

INTOSAI



*Руководства к
стандартам
внутреннего контроля
в государственном
секторе*

КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK

Тел.: +45 3392 8400 • Факс: +45 331 1 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – RECHNUNGSHOF
(Счетная палата Австрийской Республики)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Тел.: ++43 (1) 711 71 • Факс: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

РУКОВОДСТВА
К СТАНДАРТАМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Комитет по стандартам внутреннего контроля

Фр. ВАНШТАПЕЛЬ
Глава
Суда счетов Бельгии

Regentschapsstraat 2
Регентсепсстрат 2
B-1000 BRUSSELS, Брюсель
BELGIUM, Бельгия

Тел: ++32 (2) 551 81 11
Факс: ++32 (2) 551 86 22
Эл. почта: internalcontrol@ccrek.be

Содержание

Предисловие	6
Введение	8
1. Внутренний контроль	11
1.1. Определение	11
1.2. Ограничения эффективности внутреннего контроля	18
2. Элементы внутреннего контроля	20
2.1. Среда контроля	23
2.2. Оценка рисков	28
2.3. Контрольная деятельность	34
2.4. Информация и связь	44
2.5. Мониторинг	49
3. Роли и обязанности	53
Приложение 1 Примеры	60
Приложение 2 Глоссарий	68

*Руководства
к стандартам
внутреннего контроля
в государственном секторе*

Предисловие

В 1992 г. руководства ИНТОСАИ к стандартам внутреннего контроля были признаны «живым» документом, отражающим точку зрения о применении стандартов к разработке, внедрению и оценке внутреннего контроля. Такая точка зрения предусматривает постоянную актуализацию указанных руководств.

На 17 Конгрессе ИНТОСАИ (Сеул, 2001 г.) была признана насущная необходимость обновления руководств от 1992 г. и была достигнута договоренность о том, что за основу будет взята комплексная система внутреннего контроля, разработанная в рамках деятельности Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). В ходе дальнейшей информационно-разъяснительной работы была признана необходимость в том, чтобы руководства учитывали этические ценности, а также содержали больше информации об общих принципах контрольной деятельности, связанной с обработкой информации. Новая редакция руководств должна учитывать вышеуказанное и способствовать распространению новых концепций внутреннего контроля.

Новые руководства также следует рассматривать в качестве «живого» документа, который со временем необходимо развивать и уточнять, включая в него новые разработки, например, такие, как «Структура управления рисками предприятия» COSO¹.

Новая редакция руководств - это результат совместной работы членов Комитета по стандартам внутреннего контроля ИНТОСАИ. Координацию работы по новой редакции руководств осуществляла рабочая группа, сформированная из членов комитета – представителей высших органов аудита (ВОА) Боливии, Франции, Венгрии, Литвы, Нидерландов, Румынии,

¹ Управление рисками на предприятии – интегрированная структура, COSO, www.coso.org, 2004.

Соединенного Королевства, Соединенных Штатов Америки и Бельгии (председатель).

План действий по обновлению руководств был представлен и одобрен Управляющим Советом на его 50-м заседании (Вена, октябрь 2002 г.). На своем 51-м заседании (Будапешт, октябрь 2003 г.) Управляющий Совет был проинформирован о ходе работы. На заседании Комитета по стандартам в Брюсселе в феврале 2004 г. был обсужден и в целом принят проект документа. После заседания Комитета проект был направлен всем членам ИНТОСАИ для заключительных комментариев.

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

Мне бы хотелось поблагодарить всех участников Комитета по стандартам внутреннего контроля ИНТОСАИ за их помощь и вклад в завершение данного проекта. Особую благодарность выражаю участникам рабочей группы.

Руководства по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе представляются для утверждения на XVIII Конгрессе ИНТОСАИ в Будапеште в 2004 г.

Фрэнки ВАНШТАПЕЛЬ,
Глава Суда счетов Бельгии,
Председатель Комитета по стандартам внутреннего контроля ИНТОСАИ

Введение

В 2001 г. на Конгрессе ИНТОСАИ было принято решение об утверждении новой редакции руководств ИНТОСАИ от 1992 г. по стандартам внутреннего контроля для того, чтобы учесть весь современный опыт развития внутреннего контроля, а также включить в документ ИНТОСАИ концепцию из доклада COSO «Внутренний контроль – интегрированная структура».

