторых бизнес-процессов осуществляется индивидуально по каждому сегменту, региону или отделу, однако децентрализация всех процессов может привести к конфликту интересов и несогласованности действий.

Возникает проблема определения надлежащего уровня, на котором должен осуществляться тот или иной процесс, а соответственно и контроль за ним. В данной работе выделены критерии для определения уровня управления осуществлением контроля за бизнес-процессом:

1) Стратегическая важность бизнес-процесса или подпроцесса.

Для осуществления внутреннего контроля в отношении ключевых бизнес-процессов должны быть привлечены органы высшего управления: к примеру, контроль за реализацией крупного инвестиционного проекта должен осуществляться советом директоров и инвестиционным комитетом. Это обусловлено тем, что результаты ключевых процессов имеют решающее значение для стейкхолдеров организации, в случае с инвестиционным проектом – для инвесторов и акционеров. Выделение стратегической важности процесса как одного из критериев для целей принятия решения о делегировании бизнес-процессов поддерживается П. Хармоном, одним из основоположников концепции управления бизнес-процессами (англ. «Business Process Management»): согласно предложенной им матрице, процессы с низкой стратегической важностью могут быть переведены на аутсорсинг, в то время как важные бизнес-процессы должны оставаться в управлении организации и в зависимости от уровня сложности быть

автоматизированы или реорганизованы. Данная идея применима и для принятия решений в отношении уровня управления бизнес-процессом, так как ключевые вехи в процессах стратегической важности должны быть в зоне ответственности лиц, имеющих полную картину о деятельности экономического субъекта и достаточные полномочия для принятия решений в интересах организации в целом.

2) *Возможности информационной системы по детализации и документации данных.*

Осуществление контроля за бизнес-процессом на детализированном уровне невозможно без соответствующих данных для проведения оценки рисков и контрольных процедур. Соответственно, одним из критериев для определения уровня, на котором должны осуществляться управление и контроль за бизнес-процессами, является возможность получения данных на уровне региона, сегмента или отдела. Например, если у организации нет данных о реализации в разрезе продуктов и складов, то осуществление контроля за продажами на уровне регионов и сегментов практически неосуществимо. Также если инвестиционный проект охватывает несколько регионов, например, автоматизация производства на всех заводах организации, то и контроль за этим инвестиционным проектом должен осуществляться субъектами, имеющими полномочия управлять деятельностью всех заводов.

3) *Количество операций, осуществляемых в рамках бизнес-процесса.*

Представители высших органов управления не способны осуществлять все процедуры внутреннего контроля и должны сосредоточиться на наиболее важных вопросах деятельности организации, в связи с чем управление повторяющимися операциями следует в большей степени делегировать на более низкие уровни управления.

4) *Специфичность и однотипность операций.*

В случае если бизнес-процесс включает в себя однотипные повторяющиеся операции, то централизация процесса способна сократить

время выполнения и качество операций, так как обеспечивает стандартизацию процесса и более быстрое накопление и передачу знаний. Примером является распространяющаяся тенденция среди крупных корпоративных структур (Татнефть, Русгидро) к созданию центров обслуживания бизнеса, которые ведут бухгалтерский учет и оказывают услуги по документационному и информационному обеспечению (тендеры, номенклатурные справочники) для обслуживаемых предприятий группы.

В то же время, следует отметить, что выполнение операций, требующих специфических, например технических, знаний или понимания специфики региона или продукта, следует выполнять не централизованно. К примеру, принятие решения об эксплуатации скважины и контроль за план-фактом добычи может быть произведено центральным органом, в то время как контроль за технической составляющей будет осуществлен уже на уровне регионального руководства.

5) *Существенность операций.*

Существенность проводимых в рамках бизнес-процесса операций в монетарном или ином выражении свидетельствует о необходимости привлечения более высоких уровней управления для целей управления и контроля. Примером существенных операций является получение кредита или займа: суммы привлеченного финансирования обычно значительны как для организации, так и для группы компаний в целом, в связи с чем в процессе согласования условий договоров необходимо получить одобрение не только местных руководителей, но и лиц, отвечающих за управление группой в целом.

б) *Философия управления руководства и требования стейкхолдеров.*

Организация внутреннего контроля во многом зависит от взглядов руководства и заинтересованных сторон на корпоративное управление организацией: к примеру, для частных компаний более характерно осуществление централизованного контроля за деятельностью. Рассматривая стили руководства согласно шкале Танненбаума и Шмидта, лидер

авторитарного типа предпочтет сосредоточить управление в головной организации, в то время как лидер демократического типа делегирует принятие решений в филиалы.

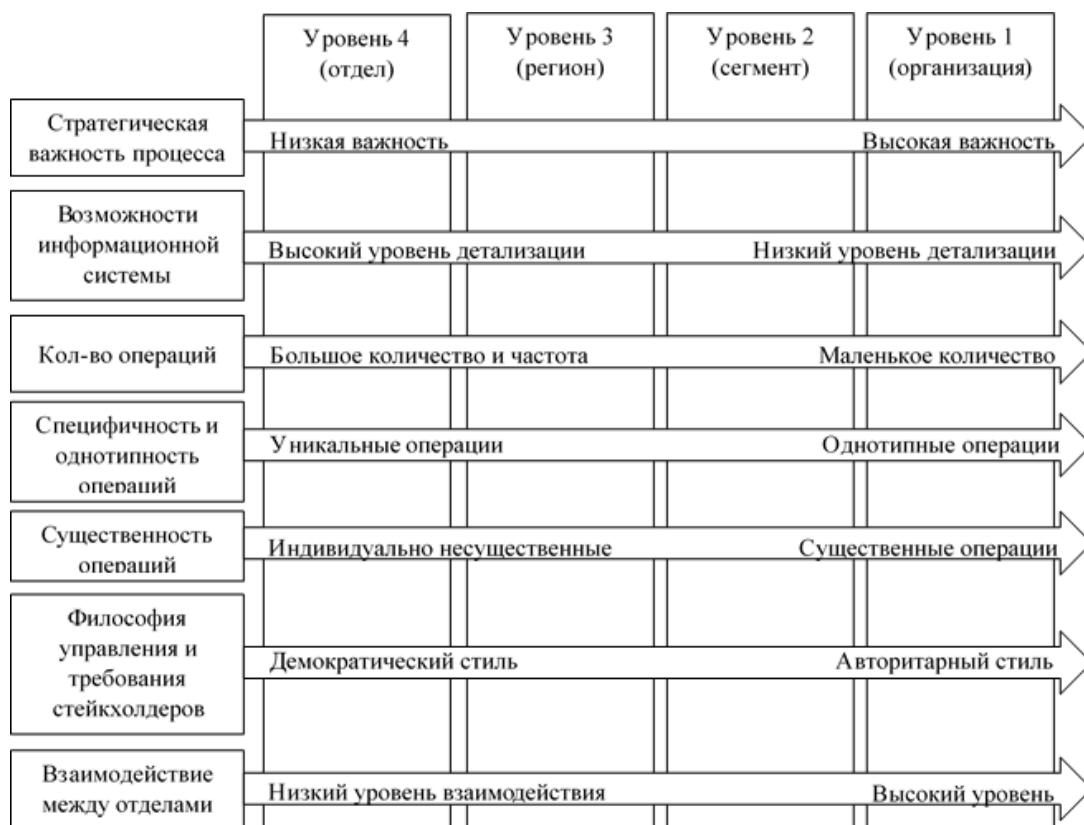
7) *Взаимодействие между отделами.*

Еще одним критерием является необходимость в привлечении сотрудников различных отделов для осуществления бизнес-процесса, например, отражение в учетной системе операции по поступлению основного средства и соответствующая ему контрольная процедура по сверке данных учета к акту о приеме-передаче выполняются бухгалтером в подразделении, в то время как построение модели тестирования обесценения гудвилла в рамках составления консолидированной финансовой отчетности выполняется на уровне головной организации финансовым отделом ввиду необходимости в объединении данных по разным компаниям и вовлечении специалистов как технического, так и финансового профиля.

8) *Издержки, связанные с поддержанием бизнес-процесса.*

Немаловажным фактором являются денежные и временные затраты: с одной стороны, создание централизованной модели управления бизнес-процессом позволит сократить расходы на аренду помещений, заработную плату работникам, с другой стороны, децентрализованная модель позволяет сократить время, требуемое для сбора и передачи информации. Особенно актуален данный вопрос для компаний с недостаточно развитой электронной инфраструктурой: дистанционное управление из управляющей компании может быть не настолько эффективно, сколько управление на уровне индивидуальной компании. Таким образом, методику по определению уровня управления для осуществления контроля за бизнес-процессом можно обобщить схемой на рисунке 11.

В зависимости от выделенных уровней управления возможно проведение оценки процесса по обозначенным критериям для принятия решения о том, на каком уровне управления следует организовать бизнес-процесс и контроль за ним.



Источник: составлено автором.

Рисунок 11 – Схема по определению уровня осуществления контроля

Пример определения уровня управления и контроля за бизнес-процессом «Казначейство» для группы, для которой были выделены два уровня управления – индивидуальная компания и группа в целом, представлен в таблице 14.

Таблица 14 – Организация бизнес-процесса «Казначейство» по уровням

Критерий	Уровень управления	
	Компания	Группа
1	2	3
Стратегическая важность процесса	-	Управление ликвидностью и привлечение финансирования являются стратегически важными для группы
Возможности информационной системы	Информационная система позволяет детализировать данные в разрезе компаний, даты и видов платежей	-
Количество операций	Компании группы осуществляют большое количество операций по получению оплаты от покупателей и погашению задолженности поставщикам	Группа на ежемесячной основе выплачивает денежные средства в погашение задолженности по основному долгу и по процентам по кредитам от банков

Продолжение таблицы 14

1	2	3
Специфичность и однотипность операций	-	Операции однотипны (получение денежных средств от покупателей, погашение задолженности перед поставщиками и бюджетом и так далее)
Существенность операций	Операции, связанные с закупками, реализацией и расчетами с государственными органами, индивидуально несущественны для группы	Операции, связанные с внешним долговым финансированием, индивидуально существенны
Философия управления и требования стейкхолдеров	-	Акционеры принимают активное участие в деятельности
Взаимодействие между отделами	-	Принятие решений о финансировании требует взаимодействия с операционными отделами для понимания потребностей группы (например, затраты на капитальное строительство). Расчеты с поставщиками и покупателями требуют взаимодействия с отделами продаж и закупок
Издержки на поддержание БП	-	Управление и контроль на уровне группы в целом позволит сократить транзакционные издержки и административную нагрузку, а также сократить стоимость финансирования

Источник: составлено автором.

Таким образом, для бизнес-процесса «Казначейство» предпочтительной является централизация на уровне группы компаний, где планирование и исполнение операций осуществляется казначейством управляющей компании, или внедрение смешанной модели, где исполнение платежей производится на уровне дочерних организаций, но решения по привлечению внешнего долгового финансирования и позиции по ликвидности принимаются централизованно.

Одновременно с этим следует отметить, что, в основном, организация управления и контроля за бизнес-процессами соответствуют друг другу: обычно за осуществление внутреннего контроля ответственен владелец

бизнес-процесса и его участники. Однако, вне зависимости от уровня централизации бизнес-процессов внутренний контроль также должен осуществляться и руководством на уровне группы компаний, в особенности в отношении стратегически важных процессов. Распределение обязанностей по внутреннему контролю между руководством или отделами на уровне группы и региональным, сегментным руководством при применении децентрализованной модели также является важным вопросом. Для решения данной проблемы следует придерживаться следующей последовательности действий:

1) *Определение степени вовлечения руководства на уровне группы во внутренний контроль.*

В отношении некоторых бизнес-процессов руководство на уровне группы может осуществлять контроль в рамках общего анализа результатов деятельности путем включения ряда показателей, связанных с эффективностью бизнес-процесса, например, руководство анализирует общую оборачиваемость торговой дебиторской задолженности и рассматривает агрегированные показатели по просроченной задолженности с выделением наиболее существенных сумм просрочки, в то время как руководство более низкого уровня детально отслеживает сроки возникновения задолженности в разрезе документов и контрагентов. Для целей определения бизнес-процессов или подпроцессов, требующих большего вовлечения руководства на уровне группы, следует исходить из следующих критериев:

– Риски, связанные с бизнес-процессом.

Нередко возникает ситуация, когда управление бизнес-процессом происходит децентрализованно, однако некоторые этапы процесса контролируются руководством управляющей компании. Это вызвано тем, что с данными этапами связан повышенный риск, реализация которого имеет существенный негативный эффект на состояние организации. Примером этапа, в контроль за которым активно вовлекается руководство на уровне группы, это согласование договоров: во многих организациях условия

контрактов проверяются либо специальным отделом экономической безопасности, либо руководством управляющей компании.

– Взаимосвязь с другими областями деятельности организации.

Выявление недостатков в некоторых бизнес-процессах возможно путем анализа данных, полученных из других областей деятельности организации, к примеру, путем проведения бенчмаркинга подразделений. Подобной информацией руководство на уровне сегментов и регионов не обладает, в связи с чем целесообразно возложение обязанности по соответствующему контролю именно на уровне управляющей компании либо обособленного отдела.

2) *Определение действий на уровне группы.*

В отношении выделенных бизнес-процессов, требующих большего вовлечения на уровне группы, определяется перечень действий, которые необходимо выполнить на уровне группы. Рассмотрению подлежат следующие вопросы:

– Форма участия.

Вовлечение субъекта внутреннего контроля на уровне группы возможно в двух формах:

а) исполнитель;

В рамках данной модели участия субъект внутреннего контроля на уровне группы (высшее руководство, централизованный отдел) принимает активное участие в постановке контрольной среды, оценке рисков и процедурах внутреннего контроля: разрабатывает локальные акты, осуществляет сбор и анализ информации для оценки рисков, составляет матрицу рисков и формирует перечень контрольных действий

б) проверяющий.

Выступая в роли проверяющего, субъект внутреннего контроля на уровне группы проверяет достаточность процедур внутреннего контроля и эффективность контрольной среды, рассматривает отчеты о проведении контрольных действий и дает оценку эффективности бизнес-процессов.

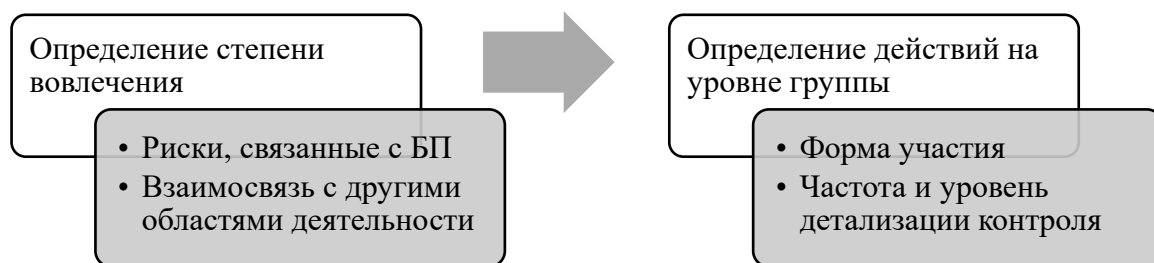
Участие на уровне группы в данном случае заключается в проведении оценки внутреннего контроля, в то время как в модели «Исполнитель» субъект внутреннего контроля на уровне группы принимает участие в постановке элементов «Контрольная среда», «Оценка рисков», «Процедуры внутреннего контроля» и «Информация и коммуникация».

Выбор той или иной модели участия связан с такими факторами, как квалификация субъектов внутреннего контроля на уровне отдельных компаний, регионов и сегментов, возможность стандартизации правил, наличие и состав выявленных недостатков внутреннего контроля.

– Частота и уровень детализации контроля.

Транзакционные контроли делегируются руководителям низшего звена и рядовым сотрудникам, в то время как периодические контроли осуществляются на более высоком уровне управления. К примеру, контрольная процедура по сверке отгрузочных документов с заказом осуществляется работником склада, а не руководителем подразделения. В то же время анализ результатов деятельности проводится периодически (ежеквартально, ежегодно) и является процедурой, входящей в обязанности высшего руководства.

Таким образом, схема распределения обязанностей между субъектами внутреннего контроля на уровне группы и более низкими уровнями представлена на рисунке 12.



Источник: составлено автором.

Рисунок 12 – Распределение обязанностей между уровнями управления

Следующим аспектом применения многоуровневого подхода является формирование целей организации, рисков и процедур внутреннего контроля

на каждом уровне, а также их взаимоувязка с системой оценки и вознаграждений сотрудников. Пример для крупных корпоративных структур представлен в таблице 15.

Таблица 15 – Взаимоувязка целей, рисков и процедур внутреннего контроля с системой вознаграждений при многоуровневом подходе

Уровень	Цель	Риск	Процедура ВК	Субъект ВК	Критерий оценки
Организация	Увеличение прибыли в целом	Снижение рентабельности продаж	Анализ результатов деятельности на уровне организации	Совет директоров	Рентабельность по организации
Сегмент	Увеличение прибыли на уровне сегмента	Снижение рентабельности продаж сегмента	Анализ результатов деятельности на уровне сегмента	Руководство сегмента	Рентабельность по сегменту
Регион	Увеличение прибыли на уровне региона	Снижение рентабельности продаж региона	Анализ результатов деятельности на уровне региона	Региональное руководство	Рентабельность по региону
Процесс «Реализация» в регионе А	Увеличение доли высокомаржинальных продуктов в выручке	Реализация по цене ниже себестоимости	Санкционирование операций реализации	Руководитель отдела продаж	Динамика выручки Процент высокомаржинальных продуктов
Подпроцесс «Отгрузка продукции покупателям»	Сокращение времени доставки продукции	Предъявление претензий за нарушение сроков договоров	Контроль за соблюдением сроков	Менеджер по логистике	Количество претензий Сроки доставки

Источник: составлено автором.

Следующей проблемой, связанной с организацией внутреннего контроля, является множественность объектов контроля. Вопрос сбора, анализа и обмена данными в условиях многоуровневой СВК становится существенным ввиду повышенного риска возникновения сбоя, ошибок и преднамеренных искажений. Помимо трудностей, связанных с информацией и коммуникацией, актуальным является вопрос оперативного выявления

недостатков и предотвращения ошибок в бизнес-процессах. Одним из факторов, обеспечивающих эффективную организацию многоуровневого внутреннего контроля, является внутренний аудит. Согласно нашему мнению, в крупных корпоративных структурах утверждается роль внутреннего аудита как связующего звена между различными уровнями организации. Соответствие внутреннего аудита данной роли обуславливается следующими аспектами:

– Охват внутренним аудитором широкого спектра вопросов, связанных с внутренним контролем.

Ввиду того что внутренний аудит обычно осуществляется специально созданной централизованной службой, данные специалисты привлекаются для решения проблем на всех уровнях организации и, следовательно, имеют обширные знания различных областей деятельности и происходящих в организации процессов. Понимание бизнеса организации позволяет внутреннему аудитору выявлять области повышенного риска и определять рычаги оптимизации на различных уровнях внутреннего контроля.

– Независимость внутреннего аудита от субъектов внутреннего контроля.

Необходимым условием деятельности внутреннего аудита является его финансовая и организационная независимость от исполнительного руководства. В большинстве компаний внутренний аудитор подотчетен напрямую комитету по аудиту, что обеспечивает его самостоятельность в принятии решений по поводу планирования и проведения проверок и консультаций. Подобное положение внутреннего аудита позволяет ему оценивать систему внутреннего контроля на различных уровнях объективно.

– Взаимодействие внутреннего аудита со всеми уровнями организации.

Одним из главных преимуществ использования внутреннего аудита как инструмента взаимоувязки различных уровней внутреннего контроля является доступ внутреннего аудитора к высшему руководству. Таким образом, внутренний аудитор может осуществлять функцию канала коммуникации

между низшими и высшими уровнями организации. Помимо доступа к лицам, отвечающим за корпоративное управление, внутренний аудит может взаимодействовать с другими уровнями управления, к примеру, получая от них запросы на консультации в отношении эффективности того или иного процесса.

– Компетентность внутреннего аудитора для решения различных вопросов, связанных с организацией внутреннего контроля.

Согласно Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита, внутренний аудитор обязан обладать достаточными знаниями о ключевых рисках и процедурах контроля и уметь использовать различные методы аудита. Таким образом, квалифицированный внутренний аудитор имеет знания и навыки в области организации внутреннего контроля и, соответственно, оценивать эффективность СВК на различных ее уровнях.

– Доступ внутреннего аудитора к информации на различных уровнях.

В связи с функциональным положением службы внутреннего аудита, ее сотрудники имеют право проводить опросы и запрашивать данные на различных уровнях организации в рамках процедур проверки. Таким образом, внутренний аудитор может определить источники для повышения эффективности СВК, которые представители определенного уровня внутреннего контроля не в состоянии выделить. Важность увеличения степени взаимодействия внутреннего аудита с другими подразделениями организации подтверждается и результатами опроса, проведенного Институтом внутренних аудиторов совместно с компанией Deloitte [155]: помимо причин, связанных с недостаточной обеспеченностью ресурсами, опрошенные представители внутреннего аудита выделили в качестве основных проблем большие временные затраты на получение необходимой информации (40% опрошенных), а также недостаточное сотрудничество с другими отделами (31% опрошенных). Таким образом, в условиях деятельности группы компаний функции внутреннего аудита будут заключаться в следующем:

- осуществление оценки внутреннего контроля на различных уровнях организации в виде плановых и внеплановых проверок, сбор и анализ недостатков внутреннего контроля, разработка рекомендаций по их устранению;

- сопоставление деятельности по внутреннему контролю в различных подразделениях группы, выявление лучших практик и формирование по итогам проведенного анализа отчетов с рекомендациями комитету по аудиту;

- взаимодействие с объектами аудита на всех уровнях управления в форме проверок и консультаций с целью выявления нарушений или рычагов оптимизации;

- взаимодействие с другими подразделениями (отдел безопасности, юридический и налоговый отдел и прочие поддерживающие службы) для выявления недостатков внутреннего контроля;

- взаимодействие с высшим руководством для определения наиболее приоритетных областей контроля и периодического обновления оценки соответствия внутреннего контроля стратегии, целям и задачам организации;

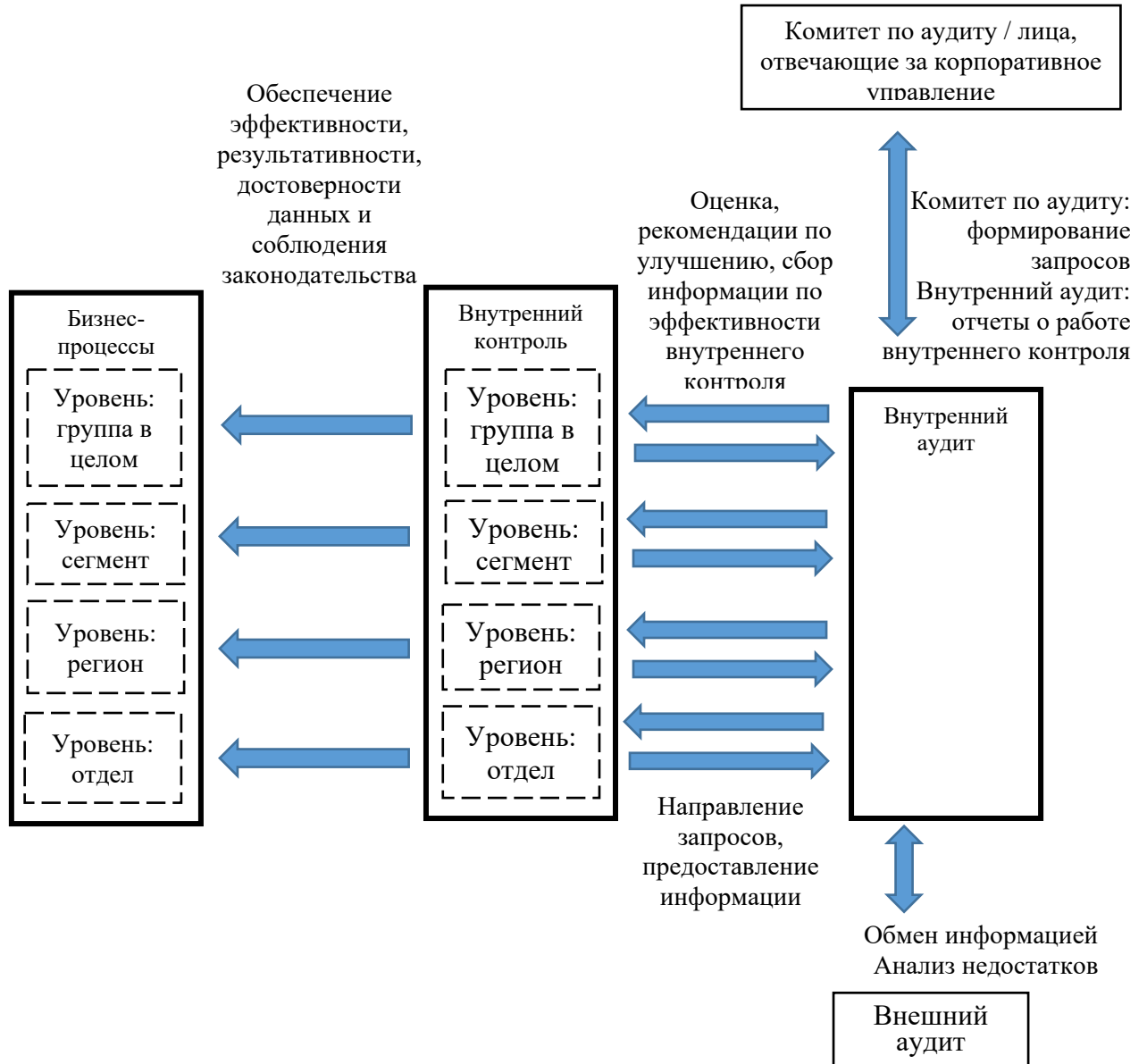
- формирование рекомендаций, помогающих субъектам внутреннего контроля при разработке новых регламентов и стандартов;

- проверка соблюдения единства методологической базы в группе: анализ внутренних документов в различных подразделениях, проверка соблюдения общих стандартов и политик, формирование отчетов с рекомендациями по устранению выявленных несоответствий в подходах к управлению и внутреннему контролю в компонентах группы;

- взаимодействие с внешним аудитом. Результаты внешнего аудита является информационной базой для проведения оценки внутреннего контроля, и необходимо наличие органа внутри группы, связывающего итоги внешнего аудита с действиями группы по усовершенствованию внутреннего контроля. В функции внутреннего аудита должен входить анализ отчетов и рекомендаций внешнего аудитора, разработка и проведение при необходимости дополнительных процедур для оценки эффекта недостатка

внутреннего контроля на деятельность группы, взаимодействие с высшим руководством и субъектами внутреннего контроля для разработки плана в отношении выявленного недостатка.

