# Дискуссионный документ PEMPAL по вопросам контрольной среды

# Введение

1. Система внутреннего контроля, основанная на модели Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), состоит из пяти компонентов, как показано на диаграмме ниже:

|  |
| --- |
| Рисунок 1. Пять компонентов модели COSO |

1. **Настоящий дискуссионный документ посвящен первому компоненту – контрольной среде**, которая представляет собой основу для функционирования всех других компонентов системы внутреннего контроля. Контрольная среда отражает общую атмосферу, создаваемую высшим руководством организации. Отчасти она зависит от структур, созданных руководством, но также определяется тем, как ведут себя работники организации при выполнении своих обязанностей. Например, необходима политика, разъясняющая, как люди должны вести себя в определенных ситуациях, но при этом руководители должны демонстрировать своими действиями, что они сами соблюдают соответствующие рекомендации.
2. **Компонент «Контрольная среда» содержит пять принципов,** определенных COSO:

1. Организация демонстрирует приверженность добросовестности и этическим ценностям.

2. Органы управления демонстрируют независимость от руководства и осуществляют надзор над разработкой и осуществлением внутреннего контроля.

3. Руководство устанавливает (под контролем органа управления) структуры, линии отчетности, а также надлежащие полномочия и обязанности во исполнение поставленных целей.

4. Организация демонстрирует приверженность привлечению, профессиональному развитию и удержанию компетентных специалистов в соответствии с поставленными целями.

5. Организация требует от лиц отчета о выполнении ими обязанностей по внутреннему контролю в соответствии с поставленными целями.

## Принципы и ключевые моменты контрольной среды

1. Чтобы помочь понять характер каждого принципа, комитет COSO определил по каждому принципу основные пункты, разъясняющие его содержание (в руководстве COSO они называются «ключевыми моментами» (points of focus)). Принципы и ключевые моменты отображены на рисунке 2.

|  |
| --- |
| Рисунок 2. Принципы и ключевые моменты компонента 1 «Контрольная среда». |

1. В приложении 1 перечисляются принципы и подробно описываются «ключевые моменты» по каждому из пяти принципов, указанных выше. В нижеследующем разделе рассматривается каждый принцип в отдельности. По каждому принципу приводится диаграмма, иллюстрирующая, как можно интерпретировать ключевые моменты. За диаграммой следует краткий комментарий и перечень вопросов, которые может задавать внутренний аудитор при рассмотрении контрольной среды. Проект документа будет доработан по итогам обсуждений на заседании рабочей группы в Грузии.

## Принцип 1. Организация демонстрирует приверженность добросовестности и этическим ценностям

|  |
| --- |
| Рисунок 3. Интерпретация принципа 1 |

1. Комментарий. Люди не могут действовать добросовестно, если они не осведомлены о стандартах этического поведения, соблюдения которых от них ожидают. Поэтому крайне важно, чтобы организация издала для своих работников методические рекомендации, разъясняющие ожидаемую от них этику служебного поведения. Сюда должны включаться положения о защите лиц, сообщающих о неправомерных действиях (называемых «информаторами»). Установив четкие стандарты поведения, необходимо обеспечить рассмотрение фактического поведения сотрудников и проведение разбирательств в отношении любых отклонений от стандартов с принятием при необходимости дисциплинарных мер.
2. Возможные вопросы для аудиторов:

* Существует ли в организации политика или несколько видов политики, определяющих ожидаемые стандарты поведения?
* Регулярно ли напоминают работникам о необходимости выполнять свои обязанности добросовестно в соответствии со стандартами этического поведения?
* Установлены ли процессы оценки поведения отдельных сотрудников и групп сотрудников в отношении соблюдения ожидаемых стандартов деловой этики?
* Проводятся ли разбирательства в случае отклонений от ожидаемых норм поведения и принимаются ли меры для устранения недостатков?

## Принцип 2. Органы управления демонстрируют независимость от руководства и осуществляют надзор над разработкой и осуществлением внутреннего контроля.

|  |
| --- |
| Рисунок 4. Интерпретация принципа 2 |

1. Комментарий. Этот принцип модифицирован по сравнению с тем, который содержится в руководстве COSO, где упоминается совет директоров. Принцип применим к организациям государственного сектора даже в тех случаях, когда совет директоров с надзорными функциями отсутствует. Это обусловлено тем, что все организации государственного сектора в той или иной степени подпадают под надзор со стороны внешних контрольно-надзорных органов. Возможные варианты осуществления надзора:

* Парламентские комитеты, на которые возложен контроль над деятельностью соответствующей организации;
* Департамент правительства, осуществляющий контроль над деятельностью нижестоящих организаций (например, департамент здравоохранения контролирует деятельность больниц).
* Контрольно-надзорные механизмы, созданные в министерствах.