Схему взаимодействия внутреннего контроля, внутреннего аудита и других компонентов группы обобщена на рисунке 13



Источник: составлено автором.

Рисунок 13 – Схема работы внутреннего контроля и внутреннего аудита

Еще одним из наиболее подходящих решений проблемы многоуровневого контроля является цифровизация внутреннего контроля. Влияние цифровизации на организацию и осуществление внутреннего контроля рассмотрено в следующем разделе.

3.2 Совершенствование методов внутреннего контроля и аудита в условиях цифровизации и устойчивого развития

В соответствии с опросом аудиторско-консалтинговой компании PwC [177], 54% специалистов в сфере внутреннего контроля и аудита отметили в качестве ключевых задач внутреннего контроля автоматизацию и внедрение новых технологий для усовершенствования СВК. Использование новых цифровых технологий, таких, как BigData, интернет вещей, блокчейн и др., открывает новые возможности по контролю за деятельностью экономического субъекта и способно оказать влияние на все элементы внутреннего контроля:

1) *Контрольная среда.*

Автоматизация бизнес-процессов позволяет организации оптимизировать контрольную среду путем реорганизации организационной структуры: в связи с внедрением новых технологий во многих сферах деятельности отпадает необходимость в ручном труде, что позволяет сократить время, потраченное сотрудниками на выполнение рутинных операций. Роботизация позволяет компаниям направлять свободные человеческие ресурсы на решение более важных вопросов, в том числе и стратегических задач, либо оптимизировать расходы путем сокращения работников. Одним из кардинальных решений является создание виртуальных организационных структур, характеризующихся относительно малым количеством постоянного персонала, в основном, топ-менеджеров и ключевых сотрудников, и высоким уровнем аутсорсинга.

Еще одним направлением использования достижений научно-технического прогресса является организация дистанционной работы с помощью облачных технологий и мобильных устройств, позволяющая работникам выполнять трудовые обязанности из разных точек доступа. Следовательно, цифровая трансформация повышает «гибкость» организации, так как обеспечивает возможность быстрого реагирования на изменения в

окружающей среде.

2) *Оценка рисков.*

Замещение человеческого труда машинным позволяет сократить влияние человеческого фактора при осуществлении рутинных операций: если при выполнении одних и тех же задач человек может допустить ошибку ввиду невнимательности или других причин, то вероятность возникновения погрешности в работе компьютера существенно ниже. Более того, снижается риск ошибок, связанных с ненадлежащим отношением сотрудника к работе: для выполнения задач компьютером необходима лишь корректная настройка программы, в то время как качество работы человека зависит от множества факторов. Все указанные факторы свидетельствуют о снижении неотъемлемого риска, связанного с выполнением рутинной работы.

Следующим преимуществом цифровой трансформации является расширение возможностей анализа данных. Анализ большого массива данных (Big Data) позволяет получать и обрабатывать информацию из различных источников, в том числе с датчиков или устройств видео- и аудиорегистрации. Данные технологии позволят организации своевременно выявлять риски, в том числе с помощью прогнозной аналитики определять тренды и тенденции. С точки зрения оценки рисков можно предположить, что использование результатов цифровой революции поможет организации более точно определять влияние и вероятность рисков, например, с помощью имитационного моделирования или пространственного и статистического анализа.

3) *Процедуры внутреннего контроля.*

Наибольшие изменения затрагивают именно этот элемент внутреннего контроля, так как в связи с внедрением новых технологий в бизнес-процессы расширяются и возможности по внедрению средств автоматического контроля. Рассмотрим влияние цифровой трансформации на контрольные действия на примере процедур, указанных в ПЗ-11/2013:

– Документальное оформление.

Ведение электронного документооборота обеспечивает централизованное и систематизированное хранение документов, а также сокращает расходы на печать и хранение бумажных носителей информации. Введение шаблонов для документов, например, типовых форм договоров или бухгалтерских справок, обеспечивает сопоставимость данных.

– Подтверждение соответствия документа с другими документами либо с установленными требованиями.

Внедрение автоматических контролей по соблюдению требований, например, составление чеклиста (вопросника) или ограничение возможности заполнения данных только из набора предлагаемых значений снизит вероятность ошибки при выполнении операций. Одним из примеров контроля может быть составление программой отчета о движении денежных средств для соотнесения движений на расчетных счетах и в кассе с поступлениями и выбытиями активов и обязательств.

– Санкционирование сделок и операций.

Одним из наиболее распространенных вариантов применения цифровых технологий является электронное согласование договоров и операций. Преимуществом данной формы санкционирования является сохранение в системе следов проверки: таким образом, комментарии, данные уполномоченными лицами в ходе анализа согласуемых документов, остаются в системе, что позволяет снизить риск обхода этапов контроля. Процедура электронного согласования также ускоряет процесс принятия решений ввиду сокращения сроков, требуемых на предоставление актуальной версии договора подписанту.

– Сверка данных.

Данный вид контрольных действий особенно актуален для контролей за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: одним из наиболее часто применяющихся на практике примеров является автоматическая сверка данных между различными регистрами бухгалтерского учета. Возможности цифровизации не ограничиваются проверкой

математической точности: при использовании комплексных систем возможно осуществление сверки данных из разных блоков, например, сверка поступлений товарно-материальных ценностей из системы складского учета с заказами, оформленными отделом снабжения. Технологии по автоматическому распознаванию текста и цифр сокращают время на проверку соответствия между различными документами, например, данными бухгалтерского учета с актами сверки от контрагентов.

– Разграничение полномочий.

Несмотря на то, что цифровые технологии не в состоянии самостоятельно принимать управленческие решения в области организации работы, они могут обеспечить руководство надлежащей информацией. К примеру, средства визуализации помогут представить данные в наглядном и понятном формате, что упростит процедуру анализа данных. В части разграничения полномочий и ротации полномочий одним из вариантов применения компьютерных технологий является составление базы данных с возможностью аналитики по таким категориям как «срок пребывания в должности», «задачи, в которых сотрудник выступает в роли исполнителя», «задачи, в которых сотрудник выступает в роли субъекта контроля». Данный инструмент особенно актуален для аудиторских компаний, которые должны обеспечивать независимость ключевых членов команды, либо для крупных корпоративных структур с наличием в совете директоров независимых директоров, которые подлежат обязательной ротации в течение определенного периода времени.

– Контроль фактического наличия и состояния, ограничение доступа.

Еще одним преимуществом внедрения автоматизированных систем является возможность получения точной информации из датчиков измерения, установленных на объектах производства. Возможность удаленного контроля за наличием и состоянием товарно-материальных ценностей особенно релевантна для отраслей, связанных с тяжелыми условиями труда, к примеру, береговой центр управления месторождением или нефтедобывающей

платформой позволит сократить количество человек в опасной зоне.

Установка охранных систем, в том числе систем видеонаблюдения, снизит риск хищения активов, а также позволит отследить их перемещение. Одним из примеров является установка трекеров на транспортные средства: подобное решение не только уменьшает вероятность утери оборудования, но и позволит своевременно выявить проблемы и составить аналитику по использованию транспорта.

– Надзор за достижением поставленных целей.

Использование цифровых технологий расширяет возможности анализа выполнения бизнес-плана, в том числе возникающих отклонений от бюджетных показателей. Как было отмечено ранее, одним из ключевых трендов в цифровизации является построение комплексных систем (ERP, MES, АСУТП), предоставляющих пользователям информацию о производственных операциях, ведущихся на предприятиях, в оперативном режиме. Использование данных подобных систем позволит экономическому субъекту быстрее реагировать на непредвиденные ситуации и таким образом предотвращать существенные негативные события.

4) Информация и коммуникация.

Использование в работе организации электронных баз данных, облачных технологий сокращает расходы на хранение бумажных носителей, а также обеспечивает быстрый доступ к требуемой информации без необходимости личного присутствия в офисе.

Возникновение новых каналов коммуникации (видео- и аудиоконференции, чаты) способно ускорить процесс взаимодействия внутри компании, а также упростит процедуру ознакомления сотрудников с регламентами и другими локальными актами.

Создание платформ по электронному обучению сократит расходы организации на проведение очных тренингов (расходы на аренду или содержание помещений для тренингов, на еду и так далее), а также обеспечит «гибкость» в прохождении обучения ввиду возможности переноса сроков.

5) *Мониторинг*

Основным преимуществом цифровизации с точки зрения проведения мониторинга внутреннего контроля является возможность отслеживания в режиме реального времени, что существенно сокращает время между возникновением факта нарушения и его выявлением. Также автоматические контроли оставляют «следы» в системе в виде отметок об открытии или изменении данных в соответствующих регистрах. Повышение эффективности мониторинга достигается также за счет использования предиктивных технологий, прогнозирующих возникновение отклонений.

В то же время, наряду с очевидными преимуществами, внедрение новых технологий связано с новыми рисками деятельности. Для предотвращения и устранения проблем цифровой трансформации необходимы соответствующие изменения в организации системы внутреннего контроля. Далее рассмотрены основные недостатки цифровизации и предложены меры внутреннего контроля, направленные на их митигирование:

1) *Конфиденциальность данных и надежность технологий.*

Одной из ключевых проблем, связанных с развитием информационных технологий, является утечка конфиденциальных взломов и сбои в работе систем. Помимо решений в технической области (разработка антивирусов и других программ защиты данных, резервное копирование) снижению данного риска способствуют следующие изменения в СВК:

- периодическая оценка риска путем симуляции атак и моделирования чрезвычайных ситуаций;
- проведение обучающих мероприятий для сотрудников с целью уведомления о возможности кражи данных или сбоя информационных систем;
- формирование ответственности за безопасность данных и негативного отношения к недобросовестным действиям на уровне корпоративной культуре;
- ограничение доступа к конфиденциальной информации, своевременное обновление списка и отслеживание активности пользователей

с неограниченными правами доступа (администраторы, разработчики);

- организация канала коммуникации для сообщений об утечке информации или сбоях в работе информационных систем;
- проведение периодического анализа динамики показателей для выявления потенциальных сбоев в системе;
- дублирование на бумажном носителе наиболее важных документов.

2) Нехватка высококвалифицированных специалистов.

Вследствие стремительного развития технологий возникает необходимость в сотрудниках, способных работать с нововведениями. Для целей снижения негативного влияния данного фактора на деятельность компании следует внедрить следующие изменения в СВК:

- введение программ повышения квалификации и обучения персонала использованию новых технологий, систематическая оценка уровня компетентности работников;
- внесение изменений в кадровую политику: повышение требований к кандидатам, внедрение в систему оценки сотрудников показателей, связанных с навыками использования релевантных цифровых технологий;
- ведение статистики некорректного использования технологий;
- формирование на уровне корпоративной культуры стремления работников к профессиональному росту и передаче знаний;
- формирование вовлеченности сотрудников в процесс трансформации, например, путем создания конкурсов по предложению инновационных идей и мероприятий, посвященных цифровизации;
- обеспечение коммуникации и обмена опытом между работниками;
- составление регламентов по работе с цифровыми технологиями.

3) Ненадлежащее отношение персонала к нововведениям.

Зачастую сотрудники компании негативно относятся к изменениям в привычных процессах, а также проявляют недостаточную мотивацию к использованию новых технологий. Основные меры относятся к контрольной среде предприятия и включают в себя:

- изменения в кадровой политике: создание системы поощрений сотрудников, участвующих в трансформации бизнеса, включение в состав ключевых показателей эффективности соответствующие показатели в области цифровизации;

- проведение обучения с объяснением необходимости цифровой трансформации и возможностей оптимизации бизнес-процессов;

- выражение приверженности инновациям на личном примере руководства, проведение мероприятий по цифровой трансформации;

- цифровизация в повседневных условиях для приобщения персонала к новым технологиям, например, усовершенствование систем печати документов.

- формирование канала коммуникации для предложений по усовершенствованию и для сбора отзывов об использовании новых технологий.

4) Неудовлетворительные результаты проектов по внедрению цифровых технологий.

При планировании использования новых технологий необходимо учитывать соотношение затрат к ожидаемым выгодам. Для снижения вероятности возникновения случаев превышения расходов на имплементацию технологии над пользой от ее использования особенно важна работа следующих элементов внутреннего контроля:

- контроль за точностью выполнения расчетов и надежностью источников данных;

- утверждение планов на внедрение технологий руководством соответствующего уровня;

- участие в разработке плана лиц, имеющих достаточные компетенции;

- сверка затрат, отраженных в сметах или других документах, с рыночными ценами или другими независимыми источниками информации.

Следующим направлением развития внутреннего контроля является контроль за устойчивым развитием экономического субъекта. Концепция

устойчивого развития находит отражение в стратегиях компаний как производственного, так и финансового сектора, что объясняется глобальным характером проблем, обозначенных в концепции, и вариативностью способов их решения. В то же время, отсутствие конкретно обозначенных методов внедрения устойчивого развития препятствует распространению данной концепции среди экономических субъектов. Возникает необходимость в систематизации процесса перехода к устойчивому развитию и создании общей модели, которая может использоваться для имплементации концепции устойчивого развития в деятельность экономического субъекта.

В условиях трансформации особо важна роль внутреннего контроля, обеспечивающего достижение целей, поставленных в организации. В данном случае система контроля выполняет ряд функций:

– Координирующая.

Для того чтобы действия, выполняемые экономическим субъектом, способствовали достижению поставленных целей в области устойчивого развития, необходима скоординированная деятельность по внедрению и соблюдению указанных принципов. Организационная структура распределяет задачи между различными подразделениями, определяет полномочия и обязанности работников организации и, таким образом, формирует основу для функционирования организации. Роль данного элемента внутреннего контроля особенно важна на этапе внедрения концепции устойчивого развития: изменения в приоритетах организации должны найти отражение в фактической деятельности. Для обеспечения соответствия действий работников поставленным целям необходимо своевременно определить, что входит в компетенцию тех или иных сотрудников организации. Например, если компания устанавливает в качестве стратегически приоритетной цели сокращение негативного воздействия на окружающую среду, возникает необходимость в определении ответственных за выполнение следующих функций:

– анализ текущего состояния;

- выявление способов оптимизации производства;
- оценка влияния на финансовые показатели вариантов оптимизации (затраты на разработку и внедрение новых технологий и так далее);
- инкорпорирование оптимального варианта в бизнес-план организации;
- установление контрольных показателей и контроль за их выполнением.

Таким образом, на систему внутреннего контроля возложены важнейшие задачи, как выбор надлежащей структуры управления, оценка компетентности различных отделов в решении проблем, разделение задач между подразделениями организации.

- Информационная.

Как было отмечено ранее, концепция устойчивого развития не всегда соответствует сложившейся практике, ориентированной на максимизацию прибыли, а также требует значительных затрат, связанных с разработкой новой стратегии и целей, анализом нефинансовых показателей и появлением новых направлений деятельности. В связи с этим многие работники могут действовать в ущерб поставленным целям устойчивого развития, ориентируясь только на финансовые результаты. Для того чтобы принципы устойчивого развития учитывались при принятии решений, необходима контрольная среда, акцентирующая внимание на важности данных принципов для организации. Корпоративная культура, стандарты деятельности организации создают надлежащее отношение сотрудников к вопросам устойчивого развития.

Следующим аспектом является информирование о результатах: информационные системы содержат данные, важные для анализа эффективности принятых мер в области устойчивого развития. Если описывать систему внутреннего контроля с точки зрения модели COSO, то элемент «Информация и коммуникация» отвечает за обеспечение своевременной и качественной информацией для контроля за выполнением плана и для принятия решений, в том числе и в области устойчивого развития.

– Регулирующая.

Деятельность в области устойчивого развития, как и любые другие виды деятельности, подвержена рискам, влияющим на достижение поставленных целей. Для целей минимизации подобных рисков необходимо внедрение процедур внутреннего контроля, которые обеспечивают осуществление организацией деятельности в соответствии с поставленными задачами. В качестве примера можно определить важность СВК для целей регулирования уровня отходов производства:

– установление регламентов работы и ответственности за выполнение целей способствует тому, чтобы сотрудники учитывали принципы устойчивого развития в своей деятельности;

– оценка рисков позволяет организации оценить негативный эффект от несоблюдения принципов устойчивого развития в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе. К примеру, анализ экологического законодательства помогает организации сопоставить текущие уровни отходов с нормативами, установленными государством, а также оценить необходимость дополнительных мер по сокращению отходов с учетом последних тенденций в этой области. Оценка внутренних рисков организации также повышает эффективность деятельности в области устойчивого развития, к примеру, анализ технических рисков позволяет оценить потенциальное негативное влияние от некорректной работы оборудования;

– санкционирование закупок сырья и капитальных затрат может быть направлено на предотвращение случаев нерационального расхода, а также может обеспечивать контроль за выбором более экологичных материалов;

– контроль за сохранностью и состоянием товарно-материальных ценностей позволяет сократить уровень непригодных запасов и, соответственно, негативный эффект на окружающую среду и финансовые результаты компании от их списания;

– установление связанных с данной целью контрольных показателей (например, коэффициент вторичного использования, процент использования

биоразлагаемых материалов в упаковке, объемы использования бумаги) служит ориентиром для отслеживания статуса выполнения цели устойчивого развития;

– контроль за выполнением плана по сокращению отходов налагает ответственность на сотрудников за реализацию цели устойчивого развития и, тем самым, обеспечивает осуществление деятельности в соответствии с поставленными задачами.

Таким образом, система внутреннего контроля регулирует деятельность экономического субъекта в области устойчивого развития, устанавливая правила и бенчмарки и обеспечивая их выполнение.

– Посредническая.

Одним из аспектов устойчивого развития является определение влияния деятельности экономического субъекта на других лиц. В ходе оценки рисков организация проводит анализ стейкхолдеров и их потребностей, а также определяет потенциальное влияние несоответствия деятельности организации ожиданиям заинтересованных сторон. К примеру, низкий уровень заработной платы и социального обеспечения может вызвать повышенную текучесть персонала, что представляет собой кадровый риск. Если одной из приоритетных целей организации является обеспечение «достойной работы и экономического роста», кадровый риск будет являться одним из индикаторов эффективности деятельности. В ходе оценки кадрового риска компания, в том числе, анализирует потребности заинтересованной стороны (в данном случае, персонала). Таким образом, СВК служит посредником между организацией и ее стейкхолдерами.

На основании вышесказанного можно сделать вывод о том, что внутренний контроль играет важнейшую роль на протяжении всего процесса интеграции концепции устойчивого развития в деятельность организации. Далее в данной главе будут рассмотрены основные задачи внутреннего контроля на каждом этапе внедрения принципов устойчивого развития.

Первоочередной задачей при переходе на устойчивое развитие является

определение приоритетных целей устойчивого развития. Согласно положениям стандарта Global Reporting Initiative (далее – GRI) № 102-47 [184], выбор существенных тем осуществляется исходя из двух критериев: существенность влияния компании на тему и существенность темы для заинтересованных сторон. Таким образом, одним из факторов при расставлении приоритетов является анализ стейкхолдеров экономического субъекта: формирование стратегии и осуществление мер, обеспечивающих удовлетворение потребностей различных стейкхолдеров, также является сложной задачей. В рамках концепции устойчивого развития одним из главных факторов является «сбалансированность», также одним из основополагающих принципов составления отчетности согласно стандартам GRI является раскрытие информации о стейкхолдерах и действиях организации, направленных на удовлетворение потребностей и ожиданий заинтересованных сторон. Следовательно, организация должна проанализировать информационные запросы своих стейкхолдеров и определить приоритетные направления, позволяющие учесть интересы основных заинтересованных сторон. Немаловажным фактором при определении приоритетных целей устойчивого развития являются действия других представителей индустрии. В связи с тем, что идея корпоративной социальной ответственности достаточно широко распространена в нефтегазовом секторе, не составит труда собрать информацию о приоритетах участников рынка. В таблице 16 представлен свод приоритетных целей устойчивого развития лидеров отрасли, в том числе и зарубежных компаний (знаком «+» отмечены выбранные организацией приоритетные цели, знаком «-» отмечены цели, которые не выбраны в качестве приоритетных).

Таблица 16 – Приоритетные цели устойчивого развития лидеров нефтегазовой отрасли

Цель	Shell	Exxon Mobil	BP	Chevron	Роснефть	Лукойл	Зарубеж-нефть	Газпром-нефть	Сахалин Энерджи
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I	-	+	-	-	-	-	-	-	-
II	-	-	-	-	-	-	-	-	-
III	-	+	-	+	+	-	+	+	+

Продолжение таблицы 16

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
IV	-	+	-	+	-	+	+	+	+
V	-	+	-	-	-	+	+	+	-
VI	-	-	-	-	-	+	-	+	-
VII	+	+	+	+	+	+	+	+	+
VII	+	+	+	+	+	+	+	+	+
IX	-	-	-	-	-	+	+	+	+
X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
XI	-	-	-	-	-	-	-	+	+
XII	-	+	-	-	-	+	+	+	-
XIII	+	+	+	+	+	+	+	+	-
XIV	-	-	-	-	-	+	+	+	+
XV	-	-	-	-	-	+	+	+	+
XVI	-	-	-	-	-	-	-	+	-
XVII	-	-	-	-	+	+	+	+	-

Источник: составлено автором по материалам [150; 158; 163; 165; 167; 179; 180; 183; 190].

– Коммуникация со стейкхолдерами: проведение встреч, опросов, анкетирование.

Одним из важнейших аспектов деятельности компании является взаимодействие с заинтересованными сторонами. Формат и частота коммуникации зависит от таких факторов, как: важность, категория стейкхолдера (внешний или внутренний), возможность быстрого доступа и частого взаимодействия, др.

По итогам анализа выявленных стейкхолдеров экономический субъект может выявить наиболее значимые для заинтересованных сторон направления устойчивого развития. Данный фактор тесно взаимосвязан с критерием «Интерес» в матрице Менделоу, который показывает, на каких стейкхолдеров организация оказывает наибольшее воздействие. На основании того, каким образом экономический субъект влияет или может повлиять на стейкхолдеров, а также степени оказываемого воздействия, выделяются цели устойчивого развития, участие в которых имеет наибольшую ценность для заинтересованных сторон.

Проблемой соблюдения принципа «охвата заинтересованных сторон» является то, что зачастую возникает конфликт интересов. К примеру, одним из принципов устойчивого развития является улучшение условий труда и

снижение уровня безработицы в обществе. Данное направление, безусловно, является важным с точки зрения работников организации, однако может противоречить экономическим приоритетам. Например, компания может установить следующий показатель эффективности: «увеличение доли выпускников университетов без опыта работы», - однако данное нововведение может сказаться на эффективности труда, где доля высококвалифицированных специалистов сократится, и ввиду ограниченного фонда оплаты труда может возникнуть нехватка в опытных работниках. Таким образом, необходимо определить «золотую середину», которая для каждой организации своя: например, аудиторские компании, где присутствует большая доля технической работы, может себе позволить набирать студентов без опыта работы на начинающие должности, однако существуют отрасли, требующие специфических знаний, и в случае невостребованности направления среди абитуриентов показатель эффективности, установленный на неприемлемо высоком уровне, может быть не выполнен. Определение релевантных для конкретной компании направлений устойчивого развития и установление адекватных показателей также требует времени и усилий.

Следовательно, для определения приоритетных целей устойчивого развития необходимо ориентироваться на дополнительные факторы, помимо интересов стейкхолдеров, зачастую конфликтующих между собой. Подобным критерием, согласно стандартам GRI, является влияние деятельности компании на темы устойчивого развития, которое в данном случае означает «эффект, который организация имеет на экономику, окружающую среду и/или общество, который, в свою очередь, может означать вклад в устойчивое развитие (как позитивный, так и негативный)». Формирование оценки по данному критерию осуществляется на основе таких данных, как: влияние на окружающую среду отрасли, в которой организация осуществляет свою деятельность, положение компании на рынке, финансовое состояние, наличие свободных ресурсов для осуществления мер, риски деятельности организации, ключевые компетенции работников.

Таким образом, на основании анализа существенности тем для заинтересованных сторон и влияния группы на тему, для нефтегазовой группы компаний можно выделить следующие приоритетные направления деятельности:

– обеспечение достойными рабочими местами путем создания безопасных условий труда, предоставления обширного социального пакета, вклада в повышение профессиональных компетенций работников, обеспечения стабильного дохода и формирования четкой системы карьерного продвижения. Основные заинтересованные стороны: ключевой управленческий персонал, работники, государственные органы. Цели устойчивого развития: № 8 «Достойная работа и экономический рост», № 3 «Хорошее здоровье и благополучие», № 4 «Качественное образование», № 1 «Ликвидация нищеты». Работа на месторождениях и нефтеперерабатывающих заводах характеризуется как тяжелые условия труда. В связи с этим вопрос обеспечения промышленной безопасности и здоровья производственного персонала организации является одним из важнейших для обеспечения непрерывности деятельности организации. Возникновение аварий и несчастных случаев в краткосрочной перспективе влечет за собой возникновение новых затрат в виде компенсаций работникам и возможных штрафов со стороны государства, а в долгосрочной перспективе снижает привлекательность компании как работодателя, что приводит к повышению текучести персонала. Также необходимо отметить, что в условиях развития технологий постепенно увеличивается потребность в высококвалифицированном персонале. Инвестиции в повышение квалификации персонала положительно повлияют на производительность труда и обеспечат организацию компетентными человеческими ресурсами;

– управление воздействием на окружающую среду путем проведения мер в области снижения выбросов, рекультивации нарушенных земель, инвестиций в развитие инфраструктуры устойчивой энергетики. Основные заинтересованные стороны: регионы присутствия, государственные органы,

общественные группы. Цели устойчивого развития: № 7 «Недорогостоящая и чистая энергия», № 13 «Борьба с изменением климата», № 9 «Индустриализация, инновации и инфраструктура», № 14 «Сохранение морских экосистем», № 15 «Сохранение экосистем суши», № 11 «Устойчивые города и населенные пункты». Основываясь на особенностях нефтегазового сектора и данных отчетов об устойчивом развитии лидеров отрасли, можно сделать вывод, что наиболее существенным вопросом является снижение негативного воздействия нефтегазовых компаний на окружающую среду. Отказ от принятия мер в данном направлении, несмотря на распространение экологических инициатив, снизит инвестиционную привлекательность компании, что привлечет к снижению доверия к организации со стороны кредиторов, покупателей и поставщиков. Также существует риск ужесточения требований экологического законодательства или возникновения инновационных технологий в области добычи и переработки нефти, в случае чего группа, не предприняв заранее действий в отношении данного вопроса, может потерять долю на рынке или понести существенные убытки, связанные с невыполнением требований законодательства;

– модернизация инфраструктуры путем инвестиций в новые технологии, повышающие эффективность использования ресурсов. Влияние данного направления проявляется через экономические последствия (сокращение потерь, увеличение производительности, формирование новых рабочих мест), а также экологические (снижение интенсивности выбросов, увеличение глубины переработки) и технологические (внедрение промышленного интернета вещей, Big Data, искусственного интеллекта). Основные заинтересованные стороны: владелец, ключевой управленческий персонал, налоговые и иные государственные органы, регионы присутствия, общественные группы. Цели устойчивого развития: № 9 «Индустриализация, инновации и инфраструктура», № 7 «Недорогостоящая и чистая энергия», № 11 «Устойчивые города и населенные пункты», № 13 «Борьба с изменением климата»;

– социальная поддержка регионов присутствия путем финансирования благотворительных программ, осуществления программ в культурной, здравоохранительной сферах и реализации проектов по развитию инфраструктуры. В связи с тем, что многие месторождения группы расположены в труднодоступных регионах, построение железнодорожных путей и других объектов инфраструктуры существенно улучшает жизнь населения. Основные заинтересованные стороны: регионы присутствия, государство, общественные организации. Цели устойчивого развития: № 9 «Индустриализация, инновации и инфраструктура», № 11 «Устойчивые города и населенные пункты», № 17 «Партнерство в интересах устойчивого развития», № 3 «Хорошее здоровье и благополучие». Регионы, в которых нефтегазовые компании осуществляют свою деятельность, обычно не характеризуются высоким уровнем жизни и инфраструктуры, в связи с чем сотрудничество с региональными и муниципальными властями по вопросам развития регионов могут принести выгоду организации в виде льгот, субсидий и иных форм государственной поддержки. Также развитие инфраструктуры регионов оказывает положительное влияние на саму организацию, так как упрощает транспортировку нефти и нефтепродуктов с месторождений или заводов;

– финансирование образовательных программ по специальностям в нефтегазовой отрасли, сотрудничество с образовательными учреждениями. Основные заинтересованные стороны: работники, государство, регионы присутствия. Цели устойчивого развития: № 4 «Качественное образование».

Основными задачами внутреннего контроля на этапе определения приоритетных целей устойчивого развития являются:

- обеспечение эффективности взаимодействия со стейкхолдерами;
- оценка текущего положения компании (контроль за отношением к компании стейкхолдеров, контроль за финансовым положением и так далее);
- обеспечение полноты и достоверности информации, используемой для анализа критериев существенности;

– контроль за обработкой информации и принятием решений на основе полученных данных.

Для эффективного выполнения поставленных задач необходимы соответствующие элементы внутреннего контроля. В данной диссертации будут рассмотрены компоненты СВК согласно концепции COSO:

1) Контрольная среда.

Организационная структура, устанавливающая функции и обязанности сотрудников организации.

В контексте определения приоритетных целей устойчивого развития необходимо закрепление за сотрудниками следующих обязанностей:

– Анализ текущего состояния рынка и положения организации на рынке, бенчмаркинг.

Позволяет выявить и оценить влияние экономических, социальных, технологических, политических и иных факторов, воздействующих на компанию с помощью различных методик, например, PESTEL-анализ, анализ пяти сил Портера и так далее. По итогам исследования организация может получить понимание состава внешних стейкхолдеров и степени их влияния. Решения по итогам анализа принимаются руководством (Совет директоров), однако за сбор информации отвечают отдел правовой работы и корпоративных финансов во взаимодействии с другими отделами.

– Анализ текущего законодательства.

Данный процесс помогает организации определить степень интереса государства к отрасли, а также выявить основные аспекты деятельности компании, которые находятся в поле внимания государственных органов. Получение информации о требованиях законодательства может осуществляться как путем анализа открытых источников информации (нормативно-правовые акты, сайты министерств), так и на основе рассмотрения санкционных мер (доначисления по итогам налоговых проверок, штрафы, предписания и так далее). Ответственность за анализ законодательства лежит на каждом отделе: отдел бухгалтерии отвечает за

соблюдение требований законодательства в области бухгалтерского и налогового учета, отдел геологии и разработки месторождений отслеживает изменения в законодательстве о недрах, юридический отдел занимается вопросами гражданско-правовых отношений и так далее.

– Анализ цепочек поставок и реализации.

Предполагает рассмотрение структуры поставщиков и покупателей, оценку зависимости от ключевых контрагентов, анализ условий договоров, эффективности поставщиков для оценки интереса и влияния данных категорий стейкхолдеров. Сбор информации и анализ осуществляются отделом материально-технического обеспечения и отделом реализации.

– Анализ организационной структуры и бизнес-процессов организации.

Важной категорией заинтересованных сторон компании являются ее сотрудники. На основе анализа иерархии в компании и функций, выполняемых разными работниками, можно выделить из числа сотрудников тех лиц, которые принимают непосредственное участие в принятии ключевых решений в организации и, соответственно, оказывают наибольшее влияние. Анализ осуществляется руководством на основании данных, подготовленных отделом управления персоналом.

Корпоративная культура.

Фундаментом для осуществления выбора приоритетных целей устойчивого развития служит внедрение в корпоративную культуру организации принципов эффективного взаимодействия со стейкхолдерами:

– сотрудники: принципы командой работы, обеспечения комфортных условий труда, ответственности и добросовестности, взаимного уважения и доверия.

– акционеры: принцип выполнения обязательств по развитию бизнеса, доверия, равного уважения ко всем акционерам вне зависимости от долей владения, принцип обеспечения достоверной и полной информацией о деятельности организации.

– контрагенты: принципы взаимовыгодного сотрудничества,

открытости, полного выполнения обязательств, заинтересованности в стабильных долгосрочных отношениях, обмена опытом.

Внутренние документы.

Необходимо отражение принципов и стандартов деятельности во внутренних нормативных документах организации, в частности, положений по работе с определенными категориями стейкхолдеров. Пример внутренних регламентов по взаимодействию с заинтересованными сторонами представлен в таблице 17.

Таблица 17 – Внутренние нормативные документы по взаимодействию со стейкхолдерами

Категория	Внутренний нормативный документ
Акционеры	Устав, Положение об общем собрании акционеров
Государственные органы	Антикоррупционная политика
Ключевой управленческий персонал	Положение о Совете директоров
Покупатели	Стандарты по контролю продукции, Стандарты обслуживания клиентов, Регламент по согласованию договоров, Порядок сбора и обработки информации об удовлетворенности потребителей
Финансовые институты	Регламент по согласованию договоров, Регламент материально-технического обеспечения, Положение по работе с претензиями
Поставщики	
Работники (кроме КУП)	Политика управления персоналом, производственные стандарты, должностные инструкции
Конкуренты	Антикоррупционная политика
Регионы присутствия	Положение об участии в социальных проектах
Общественные организации	Положение об участии в общественных организациях

Источник: составлено автором.

2) Оценка рисков.

Несмотря на то, что у многих компаний не налажен формальный процесс определения и оценки важности стейкхолдеров, информация о влиянии заинтересованных лиц на деятельность организации в том или ином виде уже используется в процессе выявления и оценки рисков. Дополнительные исследования могут уточнить оценку стейкхолдеров, однако в рамках обычной деятельности организации также осуществляют сбор и анализ информации о заинтересованных сторонах (например, проведение маркетинговых исследований рынка, переговоры с контрагентами), которую

для целей перехода на устойчивое развитие возможно формализовать и привести к виду, удобному для принятия решений в сфере корпоративной социальной ответственности. В рамках определения приоритетных целей устойчивого развития возрастает влияние таких рисков, как: риск упущения заинтересованных сторон и их потребностей, риск недостоверности или неполноты информации, используемой для выбора, риск выбора некорректных целей в области устойчивого развития.

3) Процедуры внутреннего контроля.

Для митигирования рисков организация проводит контрольные действия. В части обозначенных выше рисков возможны следующие контрольные процедуры:

- Разграничение полномочий по сбору информации и по принятию решений.

Сотрудники более низкого уровня в организационной структуре обычно располагают более детальной информацией, в то же время руководство обладает большей компетентностью в решении вопросов и более полной картиной деятельности компании. Также работники могут быть не заинтересованы в принятии конкретной цели устойчивого развития, если это предполагает дополнительные ограничения, связанные с работой их отдела, – в связи с этим именно руководители высшего звена, заинтересованные в развитии бизнеса в целом, должны быть уполномочены принимать стратегические решения.

- Проведение опросов заинтересованных сторон.

Одним из способов отслеживания потребностей и уровня удовлетворения стейкхолдеров являются опросы. Примером данной контрольной процедуры является проведение исследования социально-психологического климата на предприятиях для выявления пожеланий сотрудников, опрос удовлетворенности покупателей.

- Документальное оформление процесса взаимодействия со стейкхолдерами и их инспектирование.

Примерами документации являются протоколы встреч, письменная коммуникация, бюллетени для голосования. Необходимость в документальном оформлении обусловлена минимизацией риска необоснованной оценки потребностей стейкхолдеров.

– Анализ судебных разбирательств и происшествий на производстве.

Индикатором неэффективности действующих процессов по взаимодействию со стейкхолдерами являются претензии и судебные разбирательства с контрагентами. На основании анализа причин судебных разбирательств, в особенности, в которых компания выступает ответчиком, можно определить аспекты взаимодействия со стейкхолдерами, требующие усовершенствования со стороны организации, а также пересмотреть степень влияния контрагента на деятельность компании. Также аварии и другие несчастные случаи на производстве могут свидетельствовать о недостаточном урегулировании вопросов промышленной безопасности и охраны труда, что влияет на оценку важности цели устойчивого развития № 3 «Достойная работа и экономический рост».

– Анализ финансовых и производственных показателей и выполнения бюджетов.

Результаты анализа динамики основных финансовых показателей могут служить косвенным индикатором неэффективности во взаимодействии со стейкхолдерами, к примеру, снижение производительности труда может свидетельствовать о неудовлетворенности сотрудников условиями работы. Значительное повышение стоимости закупленного сырья может говорить о неспособности организации диктовать свои условия перед поставщиками, что может свидетельствовать о необходимости повышения оцененного уровня влияния данного стейкхолдера, а следовательно и повышения значимости его потребностей при оценке существенности тем устойчивого развития. Исследуя причины снижения показателей, компания может выявить дополнительные факторы, не выявленные стандартными мерами по взаимодействию со стейкхолдерами.

– Контроли информационных систем.

Учитывая то, что в настоящее время основной объем данных генерируется и хранится в электронном виде, неотъемлемым условием полноты и достоверности информации, используемой для выбора целей устойчивого развития, является наличие контролей информационных систем: от автоматической проверки математической точности до ограничения возможности редактирования определенных данных.

– Информация и коммуникация.

Для целей определения приоритетных целей устойчивого развития необходимо наличие каналов коммуникации с заинтересованными сторонами для своевременного выявления и оценки их потребностей. Основные виды взаимодействия с различными категориями стейкхолдеров представлены в таблице 18.

Таблица 18 – Формы взаимодействия со стейкхолдерами

Категория	Форма взаимодействия
1	2
Владелец	Встречи, отчетность
Государственные органы	Письменная корреспонденция, проверки со стороны государственных органов, публичная отчетность, соглашения о социально-экономическом сотрудничестве, участие в рабочих группах, общественные слушания
Ключевой управленческий персонал	Встречи, отчетность (публичная и внутренняя)
Покупатели	Встречи и презентации, переговоры, письменная корреспонденция, анкетирование и прочие опросы, публичная отчетность, проверки соблюдения требований договоров, система работы с претензиями
Финансовые институты	Встречи и презентации письменная корреспонденция, публичная отчетность, отчетность, предоставляемая согласно требованиям договоров
Работники (кроме КУП)	Встречи, интервью, анкетирование и прочие опросы, публичная отчетность, профсоюзные мероприятия, корпоративные мероприятия, программы социальной поддержки, корпоративные коммуникации
Конкуренты	Встречи и презентации, публичная отчетность
Поставщики	Встречи и презентации, переговоры, письменная корреспонденция, анкетирование и прочие опросы, публичная отчетность, проверки соблюдения требований договоров, система работы с претензиями

Продолжение таблицы 18

1	2
Регионы присутствия	Встречи и презентации, социальные программы, публичная отчетность, членство в организациях, опросы и исследования, конференции, общественные слушания, СМИ
Общественные организации	СМИ, публичная отчетность, членство в организациях, конференции, социальные программы, привлечение экспертов

Источник: составлено автором.

Таким образом, необходимы меры для осуществления вышеуказанных форм взаимодействия, информационная система для хранения данных о сотрудничестве с заинтересованными сторонами, а также каналы коммуникации, позволяющие донести результаты взаимодействия до лиц, ответственных за определение приоритетных целей устойчивого развития.

Следующим этапом после определения приоритетных целей устойчивого развития является формирование ключевых факторов и проведение на основе этих показателей оценки соответствия компании концепции устойчивого развития. Ключевые показатели для оценки должны способствовать оценке прогресса организации в намеченных направлениях устойчивого развития. В отношении типовой нефтегазовой группы и выбранных для нее целей возможен выбор следующих показателей, представленных в таблице 19.

Таблица 19 – Ключевые показатели устойчивого развития группы

Направление	Ключевые показатели
1	2
Охрана окружающей среды	Коэффициент извлечения нефти Валовый объем выбросов в атмосферу Уровень загрязнений земли и разливов Объем сжигаемых углеводородов Инвестиции в охрану окружающей среды Штрафы за загрязнение окружающей среды Коэффициент интенсивности выбросов вредных веществ Глубина переработки нефти Доля утилизации попутного нефтяного газа Удельный выброс загрязняющих веществ Уровень утилизации отходов Количество мероприятий по воспроизводству биологических ресурсов

Продолжение таблицы 19

1	2
Промышленная безопасность, охрана труда	Затраты на охрану труда и обеспечение безопасности на месторождениях и заводах Соотношение количества производственных травм к отработанным человеко-часам Количество происшествий с летальным исходом Количество производственных заболеваний Охват работников периодическими медицинскими осмотрами Количество тренингов по безопасности труда
Развитие персонала	Затраты на повышение квалификации персонала Количество программ обучения и развития для сотрудников Средняя продолжительность обучения Количество учебных заведений-партнеров Количество молодых специалистов, пришедших в организацию после обучения по спонсируемым программам Доля обученного персонала в общем количестве работников
Развитие регионов присутствия	Затраты на развитие инфраструктуры регионов присутствия Количество заключенных соглашений с местными и региональными властями Количество контрактов на поставку от малого и среднего бизнеса Количество нарушений, затрагивающих права коренных и малочисленных народов Количество существенных споров с местными сообществами
Социальная поддержка	Затраты на социальные и благотворительные программы Количество благотворительных и социальных проектов Отношение стандартной заработной платы к минимальному размеру оплаты труда

Источник: составлено автором.

На основании выявленных ключевых показателей формируется оценка текущего состояния экономического субъекта. Данный процесс должен сопровождаться соответствующими изменениями во внутреннем контроле, задачами которого являются:

- обеспечение полноты и достоверности информации по ключевым показателям;
- обеспечение корректности расчета показателей.

Необходимыми элементами внутреннего контроля в отношении процесса оценки текущего состояния экономического субъекта являются:

1) Контрольная среда.

В организационной структуре и внутренних документах должны найти отражение новые обязанности по оценке показателей устойчивого развития:

- ввод данных для расчета показателей устойчивого развития;
- расчет показателей устойчивого развития (консолидация данных);
- анализ релевантности ключевых показателей устойчивого развития.

2) Оценка рисков.

С процессом оценки текущего положения организации с точки зрения устойчивого развития сопряжен риск искажения данных по ключевым показателям ввиду таких факторов, как сбои в информационной системе, некомпетентность работников, сложность расчетов.

3) Процедуры внутреннего контроля.

Для целей обеспечения достоверной оценки текущего состояния организации необходимо внедрение контрольных действий:

- контроли информационных систем, например, ограничение доступа и ведение журнала внесения изменений в данные о запасах организации;
- проверка расчетов более опытными сотрудниками;
- документальное оформление фактов хозяйственной жизни, формирующих показатели устойчивого развития, например, отражение в учете расходов на повышение квалификации сотрудников на основании актов об оказании услуг от образовательных учреждений;
- сверка данных, использованных в расчете, с другими первичными документами.

4) Информация и коммуникация.

Неотъемлемым условием для проведения оценки является наличие системы сбора, хранения и обработки данных, используемых для расчета показателей устойчивого развития. Таким образом, для оценки экологических факторов обязательно наличие технологий измерения уровня выбросов

загрязняющих веществ и иных показателей.

После проведения оценки текущего состояния необходимо сформировать ожидания в отношении будущего устойчивого развития компании. На основе ожиданий далее формируются задачи, которые инкорпорируются в бизнес-план организации. На данном этапе проводятся следующие процедуры:

- прогнозирование будущих результатов оценки по ключевым показателям устойчивого развития;
- согласование будущих результатов с отделами организации;
- определение финансовых потребностей на осуществление мероприятий по устойчивому развитию;
- корректировка планов по устойчивому развитию с учетом финансовых аспектов;
- согласование бизнес-плана с учетом программы реализации устойчивого развития.

Задачи системы внутреннего контроля на данном этапе заключаются в следующем:

- обеспечение точности прогнозов в области устойчивого развития;
- обеспечение эффективного взаимодействия между отделами в процессе планирования;
- обеспечение адекватности оценки финансовых потребностей и текущего финансового положения организации;
- обеспечение соответствия программы реализации устойчивого развития ожиданиям стейкхолдеров.

Таким образом, для обеспечения эффективности СВК необходимо наличие следующих элементов:

- 1) Контрольная среда.

Помимо закрепления вышеуказанных процедур в должностных инструкциях и иных внутренних регламентах, одним из необходимых условий является закрепление принципа коммуникации в корпоративной культуре.

Данное требование обусловлено тем, что для целей внедрения устойчивого развития требуется взаимодействие различных отделов организации: например, для целей увеличения коэффициента извлечения нефти необходимо вовлечение отдела геологии для выбора соответствующих методов повышения нефтеотдачи, отдела капитальных затрат для оценки потребности в необходимом оборудовании, отдела финансов для оценки финансового эффекта от осуществления мероприятий и так далее. Таким образом, на уровне корпоративной культуры должна быть распространена идея обмена знаниями и передачи опыта.

2) Оценка рисков.

Основным риском на данном этапе является риск неточного прогнозирования информации. Для целей оценки риска организация может использовать результаты ретроспективного анализа бизнес-планов: провести сравнение фактических значений с запланированными в планах, разработанных соответствующими отделами организации.

Следующим потенциально существенным риском является неадекватное определение финансовых последствий от внедрения мероприятий по устойчивому развитию. Степень риска в данном случае зависит от срока реализации программы по устойчивому развитию, наличия активного рынка для технологий, планируемых ко вводу, компетентности персонала, др.

Также следует учитывать риск несоответствия программы реализации устойчивого развития ожиданиям стейкхолдеров организации. Для оценки вероятности данного риска следует воспользоваться результатами опросов, проводимых на этапе определения приоритетных целей устойчивого развития. Влияние риска можно оценить через анализ законодательства (возможные штрафы), ограничительных условий договоров (возможное право на досрочное требование возврата долга в связи с нарушением ковенантов).

3) Процедуры внутреннего контроля

Помимо уже рассмотренных контрольных действий в отношении

взаимодействия со стейкхолдерами, можно предложить следующие процедуры:

- Согласование программы по устойчивому развитию на различных уровнях организационной структуры.

В связи с тем, что внедрение концепции устойчивого развития является стратегически важным решением, бизнес-план должен быть согласован с представителями высшего руководства и, если применимо, с владельцами компании. Внедрение процедуры согласования также снизит риск ошибок в программе и обеспечит соответствие плана ожиданиям внутренних стейкхолдеров предприятия.

- Надзор за выполнением требований законодательства и договорных обязательств.

Как и было указано ранее, запланированные мероприятия в области устойчивого развития могут не соответствовать ожиданиям заинтересованных сторон либо ввиду более высоких требований, либо вследствие конфликта интересов. Классическим примером в данном случае будет являться снижение на первых этапах показателей денежного потока и прибыльности ввиду увеличения расходов и капитальных вложений, что может негативно сказаться на платежеспособности организации. В отношении показателей платежеспособности могут содержаться ограничения в кредитных договорах, в связи с чем необходимо оценить потенциальный эффект программы по устойчивому развитию на финансовые показатели (чаще всего, свободный денежный поток, EBITDA) и, в случае необходимости, провести переговоры с финансовыми институтами для получения освобождений от выполнения обязательства, согласования капитальных вложений и так далее.

- Документальное оформление расчетов.

Для проверки точности прогнозов и оценки влияния на финансовое положение необходимо документальное оформление смет на осуществление мероприятий в области устойчивого развития.

- Контроли информационных систем.

Как и на предыдущих этапах, необходимо внедрение контролей, связанных с компьютерной обработкой информации и информационными системами, для обеспечения полноты и достоверности информации, передаваемой в рамках прогнозирования и утверждения бизнес-плана.

4) Информация и коммуникация.

Основными требованиями к данному компоненту внутреннего контроля являются:

- наличие канала коммуникации для согласования бизнес-плана;
- наличие информационной системы, с помощью которой осуществлялось бы прогнозирование в области устойчивого развития;
- наличие канала коммуникации для донесения сотрудникам, ответственным за составление бизнес-плана, ожиданий заинтересованных сторон в части мероприятий по устойчивому развитию;
- информирование сотрудников, ответственных за составление бизнес-плана, в отношении потенциальных рисков, выявленных в рамках оценки.

Ключевым этапом перехода к устойчивому развитию является осуществление планов и мониторинг выполнения целей. Реализация программы устойчивого развития чаще всего осуществляется не в качестве отдельного бизнес-процесса, а в виде внесения изменений в существующие бизнес-процессы организации. Успешность воплощения планов по устойчивому развитию во многом зависит от того, насколько эффективно работали в организации процессы до разработки мероприятий по устойчивому развитию. К примеру, для реализации задачи по снижению интенсивности выбросов парниковых газов необходимы инвестиции в соответствующие технологии, закупка соответствующих материалов и основных средств, строительство и ввод в эксплуатацию.

Очевидно, что в рамках основной деятельности у организации уже сформированы бизнес-процессы по капитальному строительству, закупке основных средств и так далее, в связи с чем формирование отдельного бизнес-процесса и выделение отдельных ресурсов под ввод технологий по снижению

интенсивности выбросов не имеет смысла. Тем не менее, нельзя сказать, что внедрение концепции устойчивого развития не влияет на систему внутреннего контроля организации: несмотря на то, что основные мероприятия по устойчивому развитию проводятся в рамках существующих бизнес-процессов, перед внутренним контролем возникают новые задачи, требующие разработки или выделения соответствующих элементов контроля:

- обеспечение достижения задач в области устойчивого развития, указанных в бизнес-плане;
- обеспечение достоверной и полной информации об устойчивом развитии;
- обеспечение информирования стейкхолдеров о статусе реализации проектов в области устойчивого развития и получения обратной связи;
- обеспечение своевременного выявления новых существенных тем устойчивого развития и новых возможностей для реализации устойчивого развития;
- обеспечение корректной оценки и своевременной корректировки планов по устойчивому развитию.

Основные изменения в компонентах системы внутреннего контроля описаны ниже:

1) Контрольная среда.

Ключевым направлением является формализация устойчивого развития: отражение принципов, целей и задач организации, а также основных направлений деятельности в области устойчивого развития во внутренних документах, например, в едином положении об устойчивом развитии или в отдельных положениях для каждого направления деятельности. Основным требованием к данному этапу является согласованность миссии, целей, задач и принципов устойчивого развития. Для типовой нефтегазовой группы пример основных элементов политики в области устойчивого развития представлен на рисунках 14 и 15.

<p>Миссия: Эксплуатация месторождений на основе эффективного и безопасного использования ресурсов с целью максимального удовлетворения требований акционеров и потребителей, потребностей общества и трудового коллектива</p>	
Охрана окружающей среды	<p>Цели</p> <ul style="list-style-type: none"> -Минимизация ущерба от деятельности -Рациональное использование недр и ресурсов
	<p>Принципы</p> <ul style="list-style-type: none"> -Выполнение требований законодательства по охране окружающей среды -Презумпция потенциального негативного воздействия производства -Прочие
	<p>Задачи</p> <ul style="list-style-type: none"> -Снижение объема выбросов загрязняющих веществ -Увеличение доли переработки нефти -Прочие
Промышленная безопасность, охрана труда	<p>Цели</p> <ul style="list-style-type: none"> -Создание безопасных условий труда -Сохранение жизни и здоровья работников
	<p>Принципы</p> <ul style="list-style-type: none"> -Приоритетность безопасности -Вовлеченность в решение проблем промышленной безопасности и охраны труда
	<p>Задачи</p> <ul style="list-style-type: none"> -Снижение сбоев в производстве и несчастных случаев -Обучение персонала в области промышленной безопасности -Прочие
Развитие персонала	<p>Цели</p> <ul style="list-style-type: none"> -Профессиональный и личностный рост персонала -Формирование достойных условий работы
	<p>Принципы</p> <ul style="list-style-type: none"> -Соблюдение прав человека и равенства возможностей -Приоритет поддержания уровня и качества жизни сотрудников -Прочие
	<p>Задачи</p> <ul style="list-style-type: none"> -Внедрение эффективной системы обучения персонала -Разработка системы оплаты труда, направленной на повышение мотивации -Прочие

Источник: составлено автором.