В государственном секторе контрольно-надзорные механизмы зачастую определены в законодательстве и могут дополняться регламентами деятельности некоторых органов управления. Основные черты модели COSO состоят в том, что органы управления должны быть независимыми, и их члены должны обладать навыками, требующимися для эффективной работы. Крайне важно, чтобы органы управления фактически рассматривали, как функционируют средства внутреннего контроля. Нередко это делается посредством рассмотрения отчетов, формируемых на второй и третьей «линиях защиты».

1. Возможные вопросы для аудиторов:

* Существует ли независимый совет директоров, отвечающий за осуществление надзора за руководством?
* При отсутствии такого совета, какой существует уровень независимого надзора за действиями руководства?
* Обладают ли члены совета (или другого органа управления) специальными знаниями, необходимыми для контроля за деятельностью организации?
* Является ли совет (или другой орган управления) независимым от руководства организации?
* Осуществляет ли совет (или другой орган управления) надзор за внедрением руководством системы внутреннего контроля?

## Принцип 3. Под контролем органа управления руководство устанавливает структуры, линии отчетности, а также надлежащие полномочия и обязанности во исполнение поставленных целей

|  |
| --- |
| Рисунок 5. Интерпретация принципа 3 |

1. Комментарий. То, как организована структура организации, напрямую влияет на то, как функционирует система внутреннего контроля. Например, организации, имеющие отдельные региональные подразделения, будут функционировать иначе, нежели организации с одним центральным офисом. Желательные структуры должны дополняться четкими линиями отчетности, а последние должны быть отражены в официальных организационных схемах. В организации должны быть четко определены полномочия и сферы ответственности всех отдельных сотрудников. Полномочия и сферы ответственности должны быть четко изложены в руководствах и методических инструкциях. Во многих организациях составляются отдельные перечни всех делегированных полномочий. Современная передовая практика предусматривает использование «трех линий защиты» в качестве внутренней организационной модели. В этой модели проводится разграничение между (a) ответственностью менеджеров и рядового персонала первой линии за осуществление эффективного внутреннего контроля на ежедневной основе; (b) вспомогательными функциями второй линии, где разрабатываются методические указания по внутреннему контролю и проверяется выполнение этих указаний; и (c) независимыми функциями, в частности внутренними аудиторами, которые обеспечивают третью линию защиты за счет оценки эффективности внутреннего контроля и подготовки соответствующих отчетов.
2. Возможные вопросы для аудиторов:

* Созданы ли руководством четкие внутренние структуры, включая при необходимости дочерние подразделения, такие как, например, региональные офисы?
* Четко ли определены руководством его взаимоотношения с внешними партнерами?
* Заключены ли контракты с внешними исполнителями услуг, в которых четко определены функциональные обязанности этих исполнителей в отношении внутреннего контроля?
* Обуславливают ли внутренние структуры четкие линии отчетности?
* Существуют ли официальные организационные схемы, в которых определены линии отчетности?
* Содержится ли в руководствах или методических инструкциях четкое изложение делегированных полномочий?
* Понимает ли организация концепцию «трех линий защиты» и использует ли ее для ведения эффективного внутреннего контроля?
* Насколько результативны действия, осуществляемые на второй и третьей линиях защиты?

## Принцип 4. Организация демонстрирует приверженность привлечению, развитию и удержанию компетентных специалистов в соответствии с поставленными целями.

|  |
| --- |
| Рисунок 6. Интерпретация принципа 4 |

1. Комментарий. Для эффективного функционирования средств внутреннего контроля нужны подходящие люди. Организации с высоким уровнем текучести кадров или те, которые не способны привлекать и удерживать специалистов соответствующего качества, будут сталкиваться с трудностями при обеспечении эффективных систем внутреннего контроля. Кроме того, важно планировать преемственность кадров на ключевых постах.
2. Возможные вопросы для аудиторов:

* Содержится ли четкое изложение политики и практики управления кадрами, например, в циркулярах, руководствах и методических инструкциях?
* Дает ли организация четкое определение компетентностей и навыков, требующихся от персонала, например, в общих принципах карьерного роста, заключении о ключевых компетенциях, должностных регламентах и т.п.?
* Способна ли организация привлекать персонал достаточного качества для выполнения соответствующих функций?
* Предоставляет ли организация поддержку в форме наставничества и обучения, необходимую для развития персонала?
* Насколько эффективны действия организации в отношении удержания ключевого персонала?
* Определены ли в организации ключевые должности, которые не могут быть оставлены незамещенными?
* Существует ли план преемственности для замещения ключевых должностей в организации?