Рисунок 14 – Основные элементы политики в области устойчивого развития (охрана окружающей среды, промышленная безопасность и развитие персонала)

Развитие регионов присутствия	Цели -Содействие в формировании инфраструктуры -Создание благоприятного социального климата
	Принципы -Готовность к сотрудничеству -Партнерство, доверие, уважение к традициям -Прочие
	Задачи -Реализация целевых программ в области развития регионов -Взаимодействие с местными сообществами -Прочие

Источник: составлено автором.

Рисунок 15 – Основные элементы политики в области устойчивого развития (развитие регионов присутствия)

Следующим направлением развития данного элемента является внедрение принципов устойчивого развития в корпоративную культуру организации. Данное действие подразумевает собой не только информирование персонала о переходе к устойчивому развитию в виде постановки новых целей, но и отражение в моделях поведения и организационных ритуалах концепции устойчивого развития.

Иным способом закрепления в корпоративной культуре принципов является проявление корпоративной социальной ответственности в текущей деятельности, в том числе непосредственно не связанной с реализацией приоритетных задач, установленных в программе устойчивого развития: сокращение бумажного документооборота, установка отдельных урн для перерабатываемого мусора, сокращение использования пластиковой посуды и так далее. Соответствующие изменения должны быть внесены в кадровую политику организации: должны быть установлены подходы к обучению и развитию персонала в области устойчивого развития, сформированы инструменты поощрения сотрудников, проявляющих корпоративную социальную ответственность.

Одним из ключевых элементов кадровой политики является система вознаграждений. Изменениям в политике вознаграждений, связанным с

переходом к устойчивому развитию, стоит уделить особое внимание, так как применение некорректно установленных стандартов оценки может дать обратный эффект в виде снижения мотивации персонала. В данном случае целесообразно применить следующие критерии системы вознаграждений в соответствии с моделью строительных блоков Фицджеральда и Муна:

– Прозрачность системы вознаграждения для оцениваемых работников.

Сотрудники должны понимать, на основании каких критериев формируется оценка их работы. Таким образом, до персонала должно быть донесено, что выполнение целей в области устойчивого развития является одним из показателей результативности. Следовательно, цели устойчивого развития должны быть отражены в кадровой политике через коэффициенты в формуле расчета оценки сотрудников.

– Мотивация сотрудников к достижению поставленных целей.

Критерии оценки должны способствовать выполнению целей и задач в области устойчивого развития. Например, если единственным критерием оценки для руководителя отдела геологии является увеличение добычи нефти, маловероятно, что его действия обеспечат снижение негативного влияния на окружающую среду.

Иным аспектом является достаточность вознаграждения для мотивации сотрудника: если основным инструментом воздействия на работника является наложение штрафов, то в долгосрочной перспективе это может снизить его мотивацию к осуществлению мероприятий в области устойчивого развития. В данном случае важна взаимосвязь системы вознаграждения с корпоративной культурой, сформировавшейся в организации.

– Контролируемость сотрудниками аспектов деятельности, на основании которых они оцениваются.

Чтобы обеспечить эффективность системы вознаграждений в обеспечении выполнения целей в области устойчивого развития, достижение поставленных целей должно учитываться в оценке тех сотрудников, в чьей зоне ответственности находится их выполнение. Например, инженер,

вовлеченный в процесс извлечения нефти, не может оцениваться по выполнению программ социальной поддержки.

Иным аспектом является учет иерархии и полномочий сотрудника: таким образом, оператор по добыче нефти на конкретном месторождении не может повлиять на общее выполнение цели по увеличению эффективности извлечения нефти по всем месторождениям – необходимо обеспечить достаточную степень детализации целей, учитываемых в оценке сотрудников.

Немаловажным аспектом является закрепление соответствующих функций и обязанностей по реализации программы устойчивого развития в должностных инструкциях, отражение изменений в случае необходимости в организационной структуре. Основными дополнительными обязанностями в рамках перехода к устойчивому развитию являются:

- выявление и оценка рисков устойчивого развития;
- ведение учета и формирование отчетности в области устойчивого развития;
- осуществление контроля за выполнением программы в области устойчивого развития;
- взаимодействие со стейкхолдерами по вопросам реализации программы устойчивого развития.

2) *Оценка рисков.*

В соответствии со стандартом GRI 102 [184], организация обязана раскрывать в отчете об устойчивом развитии следующую информацию о рисках:

- описание наиболее существенных рисков и возможностей организации в области устойчивого развития;
- описание механизмов управления для управления рисками и возможностями в области устойчивого развития;
- цели организации в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе в отношении существенных рисков и возможностей в области устойчивого

развития;

– раскрытие высшего органа управления, ответственного за проверку эффективности управления рисками, а также описание его функций в процессе выявления и оценки рисков.

Необходимость раскрытия данной информации обуславливает важность внесения соответствующих корректировок в рассматриваемый компонент внутреннего контроля. Согласно стандарту ISO 31000:2018 «Менеджмент риска» [10], который предлагает общий подход к управлению рисками для достижения целей устойчивого развития, оценка рисков делится на следующие этапы: идентификация, анализ риска и непосредственно оценка с целью принятия решений. Рассмотрим ключевые риски в области устойчивого развития типичной нефтегазовой группы:

– Экологические риски.

Ключевыми факторами риска являются: техногенный (сбой в работе оборудования), человеческий (намеренное или случайное причинение ущерба окружающей среде) и законодательный (ужесточение законодательства в области охраны окружающей среды). Результатом реализации экологических рисков могут быть значительные расходы на компенсацию ущерба, гражданско-правовая ответственность и репутационный ущерб.

Способами оценки вероятности экологических рисков являются: анализ законодательства, проверка соответствия основных средств требованиям безопасности, оценка квалификации работников, участвующих в осуществлении добычи, переработке и транспортировке нефти и нефтепродуктов. Способами оценки влияния экологических рисков являются: анализ вероятных штрафов за нарушение законодательства, затрат на ликвидацию основных средств и восстановление окружающей среды.

– Риски в области промышленной безопасности и охраны труда.

Основными причинами существенности риска являются: техногенный фактор (сбои в работе оборудования или неправильная проектировка), человеческий (незнание или пренебрежение правилами безопасности),

природный (не зависящие от компании природные явления).

Результатом реализации данных рисков являются гражданско-правовая ответственность, расходы на возмещение ущерба, репутационные риски, снижение производительности.

Способами оценки вероятности наступления риска являются инвентаризация оборудования, оценка знания сотрудниками правил производственной безопасности, оценка подверженности регионов присутствия стихийным бедствиям. Способами оценки влияния риска являются: анализ законодательства, условий коллективных договоров с сотрудниками, оценка упущенной выгоды от простоя оборудования и так далее.

– Риски в области управления персоналом.

Основными факторами риска являются наличие конкуренции за высококвалифицированные кадры и растущие потребности в персонале, снижение мотивации сотрудников, недостаточная квалификация текущих работников для выполнения поставленных задач. Результатом реализации данных рисков является возможное невыполнение графиков реализации программ, снижение производственных и финансовых показателей организации, в том числе из-за затрат на поиск и рекрутинг высококвалифицированных кадров, дополнительное обучение персонала.

Оценка вероятности данного риска может быть проведена на основании опросов персонала, анализе текучести персонала, оценки квалификации сотрудников, исследований о привлекательности компании как работодателя.

Оценка влияния этого риска заключается в оценке упущенной выгоды от неэффективной работы персонала, а также расходов на обучение и подбор персонала.

– Риски недобросовестных действий в области устойчивого развития.

Данный риск может проявляться в следующих событиях:

а) коррупционные нарушения, связанные с реализацией мер по

устойчивому развитию (нецелевое расходование средств, подкупы);

б) хищение средств, выделенных на реализацию программы в области устойчивого развития;

в) преднамеренное искажение данных учета и отчетности в области устойчивого развития.

Результатом реализации данных рисков являются финансовые убытки и снижение эффективности программы по устойчивому развитию, репутационные риски. Оценка влияния данного фактора состоит в определении стоимости активов, подверженных риску хищения, выручки, генерируемой активами, подверженными риску хищения, анализ законодательства и так далее. Вероятность наступления риска недобросовестных действий оценивается через существующую историю выявленных нарушений, оценку этических ценностей организации, анализ жалоб контрагентов, анализ необъясненных убытков, информацию из опубликованных исследований, анализ «треугольника мошенничества» Д.Кресси.

3) *Процедуры внутреннего контроля.*

Результаты оценки рисков во многом зависят от действующих в организации контрольных действиях для предотвращения и минимизации последствий наступления рисков. В отношении части рисков могут существовать процедуры внутреннего контроля, разработанные в рамках текущей деятельности (к примеру, процедура согласования договоров, инвентаризация, ограничение доступа к активам и так далее).

Дополнительно к существующим контрольным действиям необходимо разработать процедуры в отношении новых процессов, таких как сбор, консолидация и анализ информации о реализации программы устойчивого развития, формирование отчетности в области устойчивого развития:

– анализ выполнения плана по устойчивому развитию;

– санкционирование операций в рамках реализации мероприятий по социальной поддержке или развитию регионов;

- разграничение полномочий по регистрации фактов хозяйственной жизни и составлению отчетности в области устойчивого развития;
- проверка соответствия отчетности в области устойчивого развития стандартам (например, стандартам GRI);
- контроли информационных систем (проверка полноты перехода информации из одной системы в другую, проверка математической точности, проверка формул в расчетах, др.)

4) *Информация и коммуникация.*

Необходимым условием эффективности внедрения концепции устойчивого развития является внедрение информационных систем, обеспечивающих сбор, хранение и обработку данных, релевантных для принятия решений в области устойчивого развития: организация должна, как минимум, иметь возможность рассчитать ключевые показатели устойчивого развития.

Следующим элементом является канал коммуникации для донесения до лиц, принимающих решения, информации об устойчивом развитии: данные могут быть представлены в формате письменного отчета, выгрузки из данных учета, презентации и так далее.

Также немаловажным фактором является наличие канала коммуникации, обеспечивающего информирование персонала о новых стандартах и принципах, изменениях во внутренних документах, обязанностях и требованиях, установленных в связи с переходом к устойчивому развитию.

Дополнительно к указанным требованиям необходим механизм информирования сотрудников о потенциальных рисках устойчивого развития, а также мер по митигированию указанных рисков.

Таким образом, переход к устойчивому развитию требует внесения многочисленных изменений в систему внутреннего контроля. Обобщенная схема по организации внутреннего контроля в условиях интеграции концепции устойчивого развития представлена на рисунке 16.

Контрольная среда	Отражение новых функций и обязанностей в орг структуре			
	Отражение принципов устойчивого развития в корп культуре			
	<p>Политики по взаимодействию со стейкхолдерами</p>			<p>Политика по устойчивому развитию, в т.ч. кадровая</p> <p>Соответствие миссии, целей, задач и принципов</p>
Оценка рисков	<p>Риск выбора некорректных целей</p> <p>Риск некорректного взаимодействия со стейкхолдерами</p>	<p>Риск некорректного определения ключевых показателей</p> <p>Риск искажения данных по ключевым показателям</p>	<p>Риск неточного прогнозирования УР</p> <p>Риск неадекватной оценки финансовых последствий</p> <p>Риск несоответствия ожиданиям стейкхолдеров</p>	<p>Риск невыполнения целей</p> <p>Риски недобросовестных действий в области устойчивого развития</p>
	<p>Опросы стейкхолдеров</p> <p>Документальное оформление взаимодействия</p>	<p>Контроли в отношении расчетов ключевых показателей (сверка данных, проверка расчета)</p>	<p>Согласование программы</p> <p>Надзор за выполнением законодательства</p>	<p>Анализ выполнения планов</p> <p>Проверка соответствия отчетности по стандартам</p>
Процедуры внутреннего контроля	ИТ-контроли			
Информация и коммуникация	<p>Данные о стейкхолдерах</p> <p>Каналы коммуникации со стейкхолдерами</p> <p>Каналы передачи результатов взаимодействия со стейкхолдерами</p>	<p>Данные для расчета ключевых показателей устойчивого развития</p>	<p>Каналы коммуникации для согласования программы</p> <p>Система для прогнозирования</p> <p>Каналы передачи результатов взаимодействия со стейкхолдерами</p>	<p>Данные для расчета ключевых показателей</p> <p>Каналы передачи информации о статусе программы</p> <p>Информирование персонала</p>
	Оценка внутреннего контроля и устранение выявленных недостатков			
Мониторинг	<p>Определение целей устойчивого развития</p>	<p>Определение ключевых показателей и оценка текущего состояния</p>	<p>Формирование программы реализации устойчивого развития</p>	<p>Имплементация и мониторинг</p>

Источник: составлено автором.

Рисунок 16 – Организация внутреннего контроля при интеграции устойчивого развития

Функции внутреннего аудита в рамках деятельности по обеспечению устойчивого развития заключаются в следующем:

1) Оценка эффективности взаимодействия со стейкхолдерами и формирование рекомендаций по улучшению коммуникации.

Одним из основных тезисов концепции устойчивого развития является учет интересов и ожиданий широкого круга стейкхолдеров организации. Требования заинтересованных сторон являются одним из важнейших факторов при формировании стратегии и планов компании, в связи с чем особое внимание уделяется процессу определения и взаимодействия со стейкхолдерами. Роль внутреннего аудита в данном случае заключается в определении того, насколько эффективно организация осуществляет:

- оценку степени влияния стейкхолдеров;
- выявление запросов стейкхолдеров;
- инкорпорирование требований заинтересованных сторон в планы;
- анализ уровня удовлетворенности стейкхолдеров.

Осуществление оценки эффективности взаимодействия со стейкхолдерами может осуществляться как посредством получения обратной связи от заинтересованных сторон (проведение опросов, анализ отраслевых рейтингов и так далее), так и путем анализа существующих политик и подходов к взаимодействию со стейкхолдерами. Возможные недостатки могут включать в себя как неэффективное построение системы взаимодействия, так и некорректное выполнение работниками, осуществляющими коммуникацию со стейкхолдерами, разработанных инструкций. На основании проведенного анализа внутренний аудитор выявляет недостатки во взаимодействии с заинтересованными сторонами и вырабатывает рекомендации по их устранению.

2) Оценка эффективности процесса выбора направлений устойчивого развития.

Основываясь на ожиданиях заинтересованных сторон и других факторах, организация определяет ключевые направления устойчивого

развития. В задачи внутреннего аудита на данном этапе входит:

- оценка полноты учета факторов при выборе направлений устойчивого развития: при принятии решения должны также учитываться и финансовые возможности экономического субъекта, отраслевая специфика, действия конкурентов и так далее;

- оценка соответствия направлений устойчивого развития потребностям стейкхолдеров;

- оценка надлежащего характера ключевых нефинансовых показателей эффективности и методики их расчета.

3) Оценка эффективности процесса целеполагания и прогнозирования в области устойчивого развития.

Следующим этапом является формирование стратегии и плана в области устойчивого развития и их координация с другими аспектами бизнеса. В отношении процесса планирования деятельности по устойчивому развитию служба внутреннего аудита может осуществлять следующие мероприятия:

- оценка вовлечения соответствующих подразделений в процесс формирования стратегии и плана по устойчивому развитию;

- оценка корректности допущений, использованных при прогнозировании будущих результатов;

- оценка соответствия планируемых показателей ожиданиям;

- оценка достаточности запланированных мероприятий в отношении выбранных ключевых направлений устойчивого развития;

- оценка полноты учета факторов окружающей среды при прогнозировании показателей.

4) Оценка скоординированности деятельности в области устойчивого развития подразделений организации.

В рамках обеспечения устойчивого развития необходимо взаимодействие различных подразделений организации, как с точки зрения регионального, так и функционального разделения. К примеру, важно, чтобы все предприятия, входящие в состав группы, поддерживали одинаковый

стандарт взаимодействия с поставщиками, либо чтобы работники производства придерживались единых правил безопасности труда.

Также взаимодействие в рамках деятельности по устойчивому развитию подразумевает и коммуникацию между основными и вспомогательными подразделениями: к примеру, между производственным и финансовым отделом. Данный вид взаимодействия необходим для своевременного контроля за выполнением плана, а также для надлежащего учета показателей в области устойчивого развития.

Следующим направлением оценки является анализ коммуникации подразделений с высшим руководством: для эффективной реализации программы устойчивого развития необходимо сотрудничество подразделений, обладающих более детальной информацией в определенной области, с высшими органами управления, имеющими общее представление о деятельности всей организации.

5) Оценка и выработка предложений по усовершенствованию процессов контроля за выполнением программы по устойчивому развитию.

Одним из важнейших факторов является осуществление периодического и непрерывного контроля за деятельностью. В отношении обеспечения устойчивого развития можно выделить следующие направления работы внутреннего аудита:

- выборочная проверка бизнес-процессов, связанных с выполнением пунктов программы устойчивого развития;
- анализ эффективности устранения недостатков, связанных с контролем деятельностью в области устойчивого развития.

Выполнение данных функций возможно через осуществление анализа соответствующих локальных нормативных актов, а также выполнения стандартных аудиторских процедур: самостоятельного пересчета данных, наблюдения за процессом осуществления контроля, опроса лиц, ответственных за выполнение контрольной процедуры, инспектирования отчетов о выявленных недостатках внутреннего контроля и так далее.

б) Оценка эффективности процесса подготовки отчетности в области устойчивого развития.

Одним из инструментов взаимодействия со стейкхолдерами по указанным вопросам является публикация отчетности в области устойчивого развития. Для предоставления гарантий в отношении достоверности данной отчетности внутренний аудитор может проводить такие процедуры, как: анализ процесса составления отчетности, наблюдение за составлением отчетности, тестирование показателей отчетности. Функции внутреннего аудита, предложенные в данной работе, заключаются, в основном, в проведении оценки существующих процессов и разработке рекомендации по итогам оценки. Данный подход соответствует модели работы внутреннего аудита как независимого органа, проводящего «объективную оценку полученных материалов с предоставлением мнения или заключения в отношении подразделения, операций, функций, процессов, систем или других объектов оценки» [9]. Однако, как было отмечено выше, существует иная трактовка роли внутреннего аудитора в деятельности организации, согласно которой данная служба выступает в роли консультанта по вопросам корпоративного управления, контроля и управления рисками. Оба подхода имеют свои достоинства и недостатки, и выбор той или иной модели работы зависит от информационных потребностей и организационной структуры организации: в контексте обеспечения устойчивого развития, согласно моему мнению, различие заключается в том, что в случае расширения функций внутреннего аудита до роли консультанта внутренний аудитор не ограничивается оценкой указанных процессов, а предоставляет консультации непосредственно в процессе их осуществления.

3.3 Совершенствование формирования оценки системы внутреннего контроля в группе компаний

Эффективное функционирование системы внутреннего контроля

невозможно без ее мониторинга, задачей которого является оценка эффективности и результативности, а также формирования и внедрения мер по усовершенствованию СВК. В условиях внедрения концепции устойчивого развития в деятельность организации особенно важно своевременное выявление недостатков внутреннего контроля и последующая доработка элементов СВК. Тем не менее, устойчивое развитие неразрывно связано с текущей деятельностью организации, соответственно, невозможно провести вывод об эффективности внедрения устойчивого развития без проведения оценки системы внутреннего контроля в целом по всем аспектам деятельности. Ввиду отсутствия четких критериев со стороны государственных органов и профессиональных организаций, экономические субъекты самостоятельно определяют методы и способы проведения оценки внутреннего контроля, что зачастую влияет на эффективность и результативность процесса мониторинга. В данной работе предложена методика по оценке дизайна внутреннего контроля на основе балльной системы в соответствии с выделенными критериями. Методика основана на концепции COSO и предполагает оценку дизайна и операционной эффективности в разрезе компонентов, выделенных указанной концепцией. Несмотря на то, что в концепции COSO указана следующая очередность элементов внутреннего контроля: Контрольная среда, Оценка рисков, Процедуры внутреннего контроля, Информация и коммуникация, Мониторинг, – проведение оценки целесообразно начинать в последовательности, представленной на рисунке 17.

Обоснование данной очередности заключается в следующем: контрольные процедуры разрабатываются в ответ на риски, выявленные на этапе «Оценка рисков», следовательно, если организацией не был выявлен какой-либо существенный риск, велика вероятность отсутствия процедур, направленных на его минимизацию. В свою очередь, отсутствие контрольных действий означает отсутствие необходимых каналов коммуникации, осведомляющих персонал о рисках и процедурах внутреннего контроля.



Источник: составлено автором.

Рисунок 17 – Последовательность оценки элементов внутреннего контроля

Элемент «Контрольная среда» размещен последним в очередности, так как недостатки и усовершенствования в предыдущих компонентах неизменно ведут к изменениям в контрольной среде в виде формализации новых принципов, функций и обязанностей. Также недостатки в дизайне и операционной эффективности предшествующих компонентов могут свидетельствовать о недостатках в корпоративной культуре.

Оценка компонента «Оценка рисков»

Несмотря на разнообразие и наличие специфических для каждой компании рисков, процесс оценки рисков всех экономических субъектов должен отвечать следующим требованиям: полнота и релевантность выявленных рисков, точность оценки рисков, своевременность выявления рисков, соответствие риск-аппетиту стейкхолдеров и стратегии компании, полнота рассмотрения рисков. Далее будет рассмотрен каждый из представленных критериев, а также приведены разъяснения для проставления баллов по каждому из требований в рамках оценки внутреннего контроля.

1) Полнота и релевантность выявленных рисков.

Данный критерий означает способность выявлять все присущие деятельности организации риски, а также соответствие обнаруженных рисков специфике бизнеса. Несоблюдение данных требований к процессу оценки рисков может привести к существенным затратам для бизнеса: либо в виде затрат на компенсацию причиненного ущерба вследствие реализации упущенного риска, либо вследствие дополнительных затрат на митигирование нерелевантного риска.

Основным источником информации для оценки компонента СВК по данному критерию является ретроспективный анализ: были ли у компании случаи реализации непредвиденных рисков? Индикаторами упущения рисков могут являться судебные разбирательства, списания активов, доначисления со стороны государственных органов и других контрагентов.

Причинами неполного выявления рисков или некорректной их классификации могут являться: некомпетентность персонала, ответственного за проведение оценки; неэффективность информационной системы, в которой содержатся данные для выявления рисков; преднамеренное сокрытие или игнорирование информации. По итогам анализа можно отнести систему оценки рисков к одному из вариантов, представленных в таблице 20.

Таблица 20 – Оценка компонента «Оценка рисков» по критерию «Полнота и релевантность выявленных рисков»

Результат оценки по критерию	Балл
Процесс оценки рисков периодически не выявляет существенные риски/процесс отсеивания нерелевантных рисков неэффективен	1
Случаи невыявления существенных рисков или отнесения нерелевантных рисков к существенным имеют единичный характер	2
Процесс оценки рисков выявляет все существенные риски, присущие деятельности организации/выявленные существенные риски релевантны для организации	3
Процесс оценки рисков выявляет все риски, присущие деятельности организации. Все выявленные риски релевантны для организации	4

Источник: составлено автором.

2) Точность.

Данный критерий означает способность организации корректно

определять вероятность рисков и степень их влияния. Важность данного критерия обусловлена тем, что в случае некорректности проведенной оценки могут быть не предприняты меры в отношении существенных для компании рисков.

Оценка по данному критерию может осуществляться на основании сопоставления матриц рисков предыдущих периодов со случаями реализации рисков, а также анализа раскрытой информации по рискам других компаний в отрасли.

Причинами некорректной оценки вероятности и влияния рисков могут являться: некомпетентность персонала, ответственного за проведение оценки; неэффективность информационной системы, в которой содержатся данные для оценки рисков; преднамеренное сокрытие или игнорирование информации, а также сложность расчетов, наличие существенной неопределенности или недостаточность точной информации.

Варианты оценивания по данному критерию представлены в таблице 21.

Таблица 21 – Оценка компонента «Оценка рисков» по критерию «Точность»

Результат оценки по критерию	Балл
В рамках процесса оценки рисков вероятность и влияние оцениваются некорректно	1
Случаи существенного отклонения от оценки носят единичный характер	2
Вероятность и влияние рисков несущественно отклоняются от оценки (<5% для количественной оценки)	3
Вероятность и влияние рисков точно определены в процессе оценки	4

Источник: составлено автором.

3) Своевременность.

По данному критерию оценивается способность организации выявлять риски за период, достаточный для оценки вероятности и влияния и для разработки ответных мер.

Источниками информации для оценивания по данному критерию являются ретроспективный анализ, а также анализ частоты проведения оценки рисков: с какой периодичностью обновляется информация о рисках,

существует ли канал коммуникации между лицами, отвечающими за оценку рисков, и другими работниками организации (отчеты или «горячая линия»).

Причинами несвоевременного выявления рисков могут являться: недостаточность ресурсов для проведения более частой оценки рисков, некомпетентность персонала (как лиц, ответственных за оценку рисков, так и других работников), отсутствие или непродуктивность обмена информацией между отделами, неэффективность информационных систем.

По итогам анализа процесса оценки рисков можно проставить следующие баллы согласно таблице 22.

Таблица 22 – Оценка компонента «Оценка рисков» по критерию «Своевременность»

Результат оценки по критерию	Балл
Процесс оценки рисков не обеспечивает своевременного выявления рисков	1
Случаи несвоевременного выявления рисков носят единичный характер	2
В процессе оценки существенные риски выявляются своевременно	3
В процессе оценки риски выявляются своевременно	4

Источник: составлено автором.

4) Соответствие риск-аппетиту и стратегии организации.

В зависимости от стиля управления руководства и специфических факторов (структура управления, отрасль) стейкхолдеры организации могут проявлять большую или меньшую приверженность к риску. Например, владельцы старт-апов могут проявлять большую склонность к риску и принимать решения, сопряженные с высокой вариативностью результатов, к примеру, для них может быть допустимой высокая доля заемного финансирования для обеспечения средств на разработку новой технологии. Для организации критически важно соответствовать ожиданиям ключевых заинтересованных сторон, в связи с чем процесс оценки рисков также должен учитывать и риск-аппетит стейкхолдеров. Еще одним направлением является соответствие процесса управления рискам установленной стратегии: риски в ключевых сферах деятельности организации должны находиться на приемлемом уровне и пристально отслеживаться.

Основной процедурой в данном случае является сравнение матрицы

рисков со стратегией и результатами анализа потребностей стейкхолдеров.

Причиной несоответствия требованиям стейкхолдеров и стратегии может являться конфликт интересов, некомпетентность персонала, отсутствие доступа у лиц, ответственных за оценку рисков, к информации о потребностях заинтересованных сторон.

По результатам оценки можно проставить баллы согласно таблице 23.

Таблица 23 – Оценка компонента «Оценка рисков» по критерию «Соответствие риск-аппетиту и стратегии организации»

Результат оценки по критерию	Балл
Управление рисками не соответствует ожиданиям стейкхолдеров и стратегии	1
Случаи несоответствия носят единичный характер	2
Управление существенными рисками соответствует потребностям стейкхолдеров и стратегии	3
Управление рисками соответствует потребностям стейкхолдеров и стратегии	4

Источник: составлено автором.

5) Полнота рассмотрения рисков.

Система внутреннего контроля может эффективно выявлять и оценивать риски, однако для того чтобы обеспечить достижение целей, необходимо принятие решений в отношении дальнейшей работы. Существует 4 варианта риск-стратегии: отказ от деятельности, вызывающей риск (отказ от риска); диверсификация или профилактика риска (снижение риска); страхование или аутсорсинг (передача риска); формирование резервов на случай реализации риска (принятие риска).

Таким образом, задачей процесса оценки рисков является не только определение существенных рисков, но и разработка стратегии по управлению рисками. Отсутствие принятых решений в отношении выявленных рисков ведет к таким же последствиям, что и их невыявление. Главным способом оценки по данному критерию является сопоставление данных о выявленных рисках с матрицей рисков, инспектирование отчетов о рассмотрении рисков. Причиной нарушений в данной области может являться некомпетентность лиц, ответственных за управление рисками, неэффективность канала информирования о выявленных рисках.

Баллы по данному критерию могут быть проставлены в соответствии с таблицей 24.

Таблица 24 – Оценка компонента «Оценка рисков» по критерию «Полнота рассмотрения рисков»

Результат оценки по критерию	Балл
Организация периодически игнорирует выявленные существенные риски	1
Случаи игнорирования существенных рисков носят единичный характер	2
В отношении всех существенных рисков разработана стратегия	3
В отношении всех рисков разработана стратегия	4

Источник: составлено автором.

Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля»

Следующим объектом оценки являются контрольные действия, проводимые с целью митигирования выявленных рисков. В отношении данного компонента можно разделить оценку дизайна на 2 категории: общая оценка и оценка отдельных процедур. Общая оценка предполагает рассмотрение компонента СВК с точки зрения полноты покрытия рисков и отсутствия дублирующихся процедур. Оценка отдельных процедур подразумевает рассмотрение контрольных действий с формированием общего вывода по компоненту внутреннего контроля по следующим атрибутам: релевантность, своевременность, уровень исполнителей, подверженность ошибке, правильность и понятность описания. Данные критерии представляют собой более детализированную оценку критерия «достаточности процедур внутреннего контроля для минимизации риска», указанного в ПЗ-11/2013. Сопоставление предложенных критериев с Приложением № 1 к ПЗ-11/2013 представлено на рисунке 18.

В данном разделе будут детально рассмотрены вышеуказанные критерии:

- 1) Полнота покрытия рисков и отсутствие дублирующихся процедур.

Исходя из предназначения контрольных процедур, неотъемлемым условием эффективности данного компонента является покрытие всех рисков, в отношении которых принята стратегия снижения риска.



Источник: составлено автором.

Рисунок 18 – Сопоставление критериев оценки с ПЗ-11/2013

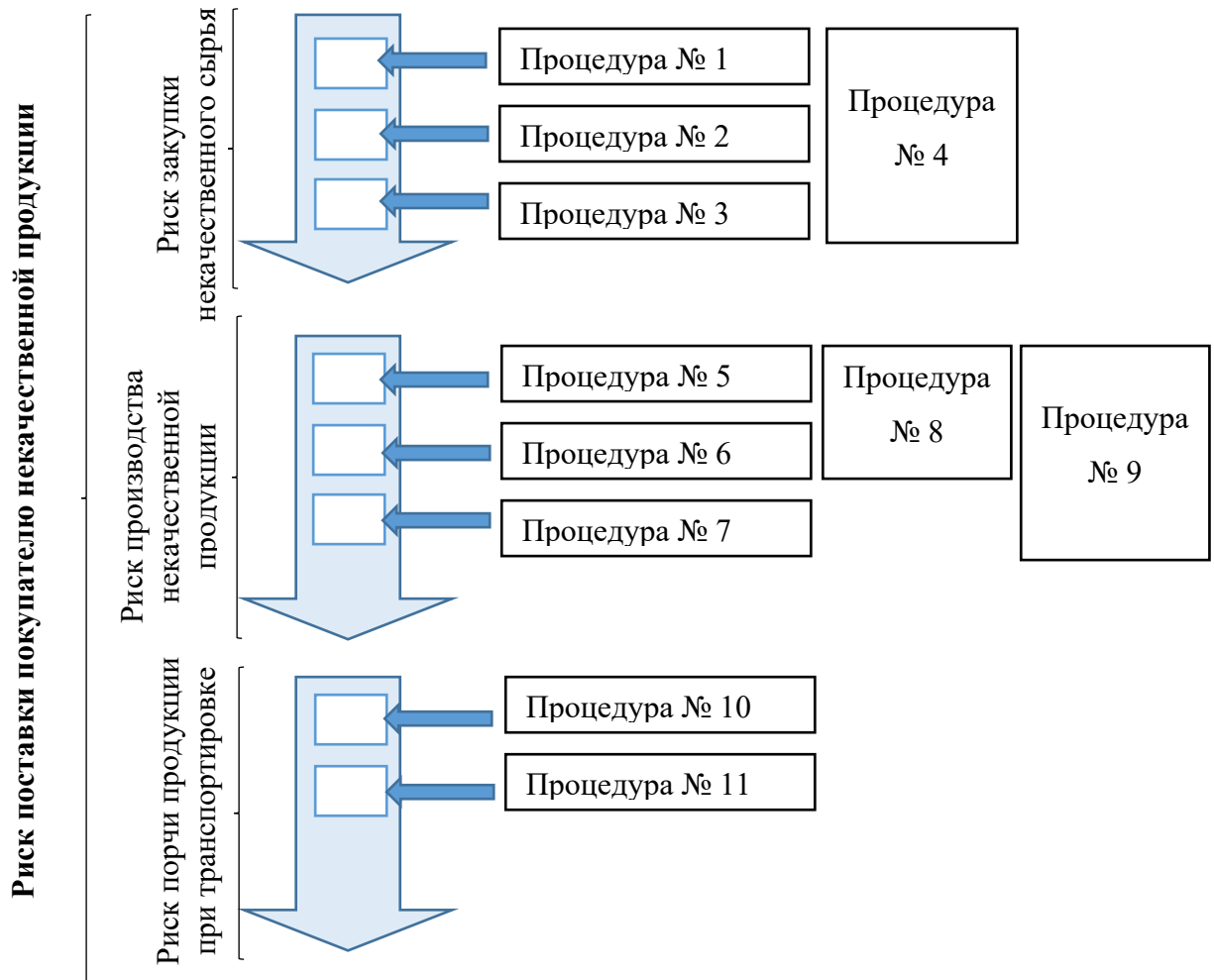
При этом необходимо учесть следующие факторы при оценке покрытия рисков:

- процедуры внутреннего контроля разработаны в отношении всех этапов бизнес-процессов, на которых может реализоваться риск, например, риск порчи поставляемой продукции может реализоваться как на этапе производства при несоблюдении стандартов, так и на этапе доставки продукта до покупателя по причине неаккуратной транспортировки;

- процедуры внутреннего контроля охватывают все уровни организационной структуры;

- процедуры внутреннего контроля не дублируются между собой, например, разные сотрудники не проводят одну и ту же контрольную процедуру.

Иллюстрация покрытия рисков контрольными действиями на примере риска поставки покупателю некачественной продукции представлена на рисунке 19.



Источник: составлено автором.

Рисунок 19 – Покрытие риска поставки некачественной продукции контрольными процедурами

Оценка соответствия данным критериям основывается на проведении анализа матрицы рисков и процедур внутреннего контроля. По итогам сопоставления рисков и контрольных действий проставляется оценка по критерию «Полнота покрытия рисков» согласно таблице 25.

Таблица 25 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Полнота покрытия рисков»

Результат оценки по критерию	Балл
Процедуры внутреннего контроля не покрывают большое количество существенных рисков	1
Случаи отсутствия процедур внутреннего контроля в отношении существенных рисков носят единичный характер	2
Процедуры внутреннего контроля покрывают все существенные выявленные риски	3
Процедуры внутреннего контроля покрывают все выявленные риски	4

Источник: составлено автором.

Дублирование контрольных процедур не препятствует достижению цели по минимизации рисков, однако влечет за собой необоснованное увеличение затрат на осуществление контроля и способно замедлить работу. В связи с этим при выявлении дублирующихся процедур контроля руководство должно проанализировать, насколько обоснованна такая структура процедур внутреннего контроля, основываясь на таких факторах, как сложность проведения процедуры внутреннего контроля, достаточность и квалифицированность ресурсов для выполнения контрольного действия, а также отношение стейкхолдеров к риску. По итогам подобного дополнительного анализа проставляются оценки в соответствии с таблицей 26.

Таблица 26 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Дублирование процедур»

Результат оценки по критерию	Балл
Выявлены многочисленные случаи дублирования ВК	1
Случаи дублирования процедур ВК, оказывающие существенный эффект на финансовые результаты, носят единичный характер	2
Случаи дублирования процедур ВК не оказывают существенного эффекта на финансовые результаты	3
Процедуры внутреннего контроля не дублируются или дублирование обоснованно	4

Источник: составлено автором.

Следующий блок критериев предназначен для анализа отдельных процедур внутреннего контроля, на основе результатов которого формируется общее представление об эффективности контрольных действий.

2) Релевантность.

Данный критерий имеет противоположное «полноте покрытия рисков» значение: оценивается способность процедуры контроля митигировать риск, на минимизацию которого он направлен. К примеру, если поставка продукции осуществляется на условиях DAP согласно Инкотермс-2010, то контроль по сравнению данных о погрузке товара на борт судна в системе с данными коносамента не митигирует риск неправильного отражения выручки в учете. Важность данного фактора заключается в том, что проведение нерелевантной контрольной процедуры приводит к дополнительным затратам на

осуществление внутреннего контроля.

Источником информации для оценки по данному критерию является матрица рисков и контролей. На основании анализа релевантности риска проводится оценка в соответствии с таблицей 27.

Таблица 27 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Релевантность»

Результат оценки по критерию	Балл
Выявлены многочисленные случаи осуществления нерелевантных процедур внутреннего контроля	1
Выявлены единичные случаи осуществления нерелевантных процедур внутреннего контроля	2,5
Все процедуры внутреннего контроля релевантны	4

Источник: составлено автором.

3) Своевременность.

На эффективность процедуры внутреннего контроля влияет период и частота ее проведения: время осуществления контрольного действия должно обеспечивать достижение цели по минимизации соответствующего риска.

Вывод о своевременности осуществления контрольного действия строится на сравнении времени проведения процедуры с временем наступления негативного события как путем моделирования условной ситуации, так и с помощью рассмотрения исторических данных. Следует также учитывать характер процедуры внутреннего контроля: предотвращающий или выявляющий. Предотвращающие контроли обычно должны выполняться до или в момент совершения операции, сопряженной с митигируемым риском, выявляющие контроли могут выполняться с определенной периодичностью в зависимости от вероятности и степени влияния риска. Таким образом, оценка своевременности процедуры контроля во многом зависит от скорости реагирования на возникшие риски, таким образом, важна коммуникация между двумя элементами внутреннего контроля: «Оценка рисков» и «Процедуры внутреннего контроля».

Важнейшим аспектом при оценке своевременности является скорость принятия корректирующих мер при выявлении нарушения. Факторами,

влияющими на данную величину, являются: коммуникация между исполнителем контроля и лицом, ответственным за устранение нарушения, сложность устранения нарушения, наличие системы регистрации факта нарушения и подотчетности по корректировке выявленных недостатков. Решение о том, какой период времени попадает под критерии своевременности устранения недостатков, зависит от суждения руководства, которое может быть основано на пороговом значении убытка или упущенной выгоды от существования недостатка, количестве дней с даты выявления нарушения до даты устранения и так далее.

На основании проведенного анализа формируются баллы в соответствии с таблицей 28.

Таблица 28 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Своевременность»

Результат оценки по критерию	Балл
Выявлены многочисленные случаи несвоевременного выявления и устранения существенных недостатков	1
Случаи несвоевременного выявления и устранения существенных недостатков носят единичный характер	2
Процедуры внутреннего контроля своевременно выявляют и устраняют существенные недостатки	3
Процедуры внутреннего контроля своевременно выявляют и устраняют все недостатки	4

Источник: составлено автором.

4) Уровень исполнителей.

Эффективность контрольной процедуры, в том числе своевременность устранения недостатков, зависит от положения субъектов контроля в организационной структуре. Исполнитель контроля должен иметь достаточно полномочий для эффективного выявления и устранения недостатков. В то же время, должно быть обеспечено достаточное количество времени и знаний для осуществления контрольной процедуры: руководители высшего звена, скорее всего, могут проводить контрольные действия на уровне организации в целом, но не смогут отвечать за осуществление более детальных процедур, например, сверки данных учета к первичным документам.

Для обеспечения мотивации к результативному выполнению процедуры внутреннего контроля необходимо, чтобы исполнителем контроля было лицо, ответственное за эффективность проверяемого процесса. К примеру, расчет суммы оценочного обязательства ОЛРОС, выполненный рядовым бухгалтером, уместно проверять руководителю, главному бухгалтеру, ответственному в целом за достоверность бухгалтерского учета. Важным фактором также является наличие канала коммуникации по вопросам выявленных недостатков между исполнителем контроля и руководства более высокого уровня.

На основании анализа организационной структуры предприятия формируется оценка в соответствии с описанием, представленным в таблице 29.

Таблица 29 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Уровень исполнителей»

Результат оценки по критерию	Балл
Выявлены многочисленные случаи ненадлежащего выбора исполнителей	1
Случаи ненадлежащего выбора исполнителей носят единичный характер	2
Уровень исполнителей всех процедур в отношении существенных рисков носит надлежащий характер	3
Уровень исполнителей всех процедур носит надлежащий характер	4

Источник: составлено автором.

5) Подверженность ошибке.

Данный критерий представляет собой аналогию понятию «неотъемлемый риск», используемому во внешнем аудите в качестве одного из компонентов рисков искажения финансовой отчетности. В контексте оценки внутреннего контроля величина неотъемлемого риска неэффективности контрольной процедуры зависит от следующих факторов:

– Сложность или трудоемкость проведения процедуры контроля.

Процедура внутреннего контроля может быть связана со сложными расчетами либо с высоким уровнем неопределенности информации и, следовательно, суждения. Аналогично риску искажения финансовой отчетности, сложность и трудоемкость контрольной процедуры влечет к

повышению риска ошибки при ее осуществлении.

– Уровень компетентности исполнителей контроля.

Квалификация лица, ответственного за выполнение контрольного действия, должна соответствовать сложности процедуры. В то же время, стоит учитывать такие факторы, как добросовестность и мотивация сотрудника. Основными источниками для оценки уровня компетентности исполнителей контроля являются результаты оценки сотрудников, анализ требований, предъявляемых к кандидатам на должность, анализ отчетов по результатам проведения контроля. Для целей оценки уровня мотивации проводятся опросы персонала, а также анализируются системы оплаты труда: чем больше зависит вознаграждение работника от эффективности проверяемого процесса, тем больше уровень мотивации.

– Уровень автоматизации процедуры контроля.

Чем выше уровень автоматизации, тем надежнее результаты процедуры внутреннего контроля. Данный фактор связан с наличием человеческого фактора при выполнении ручных контролей. В то же время, необходимо убедиться, что контрольное действие было надлежащим образом разработано и что с момента его разработки не вносилось изменений в алгоритм.

– Количество исполнителей контроля и их загрузка.

Большое количество субъектов контроля увеличивает риск возникновения ошибки, так как результаты контроля зависят от опыта, квалификации и мотивации каждого из исполнителей. В то же время, в процессе оценки необходимо сопоставить время, затраченное сотрудником на осуществление контрольного действия, с общей нагрузкой: у исполнителя должно быть достаточно времени на то, чтобы качественно проводить проверку.

– Опыт применения процедуры контроля.

Степень риска ошибки в выполнении контрольного действия имеет обратную зависимость от данного фактора: чем больше опыт от применения процедуры, тем больше вероятность, что возможные недостатки в ней были

выявлены и устранены. Также длительность осуществления процедуры обеспечивает передачу опыта и обмен знаниями в отношении проведения контроля.

– Существенность риска, на митигирование которого направлено контрольное действие.

Как правило, более тщательный контроль проводится в отношении существенных рисков, в связи с чем вероятность ошибки в процедуре, разработанной в отношении не ключевого бизнес-процесса, может быть выше ввиду недостаточно серьезного отношения сотрудника.

Шаблон для оценки по данному критерию представлен в таблице 30.

Таблица 30 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Подверженность ошибке при выполнении»

Результат оценки по критерию	Балл
Сложность и трудоемкость	
Низкий уровень	1
Средний уровень	2
Высокий уровень	3
Уровень компетентности исполнителей	
Низкий уровень	1
Средний уровень	2
Высокий уровень	3
Уровень автоматизации процедуры контроля	
Ручной контроль	1
Полуавтоматизированный	2
Автоматизированный	3
Количество исполнителей контроля и их загрузка	
Большое количество	1,5
Малое количество	3
Опыт применения процедуры контроля	
Отсутствует опыт применения процедуры контроля	1
Маленький опыт применения процедуры контроля	2
Существует устоявшаяся практика применения процедуры контроля	3
Существенность митигируемого риска	
Риск не относится к существенным	1,5
Риск существенный	3
Высокая подверженность ошибкам: средний балл по (1)-(6) <1,7	1
Средняя подверженность ошибкам: средний балл по (1)-(6) в диапазоне: 1,7-2,7	2,5
Низкая подверженность ошибкам: средний балл по (1)-(6) >2,7	4

Источник: составлено автором.

б) Правильность и понятность описания.

Последний критерий эффективности компонента «Процедуры внутреннего контроля» ориентирован на положения и другие внутренние документы, в которых закреплён дизайн процедуры внутреннего контроля. Для того чтобы обеспечить выполнение контрольного действия в соответствии с её предназначением, необходимо, чтобы описание процедуры соответствовало двум критериям: правильность (соответствие идее контроля и методикам) и понятность (детализированность этапов проведения контрольной процедуры, инструкции к интерпретации результатов контрольного действия).

По итогам рассмотрения описания процедуры внутреннего контроля выставляются баллы в соответствии с таблицей 31.

Таблица 31 – Оценка компонента «Процедуры внутреннего контроля» по критерию «Правильность и понятность описания»

Результат оценки по критерию	Балл
Выявлены многочисленные случаи неточностей в описании процедур	1
Случаи наличия существенных неточностей в описании процедур носят единичный характер	2
Существуют несущественные неточности в описании процедур	3
Описание процедур правильное и понятное	4

Источник: составлено автором.

Оценка компонента «Информация и коммуникация»

Для эффективной оценки рисков и функционирования процедур внутреннего контроля необходима надлежащая информация, а также каналы коммуникации, которые бы обеспечивали обмен данными и передачу опыта. Для компонента «Информация и коммуникация» выделены следующие критерии: надёжность, систематизированность и надлежащий уровень детализации, релевантность и своевременность.

1) Надёжность.

Информационные системы и каналы коммуникации должны обеспечивать надёжную работу с данными, а также полноту информации,

необходимой для принятия решений. Под термином «надежность» в данном случае обозначается отсутствие искажений, утери либо утечки первоначальной информации в процессе ее сбора, обработки, хранения и передачи. Для принятия решений особенно важно, чтобы информация соответствовала фактам хозяйственной жизни, которые она отражает, по следующим атрибутам: количественные характеристики (суммы, количество), суть и любые другие качественные характеристики, требуемые для принятия решений. Таким образом, важным условием надежности данного компонента внутреннего контроля является наличие системы ограничения доступа к информации и регистрации данных о случаях изменения данных, чтобы предотвратить внесение или изменение неточной информации вследствие некомпетентности сотрудников либо недобросовестных действий. Индикаторами для оценки надежности информации и коммуникации являются сообщения о сбоях в работе информационных систем, каналов коммуникации, результаты имитации атак, наличие системы резервного копирования данных, характеристики в сравнении с другими информационными системами, скорость обработки и передачи данных и так далее.

На основании вышеуказанных индикаторов формируется оценка надежности элемента внутреннего контроля, критерии которой представлены в таблице 32.

Таблица 32 – Оценка компонента «Информация и коммуникация» по критерию «Надежность»

Результат оценки по критерию	Балл
Существуют многократные случаи сбоев в сборе, обработке, хранении и передаче данных	1
Существуют единичные случаи сбоев в сборе, обработке, хранении и передаче данных	2,5
Обеспечены надежный сбор, обработка, хранение и передача данных	4

Источник: составлено автором.

2) Систематизированность.

Для обеспечения эффективности внутреннего контроля необходимо,

чтобы поступающая информация была систематизирована для нужд оценки рисков и проведения контрольных действий и, в случае необходимости, обеспечивала возможность достаточной детализации и группировки. Например, для анализа выполнения бизнес-плана руководству может понадобиться информация в разрезе регионов, продуктов, подразделений, контрагентов и так далее – чем меньше затрат требуется на выделение подобной информации из общего объема данных, тем более эффективна система внутреннего контроля.

Для осуществления оценки по данному критерию следует провести анализ времени, необходимого для получения необходимой детализации данных, уровня детализации данных о хозяйственных операциях и текущих данных на момент запроса информации, возможности группировки данных.

По итогам оценки проставляют баллы в соответствии с таблицей 33.

Таблица 33 – Оценка компонента «Информация и коммуникация» по критерию «Систематизированность»

Результат оценки по критерию	Балл
Информационная система не обеспечивает надлежащий уровень систематизации, детализации и группировки	1
Для получения части данных необходима дополнительная обработка	2,5
Информационная система обеспечивает надлежащий уровень систематизации, детализации и группировки	4

Источник: составлено автором.

3) Релевантность.

Источники информации и каналы коммуникации должны обеспечивать сбор, обработку, хранение и передачу данных, релевантных для принятия решений, а также их выделение из состава нерелевантной информации. Также расширяются возможности получения нужной информации из данных огромных объемов и значительного многообразия – так называемых Big Data. Для целей извлечения релевантной информации из подобного массива данных необходимы специальные программные инструменты, структурирующие информацию. Таким образом, способность организации обрабатывать и выделять нужные данные становится важным фактором, определяющим

конкурентные преимущества.

В рамках оценки по данному критерию следует рассмотреть такие факторы, как: время, необходимое на поиск и выделение релевантной информации, количество данных, сформированных расчетным путем (например, если доля брака продукции определяется на основе суждений, а не фактических данных), уровень автоматизации данных.

Результаты оценки релевантности информации можно классифицировать следующим способом, представленным в таблице 34.

Таблица 34 – Оценка компонента «Информация и коммуникация» по критерию «Релевантность»

Результат оценки по критерию	Балл
Информационная система и каналы коммуникации не обеспечивают сбор, обработку, хранение и передачу релевантной информации	1
Для получения части релевантной информации необходимы дополнительные расчеты или суждения	2,5
Обеспечивается сбор, обработка, хранение и передача релевантной информации	4

Источник: составлено автором.

4) Своевременность.

Для осуществления своевременного выявления и оценки рисков, а также предотвращения и выявления случаев нарушения, необходимо обеспечить своевременное поступление информации, релевантной для принятия решений.

В условиях цифровизации возрастает роль непрерывного контроля – для его осуществления необходимы информационные системы и каналы коммуникации, обеспечивающие возможность получения необходимых данных в режиме реального времени. В связи с этим возрастает потребность в быстрой идентификации и передаче информации для целей оценки рисков и осуществления процедур внутреннего контроля.

Индикаторами для оценки по данному критерию являются: скорость обработки и извлечения информации, скорость передачи информации лицам, ответственным за осуществление контроля, с момента ее выявления, способность фиксации информации в режиме реального времени, случаи

задержки информации.

В таблице 35 представлены возможные результаты оценки рассматриваемого элемента внутреннего контроля по данному критерию.

Таблица 35 – Оценка компонента «Информация и коммуникация» по критерию «Своевременность»

Результат оценки по критерию	Балл
Информационная система и каналы коммуникации не обеспечивают своевременный сбор, обработку и передачу информации	1
Случаи несвоевременного сбора, обработки и передачи информации носят единичный характер	2,5
Обеспечивается своевременный сбор, обработка и передача информации	4

Источник: составлено автором.

Оценка компонента «Мониторинг»

Немаловажным фактором эффективности внутреннего контроля является то, каким образом организация реагирует на выявленные недостатки внутреннего контроля. Оценка мониторинга внутреннего контроля осуществляется в разрезе следующих критериев: информирование о результатах оценки внутреннего контроля исполнителей, донесение результатов оценки внутреннего контроля до лиц, уполномоченных на устранение недостатка и ответственных за постановку и поддержание эффективной системы внутреннего контроля, реагирование на выявленные недостатки внутреннего контроля.

1) Информирование о результатах оценки внутреннего контроля исполнителей.

Важным этапом является информирование лиц, ответственных за выявленный недостаток, а также учет нарушений при оценке данных сотрудников. Значимость данного процесса заключается в информирующей и воспитательной функции: с одной стороны, исполнитель, будучи уведомленным о выявленном нарушении, сможет проанализировать и выявить причину нарушения, с другой стороны, выявление нарушения может положительно повлиять на отношение исполнителя к выполнению

поставленной задачи (формирование ответственности), а также указать на необходимость повышения квалификации с целью более эффективного осуществления контроля.