## Принцип 5. Организация требует от лиц отчета о выполнении ими своих обязанностей по внутреннему контролю во исполнение поставленных целей.

|  |
| --- |
| Рисунок 7. Интерпретация принципа 5 |

1. Комментарий. Внутренний контроль не может быть эффективным, если отсутствуют процессы, устанавливающие порядок отчетности лиц за осуществление внутреннего контроля. Подотчетность дополняется эффективной системой управления по результатам, предусматривающей вознаграждение или принятие дисциплинарных мер в зависимости от результатов работы отдельных лиц. Система управления по результатам должна учитывать возможность чрезмерной рабочей нагрузки, которая потенциально может влиять на исполнение людьми своих обязанностей.
2. Возможные вопросы для аудиторов:

* Существует ли политика в отношении управления эффективностью работы персонала, предусматривающая регулярную оценку деятельности работников с точки зрения достижения поставленным им целей?
* Предусматривается ли подготовка официальных отчетов о результатах деятельности по итогам такой оценки?
* Охватывает ли система управления эффективностью работы персонала всех работников (включая менеджеров)?
* Учитывает ли руководство возможность чрезмерной нагрузки, которая может влиять на выполнение людьми своих обязанностей?

## Заключение – текст будет добавлен после встречи РГ PEMPAL

# Приложение A. Принципы внутреннего контроля и ключевые моменты

1. Комитет COSO дал установки по каждому из 17 принципов с разъяснением вспомогательных деталей, которые он называет «ключевыми моментами». В нижеследующей таблице приводятся ключевые моменты, которые могут быть актуальными для понимания того, как следует применять принципы COSO в контексте организаций частного сектора.