Необходимость в информировании о результатах оценки контроля возникает также при отсутствии выявленных недостатков, а также принятии соответствующих мер поощрения, так как данный факт способствует формированию ответственности за результат и мотивации сотрудника.

Важным аспектом является своевременность сообщения результатов исполнителям контроля: для периодических контролей или оценки рисков информирование должно происходить до срока проведения очередной контрольной процедуры или оценки, для постоянных контролей информирование должно происходить в минимальный промежуток со времени выявления недостатка. Организация может установить пороговое значение для определения своевременности информирования о результатах контроля.

По данному критерию возможны следующие варианты проставления баллов, представленные в таблице 36.

Таблица 36 – Оценка компонента «Оценка внутреннего контроля» по критерию «Информирование о результатах оценки внутреннего контроля исполнителей»

Результат оценки по критерию	Балл
Результаты оценки не доносятся до исполнителей	1
Результаты оценки не всегда доносятся до исполнителей	2
Результаты оценки доносятся до исполнителей, но существуют случаи несвоевременного информирования	3
Результаты оценки своевременно доносятся до исполнителей	4

Источник: составлено автором.

2) Донесение результатов оценки внутреннего контроля до лиц, уполномоченных на устранение недостатка и ответственных за постановку и поддержание эффективной системы внутреннего контроля.

Необходимым условием эффективности системы внутреннего контроля является информирование руководства или лиц, ответственных за корпоративное управление, о результатах проведения мониторинга. При этом

важно установить порядок коммуникации об итогах оценки внутреннего контроля: формат коммуникации, отправитель и адресат коммуникации (доносятся ли результаты сначала непосредственному руководителю либо сразу органам высшего управления), система регистрации недостатков внутреннего контроля.

Донесение итогов оценки внутреннего контроля может проводиться в форме письменных отчетов, встреч, презентаций, в связи с этим обязательно документальное оформление результатов оценки внутреннего контроля. Важным аспектом является достаточность информации о выявленном недостатке для принятия руководством соответствующих мер по устранению нарушения. В таблице 37 приведен шаблон отчета о проведении оценки внутреннего контроля.

Таблица 37 – Шаблон отчета о проведении оценки внутреннего контроля

Отчет о проведении оценки внутреннего контроля	
Название процедуры	-
Цель процедуры	-
Риск, на который направлена оцениваемая процедура внутреннего контроля (включая оценку его существенности)	-
Дата проведения процедуры	-
Исполнитель процедуры	-
Описание проведенной процедуры	-
Результат проведения процедуры (выявлен недостаток или нет)	-
Описание недостатка	-
Оценка эффекта на деятельность организации	-
Возможные причины возникновения недостатка	-
Потенциальные варианты устранения недостатка	-

Источник: составлено автором.

Не менее важным фактором является своевременность информирования о результатах мониторинга: данные должны быть донесены до руководства до того, как недостаток внутреннего контроля приведет к еще большему ущербу организации в виде убытков или упущенной выгоды. Частота информирования зависит от существенности риска, наличия компенсирующих недостаток элементов и других факторов.

По итогам оценки по данному критерию возможно проставление баллов по данным таблицы 38.

Таблица 38 – Оценка компонента «Оценка внутреннего контроля» по критерию «Донесение результатов оценки внутреннего контроля до уполномоченных лиц»

Результат оценки по критерию	Балл
Результаты оценки не доносятся до уполномоченных лиц	1
Результаты оценки не всегда доносятся до уполномоченных лиц	2
Результаты оценки доносятся до уполномоченных лиц, но существуют случаи несвоевременного или неполного информирования	3
Результаты оценки своевременно и точно доносятся до уполномоченных лиц	4

Источник: составлено автором.

3) Реагирование на выявленные недостатки внутреннего контроля.

На основе полученного отчета о результатах проведения оценки внутреннего контроля разрабатывается план устранения выявленных недостатков, который, в соответствии с пунктом 10.1 ПЗ-11/2013, должен содержать в себе информацию о недостатке и соответствующем риске, подробное описание действий, направленных на устранение недостатка, ответственного за устранение и сроки устранения недостатка. Выявленный недостаток внутреннего контроля должен быть рассмотрен руководством, и в отношении него должен быть разработан план устранения. Возможные варианты устранения недостатков зависят от причин их возникновения:

- повышение компетентности исполнителей контроля путем проведения обучения или ротация обязанностей, если нарушение вызвано ошибками;
- изменение настроек системы, проводящей контроль, если нарушение вызвано некорректной работой автоматического контроля;
- укрепление корпоративной культуры и устранение возможностей для мошенничества, если нарушение вызвано недобросовестными действиями.

Как и в случае с информированием руководства, реагирование на недостаток внутреннего контроля должно быть своевременным, а также закреплено в соответствующих документах. Необходимым условием эффективности является также контроль за статусом устранения недостатка. Источником информации для оценивания данного критерия являются:

сопоставление отчетов о недостатках внутреннего контроля с планами по устранению недостатков на полноту, рассмотрение сроков принятия мер реагирования, анализ процесса устранения недостатка (для оценки мер по устранению недостатка целесообразно применять критерии, используемые для компонента «Процедуры внутреннего контроля»). По итогам оценки формируются баллы в соответствии с таблицей 39.

Таблица 39 – Оценка компонента «Оценка внутреннего контроля» по критерию «Реагирование на выявленные недостатки внутреннего контроля»

Результат оценки по критерию	Балл
Организация не предпринимает мер по устранению недостатков СВК	1
Меры реагирования недостаточны для устранения недостатков	2
Организация успешно предпринимает меры по устранению недостатков, однако бывают случаи несвоевременного реагирования	3
Организация своевременно и успешно предпринимает меры по устранению недостатков	4

Источник: составлено автором.

Оценка компонента «Контрольная среда»

Данный элемент внутреннего контроля обобщает и закрепляет предыдущие компоненты в принципах и внутренних документах организации. В отличие от контрольных процедур или оценки рисков, влияние неэффективной контрольной среды сложно оценить, однако важность данного компонента подтверждается ролью данного контрольной среды как фундамента для следующих элементов внутреннего контроля. Для оценки эффективности контрольной среды предложены следующие критерии: соответствие организационной структуры и внутренних документов деятельности организации, релевантность и полнота принципов и стандартов, ответственность и поведение.

1) Соответствие организационной структуры и внутренних документов деятельности организации.

Для того чтобы процессы, в том числе и внутренний контроль, успешно действовали, необходимо закрепление существующих функций и обязанностей в организационной структуре и внутренних документах

организации (должностные инструкции, положения). Оценка по данному критерию предполагает сопоставление этапов бизнес-процессов с должностными инструкциями и организационной структурой на полноту определения ответственных за выполнение действия сотрудников. По итогам проведения данной процедуры делается вывод о релевантности и полноте закрепления функций и обязанностей в контрольной среде. Варианты проставления баллов приведены в таблице 40.

Таблица 40 – Оценка компонента «Контрольная среда» по критерию «Соответствие организационной структуры и внутренних документов деятельности организации»

Результат оценки по критерию	Балл
Контрольная среда не отражает необходимые функции и обязанности	1
Выявлены случаи несоответствия контрольной среды деятельности организации	2,5
В контрольной среде закреплены все релевантные функции и обязанности	4

Источник: составлено автором.

2) Релевантность и полнота принципов и стандартов.

Следующим аспектом является полнота отражения и релевантность соответствующих принципов и стандартов в положениях и корпоративной культуре организации. К примеру, если рассматривать взаимодействие организации с персоналом в соответствии с целями устойчивого развития, то в корпоративной культуре и нормативных документах компании необходимо отразить такие принципы, как: соблюдение прав человека, соблюдение правил этики, справедливого и достаточного вознаграждения, комфортные и безопасные условия труда и так далее. Соответствующие принципы должны быть отражены в стратегии, кодексе корпоративного управления, кодексе этики, кадровой политике и других внутренних документах организации. По итогам анализа полноты и релевантности принципов и стандартов в контрольной среде проводится оценка в соответствии с таблицей 41.

Таблица 41 – Оценка компонента «Контрольная среда» по критерию «Релевантность и полнота принципов и стандартов»

Результат оценки по критерию	Балл
1	2
Контрольная среда не отражает релевантные принципы и стандарты	1

Продолжение таблицы 41

1	2
Выявлены случаи недостаточного отражения принципов и стандартов в контрольной среде	2,5
В контрольной среде закреплены все релевантные принципы и стандарты	4

Источник: составлено автором.

3) Ответственность и поведение.

Немаловажным фактором является соблюдение руководством принципов и стандартах, закреплённых в контрольной среде, при формировании бизнес-планов и в фактической деятельности. К примеру, рассмотренные выше принципы должны найти отражение в системе вознаграждения сотрудников, политике по обучению персонала, планах по улучшению промышленной безопасности и охране труда и так далее.

Соблюдение принципов и стандартов необходимо также на уровне рядовых сотрудников, что проявляется в их добросовестности и ответственности за выполняемую работу. Индикаторами несоответствующего поведения или отношения персонала могут являться опросы сотрудников, результаты сообщений «горячей линии», выявленные случаи недобросовестных действий, текучесть персонала.

Причинами возникновения неэффективности по данному критерию могут являться: недостаточный уровень вознаграждения сотрудников, отсутствие соблюдения принципов руководством, недостаточное обучение персонала или недостаточная информированность о принципах.

На основании рассмотрения вышеуказанных факторов проставляются баллы в соответствии с таблицей 42.

Таблица 42 – Оценка компонента «Контрольная среда» по критерию «Ответственность и поведение»

Результат оценки по критерию	Балл
Отношение и поведение персонала в целом не соответствует принципам и стандартам	1
Выявлены единичные случаи ненадлежащего отношения и поведения персонала	2,5
Отношение и поведение персонала соответствует принципам и стандартам	4

Источник: составлено автором.

Формирование общей оценки внутреннего контроля

По итогам проведения оценки отдельных компонентов внутреннего контроля формируется общий рейтинг СВК, рассчитанный на основании среднего значения по каждому из компонентов. Результаты общей оценки внутреннего контроля носят по большей части информативный характер, так как для принятия мер по устранению недостатков следует рассматривать результаты оценки по отдельным компонентам внутреннего контроля. В общем, общий рейтинг СВК можно трактовать следующим образом:

– средний балл приближен к «единице»: система внутреннего контроля неэффективна, т.е. не обеспечивает достижение поставленных целей, достоверность и полноту учета и соблюдение законодательства;

– средний балл приближен к «двум»: система внутреннего контроля подлежит существенным улучшениям;

– средний балл приближен к «трем»: система внутреннего контроля в целом обеспечивает достижение поставленных целей, достоверность и полноту учета и соблюдение законодательства, однако имеют место сферы, требующие улучшения;

– средний балл приближен к «четырем»: система внутреннего контроля эффективна, выявленные недостатки несущественны.

Заключение

Развитие внутреннего контроля неразрывно связано с изменениями в деятельности организации, в связи с чем необходимо адаптировать работу СВК в соответствии с новыми трендами в развитии бизнеса. В условиях стремительного развития технологий и возрастающего внимания к устойчивому развитию происходит активная разработка соответствующих концепций и стандартов. В то же время, вопрос организации внутреннего контроля в меняющихся условиях деятельности подлежит более тщательному рассмотрению.

Данная работа посвящена исследованию вопросов важности и функций внутреннего контроля и последующему уточнению методологических аспектов организации и оценки внутреннего контроля. Одним из направлений исследования является организация внутреннего контроля в условиях внедрения концепции устойчивого развития в деятельность организации.

В ходе диссертационного исследования выявлены проблемы, связанные с организацией и оценкой внутреннего контроля, и предложены следующие рекомендации:

1) Предложены методические рекомендации по процессному подходу к организации контрольной функции. Определены критерии, на основании которых производится распределение функций по уровням управления.

2) Определены методы использования цифровых технологий во внутреннем контроле. Выявлены основные риски, связанные с цифровизацией контрольной функции, и предложены рекомендации по митигированию указанных рисков.

3) Сформулированы основные функции внутреннего контроля и предложены методические рекомендации по организации внутреннего контроля в условиях перехода к устойчивому развитию. В диссертации определены ключевые изменения, требуемые в связи с внедрением принципов

устойчивого развития, в разрезе компонентов внутреннего контроля согласно концепции COSO. Методические рекомендации также даны в отношении каждого этапа перехода к устойчивому развитию, начиная с определения приоритетных целей устойчивого развития и заканчивая имплементацией соответствующих мер и контролем за их исполнением, на примере организации нефтегазового сектора.

4) Предложена методика оценки внутреннего контроля в разрезе компонентов внутреннего контроля, основанная на ключевых критериях эффективности каждого компонента. Определены основные источники информации для проведения оценки внутреннего контроля, а также рассмотрены возможные причины возникновения недостатков внутреннего контроля по анализируемым критериям.

В качестве критериев оценки внутреннего контроля в разрезе компонентов СВК выделены:

- контрольная среда: соответствие организационной структуры и внутренних документов деятельности организации, релевантность и полнота принципов и стандартов, ответственность и поведение;

- оценка рисков: полнота и релевантность выявленных рисков, точность оценки рисков, своевременность выявления рисков, соответствие риск-аппетиту стейкхолдеров и стратегии компании, полнота рассмотрения рисков;

- процедуры внутреннего контроля: полнота покрытия рисков и отсутствие дублирующихся процедур, релевантность, своевременность, уровень исполнителей, подверженность ошибке, правильность и понятность описания;

- информация и коммуникация: надежность, систематизированность и надлежащий уровень детализации, релевантность и своевременность;

- мониторинг: информирование о результатах оценки внутреннего контроля исполнителей, донесение результатов оценки внутреннего контроля до лиц, уполномоченных на устранение недостатка и ответственных за постановку и поддержание эффективной системы внутреннего контроля,

реагирование на выявленные недостатки внутреннего контроля.

Предложенные рекомендации и методики могут использоваться в деятельности различных экономических субъектов при постановке и осуществлении внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. Великобритания. Законы. Закон о компаниях 2006 = Companies Act 2006 : Парламент Великобритании. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents> (дата обращения: 01.01.2020).
2. Великобритания. Законы. Кодекс корпоративного управления Великобритании = UK Corporate Governance Code : Совет по финансовой отчетности. – Совет по финансовой отчетности, 2021. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.frc.org.uk/directors/corporate-governance-and-stewardship/uk-corporate-governance-code> (дата обращения: 01.01.2020).
3. Европейский Союз. Законы. Директива Европейского Союза 2006/43/EC = Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council : Европейский парламент. – Справочно-правовая система «EUR-Lex». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0043> (дата обращения: 01.03.2021).
4. Европейский Союз. Законы. Директива Европейского Союза 2014/56/EU = Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council : Европейский парламент. – Справочно-правовая система «EUR-Lex». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056> (дата обращения: 01.03.2021).
5. Европейский Союз. Законы. Директива о требованиях к капиталу (CRD) IV = Capital Requirements Directive (CRD) IV : Европейский парламент. – Справочно-правовая система «EUR-Lex». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32013L0036> (дата обращения: 01.03.2021).

6. Европейский Союз. Законы. Коммуникация от Европейской комиссии COM (2003) 286 = Communication from the Commission to the Council and the European Parliament : Европейская комиссия. – Справочно-правовая система «EUR-Lex». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=OJ:C:2003:286:TOC> (дата обращения: 01.03.2021).

7. Европейский Союз. Законы. Регламент Европейского Союза 537-2014 = Regulation (EU) 537/2014 of the European Parliament and of the Council : Европейский парламент. – Справочно-правовая система «EUR-Lex». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537> (дата обращения: 01.03.2021).

8. Информация Министерства финансов России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 01.01.2020).

9. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/professional/ (дата обращения: 01.01.2020).

10. Международные стандарты ISO : Международная ассоциация по стандартизации. – Женева : Международная ассоциация по стандартизации, 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.iso.org/> (дата обращения: 01.12.2019).

11. Независимость внутреннего аудита в государственном секторе [Международный стандарт высших органов аудита (ISSAI) 9140].

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: <http://www.eurosai.org/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-9140-RU.pdf> (дата обращения: 25.05.2019).

12. Профессиональный стандарт «Бухгалтер» [Приказ Минтруда России от 21 февраля 2019 года № 103н, зарегистрировано в Минюсте России 25 марта 2019 года : по состоянию на 11.05.2020]. – Справочно-правовая

система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_321130/ (дата обращения: 11.05.2020).

13. Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор» [Приказ Минтруда России от 24 июня 2015 года № 398н, зарегистрировано в Минюсте России 29 июля 2015 года : по состоянию на 11.05.2020]. – Справочно-правовая система

«КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_321130/ (дата обращения: 11.05.2020).

14. Профессиональный стандарт «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)» [Приказ Минтруда России от 22 апреля 2015 года № 236н, зарегистрировано в Минюсте России 13 мая 2015 года : по состоянию на 11.05.2020]. – Справочно-правовая система

«КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179624/ (дата обращения: 11.05.2020).

15. Российская Федерация. Законы. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски : Международный стандарт аудита 330 : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н : по состоянию на 02.01.2020]. – Справочно-правовая система

«КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317265/ (дата обращения: 02.01.2020).

16. Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ : [принят Государственной Думой 17 июля 1998 года : по состоянию на 12 мая 2020 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 12.05.2020).

17. Российская Федерация. Законы. Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения : Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019) [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 № 163н : по состоянию на 17.02.2022]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/ (дата обращения: 17.02.2022).

18. Российская Федерация. Законы. Использование работы внутренних аудиторов : Международный стандарт аудита 610 (пересмотренный) : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н : по состоянию на 02.01.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317496/ (дата обращения: 02.01.2020).

19. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : НК : [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года : одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения: 24.08.2019)

20. Российская Федерация. Законы. Непрерывность деятельности : Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н : по состоянию на 02.01.2020].

– Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317495/ (дата обращения: 02.01.2020).

21. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ: [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года : по состоянию на 01.01.2020].

– Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 01.01.2020).

22. Российская Федерация. Законы. О защите конкуренции : Федеральный закон от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ: [принят Государственной Думой 8 июля 2006 года : по состоянию на 01.01.2020].

– Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61763/ (дата обращения: 01.01.2020).

23. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности : Федеральный закон от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ: [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года : по состоянию на 01.01.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 01.01.2020).

24. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности : Федеральный закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ : [принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года : по состоянию на 01.01.2020].

– Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 01.01.2020).

25. Российская Федерация. Законы. Письмо ЦБ Российской Федерации от 10.07.2001 № 87-Т. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32567/ (дата обращения: 12.05.2020).

26. Российская Федерация. Законы. Письмо ЦБ Российской Федерации от 13.05.2002 № 59-Т. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

– Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39445/ (дата обращения: 12.05.2020).

27. Российская Федерация. Законы. Правила осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита : [утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 год № 193 : по состоянию на 01.01.2019]. – Справочно-правовая система

«КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160361/ (дата обращения: 01.01.2019).

28. СГА 311. Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита»: стандарт внешнего государственного аудита (контроля) : утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 10 июля 2015 г. № 32К (1043). – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216253/ (дата обращения: 01.01.2020).

29. Соединенные Штаты Америки. Законы. Закон Сарбейнса-Оксли 2002 = Sarbanes–Oxley Act of 2002 : Конгресс США. – Вашингтон: Комиссия по ценным бумагам и биржам, 2021. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.govinfo.gov/content/> (дата обращения: 01.03.2021).

30. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности : утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 09.02.2021 № 2ПК. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377733/ (дата обращения: 17.02.2022).

Книги, учебники, учебные пособия и монографии

31. Барабанова, М.И. Корпоративное управление : вопросы теории, проблемы практики : коллективная монография / М.И. Барабанова, И.Ф. Ветрова, Г.С. Гасанов [и др.] ; под редакцией М.В. Мельник, Ю.И. Растовой. – Санкт-Петербург : СПбГЭУ. – 2017. – 230 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7310-3974-1.

32. Булыга, Р.П. Инновационные направления и процедуры аудита и контроля : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» / Р.П. Булыга ; Финуниверситет. – Москва : Юнити-Дана. – 2018. – 160 с. – ISBN 978-5-238-03055-5.
33. Булыга, Р.П. Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» / Р.П. Булыга ; Финуниверситет. – Москва : Юнити-Дана. – 2018. – 216 с. – ISBN 978-5-238-03054-8.
34. Дьяконова, О.С. Внутренний аудит : учебник / О.С. Дьяконова, Т.М. Рогуленко, В.А. Гузь [и др.]. – Москва : КноРус. – 2016. – 181 с. – ISBN 978-5-406-02746-2.
35. Егорова, И.С. Аудит: учебное пособие / И.С. Егорова. – Москва : КноРус. – 2017. – 538 с. – ISBN 978-5-406-05688-2.
36. Земсков, В.В. Внутренний контроль и аудит в системе экономической безопасности хозяйствующего субъекта : учебное пособие / В.В. Земсков. – Москва : Прометей. – 2019. – 158 с. – ISBN 978-5-907100-58-9.
37. Кеворкова, Ж.А. Внутренний аудит : учебное пособие / Ж.А. Кеворкова, Т.П. Карпова, А.А. Савин [и др.] ; под редакцией Ж.А. Кеворковой. – Москва : Юнити-Дана. – 2015. – 319 с. – ISBN 978-5-238-02333-5.
38. Колесов, Е.С. Внутренний контроль эффективности деятельности коммерческой организации: системный подход : монография / Е.С. Колесов, А.М. Пронина, Г.В. Сахаров. – Москва : Русайнс. – 2016. – 176 с. – 500 экз. – ISBN: 978-5-4365-1268-6.
39. Мельник, М.В. Ревизия и контроль : учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под редакцией М.В. Мельник. – Москва : КноРус, 2009. – ISBN: 978-5-390-00346-6.
40. Резниченко, С.М. Современные системы внутреннего контроля: учебное пособие / С.М. Резниченко, М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева.

– Москва : Феникс : Высшее образование. – 2016. – 510 с.
– ISBN 978-5-222-26486-7.

41. Сотникова, Л.И. Внутренний контроль и аудит : учебник / Л.И. Сотникова. – Москва : ВЗФЭИ, Финстатинформ, 2000. – 239 с.
– ISBN 5-7866-0138-2.

42. Бариленко, В.И. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов : монография / В.И. Бариленко [и др.]; под редакцией В.И. Бариленко. – Москва : КноРус. – 2018. – 258 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-4326-0.

43. Ефимова, О.В. Финансово-аналитические инструменты устойчивого развития экономических субъектов : учебник / О.В. Ефимова, М.М. Басова [и др.] ; Финуниверситет; под редакцией О.В. Ефимовой. – Москва : КноРус. – 2019. – 178 с. – ISBN 978-5-406-06838-0.

Диссертации

44. Аксенов, П.В. Обеспечение устойчивого развития промышленного предприятия на основе стратегических конкурентных преимуществ : специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Аксенов Павел Вячеславович ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва. – 2017. – 214 с. – Библиогр.: с. 94–133.

45. Растеряев, К.О. Управление устойчивым развитием в российских компаниях : специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Растеряев Константин Олегович ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва. – 2019. – 175 с. – Библиогр.: с. 96–132.

46. Савенков, Л.Д. Модель системы сквозного внутреннего контроля на промышленных предприятиях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Савенков Леонид Дмитриевич ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва. – 2014. – 190 с. – Библиогр.: с. 82–132.

Периодические издания

47. Абдуллин, Д.М. Перспективы формирования стандарта подготовки публичной нефинансовой отчетности в России / Д.М. Абдуллин // Инновации и инвестиции. – 2018. – № 10. – С. 172–174. – ISSN 2307-180X.

48. Алиева, Л.А. Структура внутренней аудиторской проверки на предприятиях нефтегазодобывающей промышленности / Л.А. Алиева // Theoretical & Applied Science. – 2017. – № 8 (52). – С. 75–79. – ISSN 2308-4944.

49. Алиханова, Т.М. Структурные особенности формирования концепции устойчивого развития региона / Т.М. Алиханова // Экономика : вчера, сегодня, завтра. – 2019. – № 5-1. – С. 312–318. – ISSN 2222-9167.

50. Андреева, С.Ю. IT-Технологии в учетно-аналитическом обеспечении в целях управления организацией / С.Ю. Андреева, Д.С. Шлычков // Экономические науки. – 2019. – № 175. – С. 147–153. – ISSN 2072-0858.

51. Аюпов, А.М. Научные подходы к обеспечению устойчивого развития промышленного предприятия / А.М. Аюпов, Н.Ю. Псарева // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 1. – С. 82–93. – ISSN 1999-2300.

52. Бабенко, И.И. Организация анализа и исполнения требований заинтересованных сторон / И.И. Бабенко // Инновации и инвестиции. – 2019. – № 5. – С. 93–95. – ISSN 2307-180X.

53. Бабенко, И.И. Роль бизнес-анализа в формировании нефинансовой отчетности / И.И. Бабенко // Российский экономический интернет-журнал. – 2019. – № 1. – С. 1–10. – eISSN: 2218-5402. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41110456> (дата обращения: 24.05.2020).

54. Бабенко, И.И. Стандартизация в области устойчивого развития на современном этапе становления корпоративной ответственности / И.И. Бабенко // Инновации и инвестиции. – 2018. – № 10. – С. 141–143. – ISSN 2307-180X.

55. Бариленко, В.И. Бизнес-анализ как инструмент обоснования условий устойчивого развития / В.И. Бариленко // Вопросы региональной экономики. – 2015. – № 3. Том 24. – С. 137–144. – ISSN 2078-4023.

56. Бариленко, В.И. Информационно-аналитическое обеспечение механизма устойчивого развития экономических субъектов / В.И. Бариленко, О.В. Ефимова [и др.] // Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2015. – № 2. – С. 128–135. – ISSN 0130-3848.

57. Басова, М.М. Анализ нефинансовых рисков в условиях устойчивого развития торговой компании на основе стейкхолдерского подхода / М.М. Басова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность, 2020. – № 3. – С. 415–430. – ISSN 2073-2872.

58. Басова, М.М. Основные проблемы корпоративной социальной ответственности бизнеса и пути их решения / М.М. Басова // Стратегии бизнеса. – 2017. – № 2 (34). – С. 16–20. – ISSN 2311-7184. – Текст : электронный. – DOI 10.17747/2311-7184-2017-2-16-20. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=28795373> (дата обращения: 25.05.2020).

59. Басова, М.М. Роль стратегического баланса экономических, экологических и социальных аспектов устойчивого развития ПАО "ФСК ЕЭС" / М.М. Басова // Стратегии бизнеса. – 2018. – № 1. – С. 16–20. – ISSN 2311-7184. – Текст : электронный. – DOI 10.17747/2311-7184-2018-1-16-20. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=32497099> (дата обращения: 25.05.2020).

60. Басова, М.М. Стратегический анализ устойчивого развития предприятий на современном этапе / М.М. Басова // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 5. – С. 56-63. – ISSN 2408-9303.
61. Бауэр, В.П. Стратегии адаптации компаний США к цифровизации сфер производства / В.П. Бауэр, Г.Л. Подвойский, Н.Е. Котова // Мир новой экономики. – 2018. – № 12 (2). – С. 78–89. – ISSN 2220-6469.
62. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса: стратегическое направление реформирования аудита в XXI в. и ветвь научных исследований Финансового университета / Р.П. Булыга // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 5–11. – ISSN 1727-8058.
63. Бунич, Г.А. Экологическая составляющая как фактор устойчивого развития экономики Российской Федерации / Г.А. Бунич // Экономика и предпринимательство. – 2019. – № 5 (106). – С. 230–237. – ISSN 1999-2300.
64. Ветрова, И.Ф. Профессиональные стандарты по внутреннему контролю и аудиту / И.Ф. Ветрова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 5. – С. 74–87. – ISSN 2408-9303.
65. Герасимова, Е.Б. Методология разработки системы показателей экономического анализа в условиях турбулентности / Е.Б. Герасимова // Транспортное дело России. – 2015. – № 4. – С. 26–28. – ISSN 2072-8689.
66. Гизатуллина, О.М. Важность нефинансовых показателей отчетности об устойчивом развитии экономических субъектов при принятии управленческих решений / О.М. Гизатуллина // Russian Journal of Management. – 2019. – № 2. Том 7. – С. 41–45. – ISSN 2409-6024.
67. Гусев, А.А. Цифровизация трудовых отношений и ее влияние на производительность труда и стоимость компаний / А.А. Гусев // Экономика. Налоги. Право. – 2019. – № 6. – С. 39–47. – ISSN 1999-849X
68. Данеева, Ю.О. Зачем компаниям стратегия устойчивого развития / Ю.О. Данеева // Вектор экономики. – 2019. – № 8. – С. 1–8. – ISSN: 2500-3666.
– Текст : электронный. – DOI отсутствует.
– URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=39373791> (дата обращения: 26.05.2020).

69. Данеева, Ю.О. Цифровизация в нефтегазовом секторе: на пути к устойчивому развитию / Ю.О. Данеева // Финансовая экономика. – 2019. – № 11. – С. 120–123. – ISSN 2075-7786.

70. Данилова, О.В. Социально ответственная деятельность российских компаний: проблемы и перспективы стандартизации / О.В. Данилова // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 9-2. – С. 110–114. – ISSN 1999-2300.

71. Демина, И.Д. Информационное обеспечение устойчивого развития субъектов хозяйствования с позиций экономической безопасности страны / И.Д. Демина, М.В. Полулех // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-4 (85). – С. 862–866. – ISSN 1999-2300.

72. Дубровин, А.Б. Построение системы внутреннего финансового контроля в нефтегазовой компании с учетом отраслевой специфики / А.Б. Дубровин // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2015. – № 1 (211). – С. 141–147. – ISSN 2304-9774.

73. Егорова, И.С. Внутренний аудит и внутренний контроль: проблемы идентификации и практической реализации / И.С. Егорова // Аудитор. – 2016. – № 11. – С. 17–26. – ISSN 1998-0701.

74. Егорова, И.С. Организация внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма / И.С. Егорова // Аудит. – 2016. – № 11. – С. 24–33. – ISSN 2227-9288.

75. Егорова, И.С. Организация внутреннего контроля согласно элементам, рекомендованным Минфином Российской Федерации / И.С. Егорова // Аудитор. – 2014. – № 9 (235). – С. 31–43. – ISSN 1998-0701.

76. Егорова, И.С. Особенности внутреннего корпоративного контроля в государственных корпорациях / И.С. Егорова // Аудит. – 2017. – № 3. – С. 16–20. – ISSN 2227-9288.

77. Егорова, И.С. Особенности организации внутреннего контроля согласно рекомендациям Министерства финансов Российской Федерации / И.С. Егорова // Аудитор. – 2014. – № 8 (234). – С. 49–60. – ISSN 1998-0701.

78. Егорова, И.С. Особенности осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита в коммерческой и бюджетной сфере / И.С. Егорова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 4. – С. 91–100. – ISSN 2408-9303.

79. Егорова, И.С. Особенности оценки эффективности внутреннего финансового аудита / И.С. Егорова // Аудитор. – 2018. – № 4. – С. 29–35. – ISSN 1998-0701.

80. Ермакова, М.Н. Сближение стратегии государства и бизнеса для обеспечения устойчивого развития экономических субъектов / М.Н. Ермакова // Стратегии бизнеса. – 2017. – № 3. – С.10–13. – ISSN 2311-7184. – Текст : электронный. – DOI 10.17747/2311-7184-2017-3-10-13. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=28926866> (дата обращения: 16.09.2020).

81. Ефимова, О.В. Анализ влияния эффективности цепочки поставок на устойчивое развитие компании / О.В. Ефимова, Е.А. Козлова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2016. – № 47. – С. 2–18. – ISSN 2073-4484.

82. Ефимова, О.В. Интеграция аспектов устойчивого развития в процесс обоснования инвестиционных решений / О.В. Ефимова // Экономический анализ: теория и практика. – 2018. – № 1. – С. 48–65. – ISSN 2073-039X.

83. Ефимова, О.В. Нефинансовая отчетность в России: возможности и перспективы развития / О.В. Ефимова // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 30–39. – ISSN 1727-8058.

84. Ефимова, О.В. Разработка отчета о целях устойчивого развития для бизнеса и инвесторов / О.В. Ефимова // Аудит. – 2019. – № 7-8. – С. 40–46. – ISSN 2227-9288.

85. Ефимова, О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки / О.В. Ефимова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 3. – С. 40–53. – ISSN 2408-9303.

86. Зенкина, И.В. Повышение информативной и аналитической ценности публичной нефинансовой отчетности / И.В. Зенкина // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 1 (451). Том 22. – С. 4–23. – ISSN 2073-5081.

87. Зенкина, И.В. Траектория развития и актуальные тренды интегрированной отчетности: международный и российский аспекты / И.В. Зенкина // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 10 (460). Том 22. – С. 1088–1110. – ISSN 2073-5081.

88. Измайлова, М.А. Корпоративная социальная ответственность российских ТНК как фактор устойчивого развития глобального общества / М.А. Измайлова // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2019. – № 2. – С. 213–227. – ISSN 2079-4665.

89. Карпова, Т.П. Внутренний контроль в экономике корпораций / Т.П. Карпова, В.В. Карпова // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 4. – С. 56–66. – ISSN 2408-9303.

90. Кашковская, М.С. Сравнительный анализ интегрированных отчетов в общемировой практике / М.С. Кашковская // Инновационное развитие экономики. – 2019. – № 5-1. – С. 226–232. – ISSN 2223-7984.

91. Когденко, В.Г. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – № 10 (469). Том 16. – С. 1878–1897. – ISSN 2073-039X.

92. Кожевина, О.В. Анализ отраслевых трендов российской экономики в контексте базовых принципов устойчивого развития разных типов отраслей / О.В. Кожевина, П.В. Трифонов // Фундаментальные исследования. – 2017. – № 4-2. – С. 358–362. – ISSN: 1812-7339.

93. Козлова, Н.П. Взаимодействие компании с нефинансовыми стейкхолдерами / Н.П. Козлова // Экономика. Бизнес. Банки. – 2018. – № 3. – С. 58–68. – ISSN 2304-9596.

94. Колесов, Е.С. Внутренний контроль эффективности в системе устойчивого развития организации / Е.С. Колесов // Вопросы региональной экономики. – 2016. – № 2 (27). – С. 107–111. – ISSN 2078-4023.

95. Колесов, Е.С. Задачи стратегического контроля в системе стратегического управления эффективностью организации / Е.С. Колесов // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия : экономика и право. – 2017. – № 5. – С. 19–24. – ISSN 2223-2974.

96. Колесов, Е.С. К вопросу о контроле эффективности хозяйственной деятельности / Е.С. Колесов // Сибирская финансовая школа. – 2016. – № 3 (116). – С. 78–81. – ISSN 1993-4386.

97. Колесов, Е.С. Концепция риск-ориентированного внутреннего контроля эффективности хозяйственной деятельности / Е.С. Колесов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 1 (31). – С. 178–183. – ISSN 2223-7984.

98. Колесов, Е.С. Методические аспекты контроля эффективности хозяйственной деятельности / Е.С. Колесов // Научные труды вольного экономического общества России. – 2016. – № 3. – С. 519–537. – ISSN 2072-2060.

99. Кравцова, Е.В. Внутренний контроль в организации: сущность и необходимость / Е.В. Кравцова // Сибирская финансовая школа. – 2016. – № 2 (115). – С. 140–143. – ISSN 1993-4386.

100. Кулакова, Е.Н. Партнерство со стейкхолдерами: алгоритм взаимодействия / Е.Н. Кулакова // Аудитор. – 2019. – № 12. Том 5. – С. 29–33. – ISSN 1998-0701.

101. Куприянова, Л.М. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития организации: интеллектуальный и человеческий капитал / Л.М. Куприянова, Т.В. Петрусевич // Экономика. Бизнес. Банки. – 2019. – № 5 (31). – С. 26–49. – ISSN 2304-9596.

102. Маслин, Г.О. Актуальные проблемы устойчивого финансового роста российских нефтегазовых компаний / Г.О. Маслин, И.В. Воротникова // Финансовая жизнь. – 2018. – № 1. – С. 42–45. – ISSN 2218-4708.

103. Мельник, М.В. Анализ интегрированной отчетности: природный капитал / М.В. Мельник, В.Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 4. – С. 72–84. – ISSN 2073-039X.

104. Мельник, М.В. Инновации в информационном обеспечении управления экономическим развитием / М.В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 6-2 (48). – С. 57–66. – ISSN: 2223-7984.

105. Мельник, М.В. Инновационные методы организации и проведения контрольных мероприятий / М.В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 2. – С. 85-92. – ISSN 2223-7984.

106. Мельник, М.В. Постановка и развитие систем внутреннего контроля в экономических субъектах / М.В. Мельник // Аудит. – 2016. – № 12. – С. 3–9. – ISSN 2227-9288.

107. Мельник, М.В. Предпосылки эффективного развития цифровой экономики / М.В. Мельник, В.Н. Салин // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 6. – С. 5–16. – ISSN 2408-9303.

108. Мельник, М.В. Развитие внутреннего финансового контроля и аудита в коммерческих организациях / М.В. Мельник // Казанский экономический вестник. – 2014. – № 6 (14). – С. 89–98. – ISSN 2305-4212.

109. Мельник, М.В. Развитие контрольных функций в системе управления экономическими субъектами / М.В. Мельник // Труд и социальные отношения. – 2017. – № 1. – С. 3–16. – ISSN 2073-7815.

110. Мельник, М.В. Роль учетно-контрольных и аналитических процессов в развитии системы управления экономических субъектов / М.В. Мельник // Вопросы региональной экономики. – 2016. – № 26 (1). – С. 122–132. – ISSN 2078-4023.

111. Мельник, М.В. Система внутреннего контроля как фактор развития управленческого учета / М.В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2015. – № 2 (26). – С. 89–95. – ISSN 2223-7984.

112. Моисеева, Е.Н. Опыт формирования нефинансовых отчетов на предприятиях / Е.Н. Моисеева // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 6. – С. 76-86. – ISSN 2408-9303.

113. Мусина, Д.Р. Апробация методики оценки стратегии развития вертикально-интегрированной нефтяной компании на примере ОАО «АНК «Башнефть» / Д.Р. Мусина, Ю.А. Кашеварова // Нефтегазовое дело. – 2013. – № 1. – С. 418–427. – ISSN: 1813-503X. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=20892861> (дата обращения: 24.07.2020).

114. Нгуен, Т.Х.М. Влияние цифровизации на организацию системы внутреннего контроля / Т.Х.М. Нгуен // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 2. Том 17. – С. 145-149. – ISSN 2541-8025.

115. Нгуен, Т.Х.М. Критерии оценки системы внутреннего контроля на примере бизнес-процесса "Закупки" / Т.Х.М. Нгуен // Научно-практический, теоретический журнал "Экономика и управление: проблемы, решения". – 2020. – № 1. Том 1 (97). – С. 129-135. – ISSN 2227-3891.

116. Нгуен, Т.Х.М. Организация внутреннего контроля в условиях дистанционной работы / Т.Х.М. Нгуен // Научно-практический, теоретический журнал "Экономика и управление: проблемы, решения". – 2020. – № 8. Том 3 (104). – С. 73-79. – ISSN 2227-3891.

117. Нгуен, Т.Х.М. Организация контрольной среды в условиях устойчивого развития предприятия / Т.Х.М. Нгуен // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 3. Том 8. – С. 48-56. – ISSN 2408-9303.

118. Нгуен, Т.Х.М. Оценка внутреннего контроля на примере процесса «Движение основных средств» / Т.Х.М. Нгуен // Учет и контроль. – 2020. – № 3. – С. 19-27. – ISSN 2415-7783. – Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42519769> (дата обращения: 10.03.2021).

119. Нгуен, Т.Х.М. Применение положений концепций COSO и COBIT при организации внутреннего контроля / Т.Х.М. Нгуен // Аудитор. – 2021. – № 5 (314). – С. 15-23. – ISSN 1998-0701.

120. Нгуен, Т.Х.М. Сравнительная характеристика принципов организации внутреннего аудита и внутреннего контроля / Т.Х.М. Нгуен // Colloquium-journal. – 2019. – № 13 (37). – С. 256-259. – ISSN 2520-6990. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.colloquium-journal.org/wp-content/uploads/2019/06/Colloquium-journal-1337-chast-10.pdf> (дата обращения: 25.06.2019)

121. Никифорова, Е.В. Методические подходы к подготовке отчетности об устойчивом развитии хозяйствующего субъекта / Е.В. Никифорова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 4. – С. 75–80. – ISSN 2408-9303.

122. Никифорова, Е.В. Отчетность экономического субъекта об устойчивом развитии / Е.В. Никифорова // Экономика. Бизнес. Банки. – 2017. – № 2. – С. 73–81. – ISSN: 2304-9596.

123. Никифорова, Е.В. Отчетность об устойчивом развитии экономического субъекта: принципы, этапы подготовки / Е.В. Никифорова, О.В. Шнайдер // Вопросы региональной экономики. – 2015. – № 4. – С. 161–166. – ISSN 2078-4023.

124. Никифорова, Е.В. Устойчивое развитие экономических субъектов: ключевые задачи, этапы и интересы стейкхолдеров / Е.В. Никифорова, Л.В. Клепикова, О.В. Шнайдер // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – № 3. – С. 120–124. – ISSN 2309-1762.

125. Никифорова, Е.В. Элементы стейкхолдер-анализа экономических субъектов / Е.В. Никифорова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – № 3. – С. 213–216. – ISSN 2309-1762.

126. Овчарова, Н.И. Организация системы внутреннего контроля на предприятиях нефтегазовой отрасли / Н.И. Овчарова, Н.В. Казакова // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2016. – № 49. – С. 341–346. – ISSN 2073-6258.

127. Осипова, И.А. Значение нефинансовой информации экономического субъекта для стейкхолдеров / И.А. Осипова // Образование и право. – 2019. – № 9. – С. 98–103. – ISSN 2076-1503.

128. Павлов, М.И. Эффективное взаимодействие между службами внутреннего контроля и внутреннего аудита / М.И. Павлов // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2018. – № 10 (173). – ISSN 1726–9059.

129. Пескова, Д.Р. Проблемы цифровизации компаний международного нефтегазового бизнеса / Д.Р. Пескова, Ю.П. Васильева, Р.Б. Шарафутдинов // Евразийский юридический журнал. – 2019. – № 4 (131). – С. 404–406. – ISSN 2073-4506.

130. Пескова, Д.Р. Цифровизация бизнес-процессов в нефтегазовых компаниях / Д.Р. Пескова, Ю.В. Ходковская, Р.Б. Шарафутдинов // Евразийский юридический журнал. – 2018. – № 9. – С. 438–444. – ISSN 2073-4506.

131. Петров, А.М. Российская и зарубежная модель устойчивого развития на основе данных статистики социально-экономических измерений: практические аспекты / А.М. Петров // Modern Economy Success. – 2019. – № 5. – С. 126–133. – ISSN: 2500-3747. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41263022> (дата обращения: 10.02.2020).

132. Погодина, Т.В. Экономическая безопасность и ее роль в обеспечении устойчивого развития России / Т.В. Погодина // Инновационное развитие экономики, 2020. – № 1. – С. 190-195. – ISSN 2223-7984.

133. Прудникова, А.А. "Зеленая экономика" как драйвер устойчивого развития / А.А. Прудникова, А.Ф. Мудрецов // Экономика и математические методы. – 2020. – № 2. – С. 32–39. – ISSN 0424-7388.

134. Растеряев, К.О. Устойчивое развитие компании и корпоративная социальная ответственность: проблемы и перспективы / К.О. Растеряев // Проблемы науки. – 2017. – № 4. – С. 69–71. – ISSN 2413-2101.

135. Рожнова, О.В. Адаптация руководящих принципов нефинансовой отчетности к российским экономическим условиям / О.В. Рожнова, В.П. Сиднева // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 6. – С. 1049–1051. – ISSN: 1999-2300.

136. Рожнова, О.В. Архитектура учетной сферы в контексте цифровизации / О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 4. – С. 22–24. – ISSN 1727-8058.

137. Румянцева, В.М. Риск-ориентированный подход как основа формирования корпоративной учетной политики / В.М. Румянцева // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 5 (4). – С. 120–130. – ISSN 2408-9303.

138. Сапожникова, Н.Г. Подкатегория "права человека" в отчетности в области устойчивого развития / Н.Г. Сапожникова, Ж.А. Кеворкова // Современная экономика : проблемы и решения, 2020. – № 1. – С. 157–167. – ISSN 2078-9017.

139. Саркисов, А.С. Гибкие системы управления нефтегазовыми проектами / А.С. Саркисов, Г.А. Виноградов // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. – 2018. – № 1. – С. 20–25. – ISSN 1999-6942.

140. Седаш, Т.Н. Направления и инструменты финансирования "зеленых" проектов в концепции устойчивого развития экономики / Т.Н. Седаш, Е.Б. Тютюкина, И.Н. Лобанов // Экономика. Налоги. Право. – 2019. – № 12 (5). – С. 52–60. – ISSN 1999-849X.

141. Серегина, Е.Ю. Цифровизация как важный ресурс развития и повышения эффективности деятельности компании (на примере группы

НЛМК) / Е.Ю. Серегина // Финансовая жизнь. – 2019. – № 3. – С. 46–52. – ISSN 2218-4708.

142. Смирнов, Д.Б. Совершенствование механизма управления стратегией устойчивого развития на предприятиях нефтяного комплекса / Д.Б. Смирнов // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2016. – № 1 (25). Том 7. – С. 41–47. – ISSN 2079-4665.

143. Сорокина, В.В. Анализ современной политики в области устойчивого развития экономических субъектов / В.В. Сорокина, В.В. Шнайдер, А.П. Данилов // Russian Journal of Management. – 2019. – № 2. – С. 76–80. – ISSN 2409-6024.

144. Стеблянская, А.Н. Система устойчивого финансового роста 2030 на примере газовых компаний Российской Федерации и КНР / А.Н. Стеблянская, Дж.Ванг, Г.Б. Клейнер [и др.] // Финансы : теория и практика. – 2019. – № 4. – С. 6–23. – ISSN 2221-1632.

145. Устиненко, Д.П. Анализ организации системы внутреннего контроля в крупнейших компаниях нефтегазовой отрасли России / Д.П. Устиненко // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 10-1 (75). – С. 1043–1045. – ISSN 1999-2300.

146. Халилов, Ф.З. Сложности и основные препятствия цифрового развития в России / Ф.З. Халилов // Фундаментальные исследования. – 2020. – № 6. – С. 167–171. – ISSN 1812-7339.

147. Шнайдер, О.В. Стратегия устойчивого развития экономического субъекта: актуальные вопросы и задачи / О.В. Шнайдер // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – № 3 (24). Том 7. – С. 334–336. – ISSN 2309-1762.

148. Шнайдер, О.В. Финансовые и нефинансовые показатели отчетности экономических субъектов: важность, задачи и решение / О.В. Шнайдер, Т.Б. Иззика // Russian Journal of Management. – 2019. – № 2. – С. 46–50. – ISSN 2409-6024.

Иностранные источники

149. Tiron-Tudor, A. European Union Directive: The 8th Company Law Directive on Disclosure and Transparency = Директива Европейского союза: 8-я директива о раскрытии и прозрачности. / А. Tiron-Tudor, С. Voța-Avram ; in redaction: S.O. Idowu, N. Capaldi, L. Zu, A.D. Gupta. – Encyclopedia of Corporate Social Responsibility. – Springer, Berlin, Heidelberg. – 2013. – ISBN 978-3-642-28035-1. – Текст : электронный. – DOI 10.1007/978-3-642-28036-8_316. – URL: https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007%2F978-3-642-28036-8_316/ (дата обращения: 22.07.2020).

Электронные ресурсы

150. Акционерное общество «Зарубежнефть» : официальный сайт. – URL: <https://www.zarubezhneft.ru/ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.

151. Глобальное исследование по рискам // PwC : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/2020-global-risk-study/global-risk-study-2020.pdf/> (дата обращения: 01.03.2021).

152. Группа компаний «НЛМК» : официальный сайт. – URL: <https://nlmk.com/ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.

153. Группа компаний «ПИК» : официальный сайт. – URL: <https://www.pik.ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.

154. Декларация Генеральной Ассамблеи ООН : Преобразование нашего мира : Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года // Генеральная Ассамблея ООН : официальный сайт.

– 25 сентября 2015 года. – Текст : электронный. – DOI отсутствует.
– URL: <https://docs.cntd.ru/document/420355765/> (дата обращения: 20.02.2020).

155. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России // Институт внутренних аудиторов : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.iiaru.ru/contact/Исследование%20текущего%20состояния%20и%20тенденций%20развития%20внутреннего%20аудита%20в%20России%202019.pdf/> (дата обращения: 11.10.2019).

156. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита финансовых организаций в России // PwC : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/collection/issledovaniye-vnutrennego-audita-finansovykh-organizatsiy.pdf/> (дата обращения: 01.02.2021).

157. Министерство энергетики : официальный сайт. – URL: <https://minenergo.gov.ru/node/910/> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.

158. Нефтяная компания «Сахалин Энерджи» : официальный сайт. – URL: <http://sakhalinenergy.ru/> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.

159. Оперативный доклад об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов за январь-декабрь 2020 года. Счетная палата Российской Федерации : официальный сайт. – 2021. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/e37/e371835371389756c-2d319de62f0bd12.pdf/> (дата обращения: 01.04.2021).

160. Организация Объединенных Наций : официальный сайт. – URL: <https://www.un.org/ru/ga/president/65/issues/sustdev.shtml/> (дата обращения: 21.10.2019). – Текст : электронный.

161. Публичное акционерное общество «Алроса» : официальный сайт.
– URL: <http://www.alrosa.ru/> (дата обращения: 12.12.2020).
– Текст : электронный.
162. Публичное акционерное общество «Газпром» : официальный сайт.
– URL: <https://www.gazprom.ru/> (дата обращения: 12.12.2020).
– Текст : электронный.
163. Публичное акционерное общество Газпромнефть : официальный сайт. – URL: <https://www.gazprom-neft.ru/> (дата обращения: 01.11.2020).
– Текст : электронный.
164. Публичное акционерное общество «Интер РАО ЕЭС» : официальный сайт. – URL: <https://www.interra.ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.
165. Публичное акционерное общество «Лукойл» : официальный сайт.
– URL: <https://lukoil.ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.
166. Публичное акционерное общество «Магнит» : официальный сайт.
– URL: <https://www.magnit.com/ru/> (дата обращения: 12.12.2020).
– Текст : электронный.
167. Публичное акционерное общество «Нефтяная компания «Роснефть» : официальный сайт. – URL: <https://www.rosneft.ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.
168. Публичное акционерное общество «Россети» : официальный сайт.
– URL: <https://www.rosseti.ru/> (дата обращения: 12.12.2020).
– Текст : электронный.
169. Публичное акционерное общество «Сбербанк» : официальный сайт. – URL: <https://www.sberbank.ru/> (дата обращения: 12.12.2020).
– Текст : электронный.
170. Публичное акционерное общество «Татнефть» : официальный сайт. – URL: <https://www.tatneft.ru/> (дата обращения: 12.12.2020).
– Текст : электронный.

171. Публичное акционерное общество «Уралкалий» : официальный сайт. – URL: <https://www.uralkali.com/ru/> (дата обращения: 12.12.2020). – Текст : электронный.

172. Правила листинга ценных бумаг на Лондонской бирже. Лондонская биржа : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://docs.londonstockexchange.com/sites/default/files/documents/rules-lse.pdf/> (дата обращения: 21.12.2020).

173. Проект «Здравый смысл» : сайт. – URL: <https://www.zs-rating.ru/rejting-2020/> (дата обращения: 21.10.2019). – Текст : электронный.

174. Рейтинг открытости экологической информации нефтегазовых компании. Всемирный фонд дикой природы : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://wwf.ru/what-we-do/green-economy/oil-and-gas-projects-and-their-threats/rezultaty-sbora-dannykh-reytinga-otkrytosti-neftegazovykh-kompaniy-v-sfere-ekologicheskoy-otvetstven/> (дата обращения: 21.10.2019).