| ПРИНЦИПЫ | КЛЮЧЕВЫЕ МОМЕНТЫ |
| --- | --- |
| Контрольная среда | |
| 1. Организация демонстрирует приверженность добросовестности и этическим ценностям. | Создает общую атмосферу на высшем уровне организации. Органы управления[[1]](#endnote-1) и руководители на всех уровнях демонстрируют своими распоряжениями, действиями и поведением важность добросовестности и этических ценностей для поддержания функционирования системы внутреннего контроля.  Устанавливает стандарты поведения. Ожидания органов управления и высшего руководства относительно добросовестности и этических ценностей определяются в стандартах поведения организации и понимаются персоналом на всех уровнях организации, а также исполнителями услуг на основе аутсорсинга и деловыми партнерами.  Проводит оценку соблюдения стандартов поведения. Установлены процессы для оценки поведения отдельных сотрудников и групп сотрудников на предмет соответствия принятым в организации ожидаемым стандартам поведения.  Своевременно принимает меры для устранения отклонений от стандартов. Отклонения от принятых в организации ожидаемых стандартов поведения выявляются своевременно и последовательно. |
| 2. Совет демонстрирует независимость от руководства и осуществляет надзор над разработкой и осуществлением внутреннего контроля. | Устанавливает сферы надзорной ответственности.Органы управления определяют и принимают свои обязанности по осуществлению надзора над соблюдением установленных требований и соответствием ожиданиям.  Применяет необходимые специальные знания.Органы управления определяют навыки и специальные знания, поддерживают их уровень и периодически проводят оценку навыков и знаний, необходимых членам органов управления для того, чтобы они могли задавать членам высшего руководства наводящие вопросы и принимать соразмерные меры.  Функционирует независимым образом. Органы управления имеют в своем составе достаточно членов, независимых от руководства и объективных в оценках и принимаемых решениях.  Осуществляет надзор над системой внутреннего контроля. Органы управления сохраняют за собой ответственность за надзор над разработкой, внедрением и осуществлением внутреннего контроля руководством.  Например: ***контрольная среда*:** установление ценностей добросовестности и этики, надзорных структур, полномочий и функциональных обязанностей, определение ожиданий в отношении компетентности и подотчетности совету; ***оценка рисков*:** контроль над проведением руководством оценки рисков, связанных с достижением целей, включая потенциальное воздействие существенных перемен, мошенничества и игнорирование руководством внутреннего контроля; ***контрольные мероприятия****:* надзор за разработкой и осуществлением внутреннего контроля руководством; ***информация и коммуникация***: анализ и обсуждение информации, относящейся к достижению целей организации; ***мониторинг*:** оценка и контроль характера и масштаба мероприятий по мониторингу, оценка системы управления и устранение недостатков. |
| 3. Под контролем Совета руководство устанавливает структуры, линии отчетности, а также надлежащие полномочия и обязанности во исполнение поставленных целей. | учитывает все структуры организации. Руководство и органы управления учитывают различные используемые структуры (включая операционные подразделения, территориальную сеть, а также внешних поставщиков услуг) для поддержки в достижении поставленных целей.  Устанавливает линии отчетности.Руководство разрабатывает и оценивает линии отчетности для каждой организационной структуры, чтобы обеспечить реализацию полномочий и выполнение обязанностей, а также создать поток информации, необходимый для управления деятельностью организации.  Определяет, возлагает и ограничивает полномочия и обязанности. Руководство и органы управления делегируют полномочия, определяют функциональные обязанности и используют надлежащие процессы и технологии для возложения ответственности и разделения обязанностей при необходимости на различных уровнях организации:   * Органы управления – сохраняют за собой полномочия принимать существенные решения и рассматривать решения руководства о возложении полномочий и функциональных обязанностей и их ограничении; * *Высшее руководство* – издает директивы, методические рекомендации и устанавливает контроль, чтобы руководство (среднего звена) и рядовой персонал могли понимать и исполнять свои обязанности по внутреннему контролю; * *Руководство (среднего звена)* – направляет и облегчает выполнение директив высшего руководства внутри организации и нижестоящих подразделений; * *Персонал* – понимает установленные в организации стандарты поведения, оцененные риски для достижения поставленных целей и связанные с рисками контрольные мероприятия на соответствующих уровнях организации, ожидаемые информационно-коммуникационные потоки и мероприятия по мониторингу, относящиеся к достижению целей; * *Исполнители услуг на основе аутсорсинга* – соответствуют сформулированному руководством определению объема полномочий и ответственности в отношении всех привлеченных лиц, не являющихся штатными работниками организации. |
| 4. Организация демонстрирует приверженность привлечению, развитию и удержанию компетентных специалистов в соответствии с поставленными целями. | Устанавливает политику и практику.Кадровая политика и практика отражают ожидания в отношении компетентностей, необходимых для поддержки в достижении поставленных целей.  Оценивает уровень компетентности и устраняет недостатки.Органы управления и руководство оценивают уровень компетентности сотрудников во всей организации и у внешних исполнителей услуг на предмет соответствия установленной политике и практике и при необходимости принимают меры для устранения выявленных недостатков.  Привлекает, обеспечивает развитие и удержание специалистов. Организация обеспечивает наставничество и обучение, необходимые для привлечения, профессионального развития и удержания достаточного количества компетентных работников и внешних исполнителей услуг для поддержки в достижении поставленных целей.  Планирует и принимает подготовительные меры для обеспечения преемственности.Высшее руководство и органы управления разрабатывают планы действий на случай непредвиденных обстоятельств с целью передачи сфер ответственности, важных с точки зрения внутреннего контроля. |
| 5. Организация требует от лиц отчета о выполнении ими своих обязанностей по внутреннему контролю во исполнение поставленных целей.  . | **Обеспечивает подотчетность через установленные структуры, полномочия и обязанности.** Руководство и органы управления устанавливают механизм для коммуникации и отчетности лиц об исполнении ими обязанностей по внутреннему контролю в масштабах всей организации и при необходимости принимают корректирующие меры.  **Устанавливает показатели эффективности, стимулы и вознаграждения.** Руководство и органы управления устанавливают показатели эффективности, стимулы и другие виды вознаграждения соразмерно выполняемым обязанностям на всех уровнях организации, отражающие надлежащие аспекты деятельности и учитывающие достижение как краткосрочных, так и долгосрочных целей.  **Оценивает показатели эффективности, стимулы и формы вознаграждения на предмет сохраняющейся актуальности.** Руководство и органы управления обеспечивают соответствие стимулов и видов вознаграждения исполнению обязанностей по внутреннему контролю, разрабатывают показатели эффективности и проводят оценку деятельности.  **Учитывает чрезмерную нагрузку.** Руководство и органы управления оценивают и корректируют нагрузку, связанную с достижением целей, при распределении обязанностей, разработке показателей эффективности и оценке деятельности.  **Оценивает качество работы отдельных членов персонала, устанавливает вознаграждения или принимает дисциплинарные меры.**  Руководители и органы управления оценивают выполнение обязанностей по внутреннему контролю, включая соблюдение стандартов поведения и соответствие ожидаемым уровням компетентности, а также при необходимости устанавливают вознаграждения или принимают дисциплинарные меры. |

1. Используемый в модели COSO термин «Совет» применительно к государственному сектору можно интерпретировать как орган или несколько органов, отвечающих за управление и контроль за деятельностью организации, о которой идет речь, или как «**органы управления**». В некоторых странах (например, в Великобритании) эта функция управления возложена на совет независимых директоров. [↑](#endnote-ref-1)