175. Сонин, А.М. Внутренний аудит как важнейший элемент системы управления компанией / А.М. Сонин // Институт внутренних аудиторов. – 2009. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.iaa.ru/inner_auditor/publications/articles/vtoroy-testovyy-razdel/a-sonin-vnutrenniy-audit-kak-vazhneyshiy-element-s/ (дата обращения: 10.10.2019).

176. Тенденции развития нефтегазовой отрасли в 2018 – 2019 гг. // PwC. – 2018. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/trends-oil-gas-2018.html/> (дата обращения: 01.03.2020).

177. Управление функцией внутреннего контроля. // PwC. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/collection/pwc-upravleniye-funktsiey-vnutrennego-kontrolya.pdf/> (дата обращения: 01.03.2021).

178. Устойчивое развитие в фокусе внимания советов директоров. Опрос членов советов директоров российских компаний // PwC. – 2019.

- Текст : электронный. – DOI отсутствует.
- URL: <https://www.pwc.ru/ru/materials/pwc-board-survey-2019-russian.pdf/> (дата обращения: 01.12.2020).
179. BP : официальный сайт. – URL: <https://www.bp.com/> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.
180. Chevron : официальный сайт. – URL: <https://www.chevron.com> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.
181. COBIT 2019 Framework: Introduction and Methodology // ISACA : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.isaca.org/resources/cobit/> (дата обращения: 01.10.2020).
182. COVID-19 — How chief audit executives are responding in the next // EY : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/consulting/ey-covid-19-cae-survey-insights-next.pdf?download (дата обращения: 01.03.2021).
183. Exxon Mobil : официальный сайт. – URL: <https://corporate.exxonmobil.com/> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.
184. Global Reporting Initiative : официальный сайт. – URL: <https://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.
185. Internal control and the board: What is all the fuss about? // Deloitte Academy : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-gif-internal-control-and-the-board-november-2019.pdf/> (дата обращения: 01.10.2020).
186. Internal Controls Survey 2020 // PwC : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.be/en/FY21/documents/2020-internal-controls-survey.pdf>(дата обращения: 01.10.2020).

187. Measuring and managing total impact: Strengthening business decisions for business leaders – Mining scenario // PwC : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/sustainability/total-impact-measurement-management/measuring-and-managing-total-impact-strengthening-business-decisions-for-business-leaders-mining-scenario.html/> (дата обращения: 01.10.2020).

188. Morgan Stanley Capital International : официальный сайт. – URL: <https://www.msci.com/documents/10199/11c1879f-0e33-4a60-a8f1-fe365f05ece/> (дата обращения: 21.10.2019). – Текст : электронный.

189. Richtermeier, S. Meet the New ICIF: Revisions to COSO’s Internal Control Integrated Framework / S. Richtermeier. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://slideplayer.com/amp/10179498/> (дата обращения: 01.10.2020).

190. Shell : официальный сайт. – URL: <https://www.shell.com/> (дата обращения: 01.11.2020). – Текст : электронный.

191. Working in an SDG economy. Aligning business activity to the Global Goals // PwC : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/publications/assets/working-in-an-sdg-economy.pdf/> (дата обращения: 01.05.2021).

Приложение А
(информационное)

Принципы организации внутреннего контроля

Таблица А.1 – Определения принципов организации внутреннего контроля в группах компаний (Сбербанк, Россети, Интер РАО ЕЭС, ПИК, Уралкалий, НЛМК)

Принципы	Сбербанк [169]	Россети [168]	Интер РАО ЕЭС [164]	ПИК [153]	Уралкалий [171]	НЛМК [152]
1	2	3	4	5	6	7
Разделение полномочий и обязанностей	Система контроля предполагает четкое разделение обязанностей работников и исключение ситуаций, при которых сфера деятельности работника допускает конфликт интересов.	Внутренний контроль (далее – ВК) направлен на закрепление каждой контрольной функции за одним субъектом ВК и на недопущение закрепления за одним лицом полномочий по совершению контрольной процедуры и по контролю её исполнения	При распределении ролей и полномочий в рамках организационной структуры Группа стремится к исключению конфликта интересов и обеспечению независимости субъектов системы управления рисками и внутреннего контроля (далее – СУРиВК)	Обязанности и ответственности Департаментов и подразделений распределены при осуществлении внутреннего контроля и управления рисками	Не допускается закрепление ответственности за одним и тем же подразделением/ работником Группы функций по санкционированию (авторизация), осуществлению и регистрации операций в учете, а также при обеспечении сохранности активов, при принятии решений	В целях снижения риска операционной ошибки или мошенничества, обязанности и полномочия разделяются между различными субъектами системы внутреннего контроля и управления рисками (далее – СВКиУР) таким образом, чтобы за одним подразделением или работником не закреплялись обязанности по реализации функции и контролем за ее реализацией

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Непрерывность	Внутренний контроль в Банке осуществляется на постоянной основе и на всех уровнях управления, что позволяет Банку своевременно выявлять отклонения в системе внутреннего контроля и предупреждать их возникновение в будущем	Внутренний контроль осуществляется постоянно с целью своевременного выявления рисков или подтверждения соблюдения установленных требований или ограничений	Управление рисками и внутренний контроль является непрерывно функционирующим циклическим процессом	Внутренний контроль и управление рисками представляют собой непрерывный процесс, охватывающий всю организацию	Внутренний контроль постоянно и надлежащим образом функционирует и направлен на своевременное выявление существенных недостатков и отклонений и предупреждение их возникновения	СВКиУР функционирует на постоянной основе, охватывает все направления деятельности Общества и все виды возникающих в рамках деятельности рисков

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Ответ- ственность	В процессе осуществления ВК участвуют все без исключения подразделения и работники Банка в соответствии с их функциями. Все работники и руководители на всех уровнях несут ответственность за осуществление внутреннего контроля в рамках своих полномочий	Все участники СВК несут ответственность за надлежащие организацию и исполнение контрольных процедур в рамках своих полномочий, закрепленных во внутренних нормативных документах Общества	Все субъекты СУРиВК несут ответственность за надлежащее осуществление функций по управлению рисками и внутреннему контролю в рамках своих полномочий	Все субъекты внутреннего контроля и управления рисками несут ответственность за выявление, оценку, анализ, мониторинг рисков, а также за надлежащее выполнение контрольных функций в рамках своей компетенции	Все субъекты внутреннего контроля несут ответственность за надлежащее осуществление внутреннего контроля в рамках своих полномочий	Все субъекты СВКиУР несут ответственность за идентификацию, анализ, оценку, минимизацию и мониторинг рисков в рамках своей деятельности, разработку и реализацию мероприятий по управлению рисками и средств контроля

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Методологическое единство/ Единство методологической базы	Процессы и процедуры внутреннего контроля реализуются на основе единых требований и подходов для всех подразделений и работников Банка	Функционирование системы ВК осуществляется на основе единых подходов и стандартов на всех уровнях корпоративного управления Общества	Управление рисками и внутренний контроль реализуется на основе единых подходов и стандартов методологии, определенных для Общества и подконтрольных лиц и формализованных в Корпоративных стандартах Группы	Процессы внутреннего контроля и управления рисками реализуются на основе единых подходов и стандартов для всех структурных единиц Общества	Внутренний контроль реализуется на основе единых подходов и стандартов методологии, определенных для Группы	-
Адаптивность и развитие	-	Контрольные процедуры непрерывно совершенствуются и адаптируются к изменениям внутренней и внешней среды	Процесс управления рисками и внутреннего контроля отвечает потребностям актуальных задач, стоящих перед Группой, и незамедлительно реагирует на изменения целей, условий внешней и внутренней среды	Система управления рисками регулярно совершенствуется для выявления всех возможных рисков деятельности Общества и максимально эффективного применения методов контроля и управления рисками	Процедуры внутреннего контроля Группы постоянно совершенствуются в целях максимально эффективного управления процессами внутреннего контроля и адаптируются к изменениям внутренней и внешней среды	Подходы, применяемые в рамках функционирования СВКиУР, соответствуют внутренней и внешней ситуации (контексту) и профилю риска.

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Интеграция/ Целостность/ Комплексность	Внутренний контроль осуществляется по всем направлениям деятельности и процессам Банка. Процедуры внутреннего контроля регламентируются внутренними документами Банка	СВК является неотъемлемым компонентом системы управления Общества на всех ее уровнях. СВК охватывает все направления деятельности Общества, контрольные процедуры выполняются во всех бизнес- процессах Общества на всех уровнях системы управления	-	Представляет собой охват всех бизнес-процессов Общества на всех уровнях управления	Внутренний контроль является для Группы систематическим, интегрированным в стратегическое и оперативное управление на всех уровнях, охватывающим все подразделения и работников при осуществлении ими своих функций в рамках любых бизнес-процессов	СВКиУР является неотъемлемой частью системы корпоративного управления Общества, направленной на повышение эффективности процесса принятия решения по основным направлениям

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Риско-ориентированность	Система внутреннего контроля Банка направлена на выявление существенных рисков, которые могут оказывать влияние на достижение стратегических целей Банка, оценку и мониторинг выявленных рисков на постоянной основе с помощью специально разработанных инструментов, а также их предупреждение и минимизацию	-	Максимальная эффективность управления рисками и внутреннего контроля достигается за счет приоритизации усилий по управлению рисками и внедрению контрольных процедур с учетом критичности рисков	Управление рисками рассматривает риски в каждом подразделении, чтобы высшее руководство Общества могло рассмотреть весь портфель рисков и определить соответствует ли профиль остаточного риска Общества ее риск-аппетиту при достижении поставленных целей	ВК находится в тесном взаимодействии с процессами управления рисками, в результате которого обеспечивается своевременное и эффективное внедрение мероприятий по управлению рисками с использованием механизмов системы внутреннего контроля	Выбор интенсивности (формы, объема, сложности, продолжительности, периодичности) проведения мероприятий по управлению риском и контролю выбирается с учетом категории критичности того или иного риска или направления для Общества

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Разумный подход к формализации контрольных процедур и документированию СУРиВК	-	Контрольные процедуры на всех уровнях управления и во всех процессах должны быть формализованы во внутренних документах, результаты выполнения операций и контрольных процедур надлежащим образом документируются и сохраняются	-	-	Контрольные процедуры на всех уровнях управления и во всех бизнес-процессах формализованы, т.е. документально оформлены во внутренних нормативных документах (далее – ВНД) и документации СВК. Результаты выполнения контрольных процедур документируются и сохраняются	СВКиУР допускает разумную формализацию процедур с приоритетом содержания над формой
Обеспеченность ресурсами/ Сбалансированность	-	Контрольные процедуры обеспечиваются необходимыми ресурсами и полномочиями для их выполнения	-	Контрольные функции должны быть обеспечены средствами и полномочиям и для их выполнения	Контрольные функции субъектов внутреннего контроля обеспечены полномочиями и материально-технической базой, и прочими средствами для их выполнения	Общество предоставляет ресурсы, достаточные для целей управления рисками

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Тон сверху	Руководство Банка (Наблюдательный совет и Исполнительные органы Банка) несет ответственность за создание и функционирование адекватной и действенной системы внутреннего контроля	-	-	Совет Директоров и Руководство Общества на всех уровнях организации демонстрируют с помощью своих указаний, действий, поведения важность этических ценностей для поддержания эффективного функционирования внутреннего контроля и управления рисками	Руководители всех уровней демонстрируют и поддерживают общую культуру корпоративного управления, включая лучшие практики управления внутренними контролями на всех уровнях системы	Руководство Общества обеспечивает распространение знаний и навыков в области внутреннего контроля и управления рисками на всех уровнях управления, способствует построению эффективной системы коммуникации о выявленных рисках, поощряет развитие корпоративной культуры риск-ориентированного подхода
Независимая оценка	Общая эффективность внутреннего контроля Банка подлежит независимой оценке на постоянной основе	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Своевременность выполнения/информирования	-	Контрольные процедуры организуются преимущественно с учетом возможности превентивного выявления рисков или нарушений с целью их устранения или минимизации нежелательных последствий	Субъекты СУРиВК своевременно обеспечивают предоставление информации о рисках и их факторах, статусе исполнения мероприятий по управлению рисками и реализации контрольных процедур	-	Субъекты внутреннего контроля своевременно и в рамках своих полномочий и подотчетности предоставляют информацию о выполнении и актуализации контрольных процедур	-
Согласованность и взаимодействие	-	Выполнение контрольных процедур и совершенствование СВК основано на эффективном и скоординированном взаимодействии всех участников СВК на всех уровнях управления Общества	-	-	Внутренний контроль осуществляется на основе четкого и эффективного взаимодействия всех субъектов внутреннего контроля на всех уровнях управления Группы	-

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Противодействие коррупции и мошенничеству	-	-	В рамках Системы противодействия мошенничеству и коррупции, функционирующей как часть СУРиВК, реализуется единый интегрированный подход Группы к разработке и внедрению мер, направленных на предупреждение и противодействие коррупции	-	ВК в области предупреждения и противодействия коррупции осуществляется в соответствии с Антикоррупционной политикой на системной основе с целью единого и интегрированного подхода к разработке и внедрению мер, направленных на предупреждение и противодействие коррупции и является частью системы ВК	-

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7
Прозрачность	-	Достоверная информация доводится до сведения работников Общества и всех заинтересованных сторон своевременно, в необходимом объеме и в понятном для восприятия формате	-	-	-	СВКиУР обеспечивает своевременное и полное вовлечение всех заинтересованных сторон и, в частности, лиц, принимающих решения, и гарантирует что их мнение должным образом учитывается при определении профиля риска
Прочие принципы	-	Применимость - возможность применения подходов к формированию эффективной СВК в различных по масштабу и характеру деятельности компаниях. Авторизация - все финансово-хозяйственные операции в Обществе должны быть одобрены или утверждены (разрешены) должностными лицами в пределах их компетенций	Обеспечение комплаенс - процессы комплаенс функционируют как неотъемлемая часть процессов управления рисками и внутреннего контроля	-	-	Создание и защита стоимости Использование наилучшей имеющейся информации Человеческие и культурные факторы Обмен информацией

Источник: составлено автором по материалам [152; 153; 164; 168; 169; 171].

Таблица А.2 – Определения принципов организации внутреннего контроля в группах компаний (Роснефть, Алроса, Газпром, Лукойл, Татнефть, Магнит)

Принципы	Роснефть [167]	Алроса [161]	Газпром [162]	Лукойл [165]	Татнефть [170]	Магнит [166]
1	2	3	4	5	6	7
Непрерывность	Внутренний контроль (далее – ВК) функционирует на постоянной основе при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности и выполнении управленческих функций	Внутренний контроль представляет собой непрерывный процесс, заключающийся в регулярной актуализации и тестировании бизнес-процессов в соответствии с изменяющимися условиями внутренней и внешней среды	Постоянное и устойчивое функционирование системы управления рисками и внутреннего контроля (далее – СУРиВК), обеспечивающее непрерывность процесса принятия решений, осуществляемое на всех уровнях управления и позволяющее Обществу и организациям Группы Газпром своевременно выявлять и реагировать на Ключевые риски	СУРиВК действует на постоянной основе, что позволяет своевременно реагировать на все существенные риски	Внутренний контроль осуществляется систематически и постоянно, является неотъемлемой частью процесса управления, преследует цель своевременного выявления и предупреждения рисков	Система внутреннего контроля и управления рисками представляет собой непрерывный процесс

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Ответствен- ность	Все субъекты ВК несут ответственность за выявление, оценку, анализ и непрерывный мониторинг рисков, разработку и внедрение необходимых мероприятий, их применение в рамках своей компетенции, непрерывный мониторинг эффективности ВК	Все субъекты (участники) СВК несут ответственность за выявление, оценку, анализ рисков в рамках своей деятельности, а также разработку и внедрение необходимых мероприятий по управлению рисками и контрольными процедурами, их применение в рамках своих компетенций	Каждый работник Общества (организации Группы Газпром) в рамках выполнения своих обязанностей и имеющихся компетенций участвует в процессе Управления рисками, разработки и надлежащего выполнения Процедур внутреннего контроля	За процесс и результат функционирова- ния СУРиВК работник Организации Группы «ЛУКОЙЛ» несет ответственность в рамках закрепленных за ним в установленном порядке прав, обязанностей и ответственности	Руководители всех уровней и прочие участники процесса внутреннего контроля несут ответствен- ность за его надлежащее осуществление в рамках своих полномочий	Все субъекты системы внутреннего контроля и управления рисками в рамках своей компетенции несут ответственность за соблюдение подходов и стандартов по управлению рисками, а также за надлежащее выполнение контрольных процедур по направлениям своей деятельности

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Разделение полномочий и обязанностей	Обязанности и полномочия распределяются между субъектами ВК с целью исключения или снижения риска ошибки и/или корпоративного мошенничества за счет недопущения закрепления функций разработки, утверждения, применения, мониторинга и оценки операций за одним субъектом ВК	Обязанности и полномочия распределяются между субъектами СВК с целью снижения риска ошибки и/или мошенничества до приемлемого уровня за счет недопущения закрепления функций по разработке, утверждению, мониторингу и оценке за одним субъектом	Разграничение функций, исключаящее совмещение одним лицом (структурным подразделением) функций авторизации, совершения, учета операций с определенными активами и контроля их исполнения	Распределение полномочий, обязанностей и ответственности между участниками (субъектами) СУРиВК в зависимости от их роли в процессах	Недопущение закрепления за одним участником внутреннего контроля полномочий по осуществлению какой-либо контрольной процедуры и оценки ее эффективности	Обязанности и полномочия органов внутреннего контроля и управления рисками распределены с целью исключения или снижения риска ошибки и/или мошенничества за счёт недопущения закрепления за одним органом функций в области внутреннего контроля и управления рисками

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Интеграция/ Целостность/ Комплексность	ВК является частью корпоративного управления Компании, контрольные процедуры помогают обеспечить осуществление мер реагирования на риски с целью их устранения или снижения	Внутренний контроль является неотъемлемой частью общей системы управления. Внутренний контроль должен быть интегрирован во все бизнес-процессы Компании, включая постановку стратегических целей, бизнес-планирование, операционную деятельность и подготовку финансовой отчётности	СУРиВК является неотъемлемой частью корпоративного управления, интегрированной с действующими в Группе системами планирования, управления проектами и программами, управления производственной безопасностью и другими системами управления	СУРиВК является неотъемлемой частью системы корпоративного управления, процессы управления рисками и внутреннего контроля встраиваются во все Бизнес-процессы и ежедневные операции, подверженные существенным рискам	ВК является неотъемлемой частью процесса управления на всех уровнях, охватывает все бизнес-направления и подразделения Внутренний контроль охватывает все бизнес-направления и основные и вспомогательные бизнес-процессы Компании	Система внутреннего контроля и управления рисками представляет собой процесс, охватывающий все направления хозяйственной деятельности на всех уровнях управления Система внутреннего контроля и управления рисками интегрирована во все организационные процессы

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
<p>Методологическое единство/ Единство методологической базы</p>	<p>Внутренний контроль и управление рисками осуществляются на основе стандартов, единых для всей Компании</p>	<p>Внутренний контроль (разработка, внедрение и мониторинг эффективности контрольных процедур) и управление рисками (выявление, анализ, оценка и мониторинг рисков, разработка и мониторинг мероприятий по управлению рисками) осуществляются на основе подходов и стандартов, единых для Компании и ее дочерних организаций</p>	<p>Процессы Управления рисками и Процедуры внутреннего контроля осуществляются на основе принципов и подходов, норм и требований, терминологии, методологии, структуры отчетности и информационно-технологического обеспечения, единых для Группы Газпром</p>	<p>Организация и выполнение процессов, реализуемых СУРиВК, осуществляется на основе единых общекорпоративных принципов, подходов, норм и требований</p>	<p>Внутренний контроль реализуется на основе единых подходов, стандартов и принципов по всем бизнес-направлениям и подразделениям</p>	<p>Система внутреннего контроля и управления рисками обеспечивает методологическое единство и согласованное функционирование процессов</p>

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Риско-ориентированность	Эффективность внутреннего контроля достигается за счет приоритизации усилий по совершенствованию СУРиВК с учетом критичности рисков, присущих тому или иному направлению деятельности Компании	-	Мероприятия по управлению рисками и Процедуры внутреннего контроля должны быть направлены в первую очередь на Ключевые риски	Организация СУРиВК направлена на своевременное выявление всех рисков с последующим их ранжированием в зависимости от существенности их характеристик, что является необходимым условием для организации эффективного и рационального воздействия на риски в условиях ограниченности ресурсов	Внутренний контроль находится в тесном взаимодействии с управлением рисками, нацелен на удержание рисков под контролем руководства	Система внутреннего контроля и управления рисками осуществляет анализ и мониторинг рисков по каждому направлению деятельности Компании с учётом соотношения риска и доходности

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Адаптивность и развитие	Менеджментом обеспечиваются условия для постоянного развития ВК с учетом необходимости решения новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования	-	СУРиВК предусматривает мониторинг и адаптацию, гибкое реагирование на изменение внутренних и внешних условий деятельности. В Группе Газпром обеспечиваются условия для постоянного развития СУРиВК	Организация СУРиВК обеспечивает ее своевременное самосовершенствование и развитие, необходимые для достижения целей СУРиВК в изменяющихся внутренних и внешних условиях деятельности	Процедуры внутреннего контроля постоянно совершенствуются и адаптируются к изменениям внутренней и внешней среды в целях повышения эффективности внутреннего контроля	Система внутреннего контроля и управления рисками регулярно совершенствуется для эффективного применения методов контроля и управления рисками при изменении факторов внешней и внутренней среды
Тон сверху	-	-	-	-	-	Решения об управлении рисками принимаются на различных уровнях управления Компанией в зависимости от значимости рисков и направлений хозяйственной деятельности

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Оптимальность/ Достаточность	Объем и сложность мер по управлению рисками и процедур внутреннего контроля должны являться необходимыми и достаточными для выполнения задач и достижения целей устранения и/или снижения рисков	-	Ресурсы, направляемые на реализацию Мероприятий по управлению рисками и Процедур внутреннего контроля, должны быть обоснованы экономическим эффектом от снижения уровня рисков	Применяемые меры реагирования на риски являются достаточными для эффективного управления выявленными рисками и достижения целей СУРиВК. Ресурсы и затраты, направляемые на выполнение задач СУРиВК, экономически обоснованы соответствующим снижением рисков, находящихся под управлением/контролем	Объем и экономическая эффективность процедур внутреннего контроля должны быть необходимыми и достаточными для выполнения задач и достижения целей внутреннего контроля	Максимальные усилия по совершенствованию подходов и стандартов по управлению рисками принимаются с учётом их критичности и допустимого уровня риска, который готова принимать Компания по соответствующим направлениям своей деятельности

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
<p>Разумный подход к формализации контрольных процедур и документированию СУРиВК</p>	<p>Компания стремится formalизовать основные контрольные процедуры и задокументировать работу в рамках ВК таким образом, чтобы объемы документирования и формализации были необходимы и достаточны для эффективного функционирования ВК и могли поддерживаться в актуальном состоянии</p>	<p>Компания стремится formalизовать основные контрольные процедуры, чтобы объемы формализации являлись необходимыми и достаточными для эффективного функционирования СВК, а также обеспечивали возможность поддержания её в актуальном состоянии</p>	<p>-</p>	<p>Организация СУРиВК и осуществляемые в ее рамках процессы формализованы на уровне, достаточном для корректного и однозначного понимания всеми участниками (субъектами) СУРиВК и другими заинтересованными лицами</p>	<p>Порядок организации и осуществления внутреннего контроля оформляется документально и отражается в Уставе и внутренних документах Компании</p>	<p>-</p>

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Обеспеченность ресурсами/ Сбалансированность	-	-	-	-	-	Контрольные процедуры и функции по управлению рисками должны быть обеспечены ресурсами и полномочиями для их выполнения, затраты на внедрение и осуществление контрольных процедур должны быть адекватны оценённому потенциальному риску
Своевременность выполнения/ информирования	-	-	-	-	Участники внутреннего контроля в рамках своих полномочий и подотчетности своевременно предоставляют информацию о выявленных существенных недостатках и отклонениях и обеспечивают их устранение	-

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Разумная уверенность	Осуществляемые мероприятия по управлению рисками, включая контрольные процедуры, считаются эффективными, если они позволяют снизить риск до приемлемого уровня	-	СУРиВК направлена на обеспечение достаточной (высокой), но не абсолютной гарантии достижения целей и решения задач Общества и организаций Группы Газпром	-	-	Реализация мероприятий по управлению рисками оценивается как эффективная, если она позволяет снизить риск до приемлемого уровня
Противодействие коррупции и мошенничеству	-	-	-	-	Внутренний контроль в области предупреждения и противодействия коррупции осуществляется в соответствии с Антикоррупционной Политикой, содержащей принципы и требования Компании к антикоррупционным мерам	-

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Системность	-	Система внутреннего контроля представляет собой упорядоченную структуру, которая позволяет контролировать как политики и процедуры, исполняемые на уровне Компании в целом, так и повседневные операции, исполняемые на уровне линейных сотрудников	СУРиВК структурирована и регламентирована, обеспечивая своевременность и полноту предоставления информации о рисках и Процедурах внутреннего контроля в Обществе и организациях Группы Газпром	-	-	-
Прочие принципы	-	-	Соответствие целям - управление рисками осуществляется исходя из поставленных целей при формировании стратегии развития Группы Газпром, а также целей и направлений деятельности Группы Газпром Оценка результатов - показатели деятельности определяются, а результаты деятельности оцениваются с учетом требований к Управлению рисками и Внутреннему контролю	Информативность	Обеспечение бесперебойной работы	-

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7
Согласованность и взаимодействие	-	-	Согласованные действия участников СУРиВК в достижении целей	-	Внутренний контроль осуществляется на основе четкого и эффективного взаимодействия всех субъектов внутреннего контроля на всех уровнях управления Компании	-
Независимая оценка	-	-	-	-	В целях поддержания независимости внутреннего контроля в Компании регулярно проводится независимая объективная и достоверная оценка системы внутреннего контроля	-

Источник: составлено автором по материалам [161; 162; 165; 166; 167; 170].