Внедряя в руководства модель COSO, Комитет ставил целью не только обновление концепции внутреннего контроля, но и повышение общего понимания среди ВОО концепции внутреннего контроля. Очевидно, что в указанном документе учитываются особенности именно государственного сектора. Данное обстоятельство подтолкнуло Комитет к рассмотрению ряда дополнительных вопросов и изменений.

Если сравнить с определением COSO и руководствами 1992 г., то был добавлен этический аспект деятельности. Его включение в цели внутреннего контроля является обоснованным, поскольку с девяностых годов двадцатого века все больше внимания уделяется значению этического поведения, а также предупреждению и выявлению мошенничества и коррупции в государственном секторе². Общество ожидает от государственных служащих честной работы в его интересах, а также надлежащего управления общественными ресурсами. К гражданам необходимо относиться непредвзято, основываясь на принципах законности и справедливости. Таким образом, государственная этика является необходимым условием, фундаментом доверия со стороны общества и ключевым фактором добросовестной деятельности органов государственной власти.

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

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

По причине широкого применения информационных систем во всех государственных организациях, возросла важность средств контроля информационных технологий (ИТ), в связи с чем, в настоящих руководствах указанному вопросу был отведен отдельный параграф. Средства контроля информационных технологий связаны с каждым из элементов процесса внутреннего контроля организации, включая среду контроля, оценку рисков, деятельность по осуществлению контроля, информацию и средства связи, а также

² XVI Конгресс ИНТОСАИ, Монтевидео, Уругвай, 1998 г.

мониторинг. Однако, в целях представления, вышеуказанные вопросы рассматриваются в разделе «Деятельность по осуществлению контроля».

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

Поскольку оценка уровня внутреннего контроля является общепризнанным рабочим стандартом государственного аудита³, аудиторы могут применять данные руководства в качестве средства аудита. Руководства по стандартам внутреннего контроля включают в себя модель COSO, и, соответственно, могут применяться как при государственном управлении⁴ – в качестве примера надежной системы внутреннего контроля для государственных организаций, так и аудиторами – в качестве средства оценки уровня внутреннего контроля. При этом данные руководства не предназначены для замены аудиторских стандартов ИНТОСАИ либо иных соответствующих стандартов аудита.

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

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

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

³ Аудиторские стандарты ИНТОСАИ

⁴ Рядовые сотрудники в качестве целевой аудитории прямо не указываются. При том, что они участвуют в отношениях внутреннего контроля, предпринимают действия и играют важную роль в осуществлении контроля, они, в отличие от руководства, не являются последними в цепочке ответственных лиц за всю деятельность организации, связанную с системой внутреннего контроля. Глава 3 руководств содержит описание роли и ответственности отдельных лиц.

Структура документа

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

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

1 Внутренний контроль

1.1 Определение

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

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

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

Всеобъемлющий процесс

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

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

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

Зависит от руководства и персонала организации

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

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

Кроме того, система внутреннего контроля зависит от человеческого фактора. В руководствах по внутреннему контролю признается, что люди не всегда понимают, контактируют и действуют единообразно. Каждый индивидум привносит на рабочее место уникальные особенности и

возможности, обладает специфическими потребностями и приоритетами. Указанные обстоятельства влияют на систему внутреннего контроля и сами подвержены ее влиянию.

Способствует достижению целей организации

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

Выявляет риски

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

Обеспечивает разумное подтверждение достоверности финансовой отчетности

Независимо от того, насколько грамотно осуществляется планирование и реализация внутреннего контроля, он не способен обеспечить руководству организации абсолютное подтверждение достоверности отчетности относительно достижения целей этой организации. Вместо этого в руководствах рассматривается достижимость лишь «разумного» уровня достоверности.

Разумное подтверждение достоверности отчетности равно удовлетворительной степени уверенности в достижении показателей затрат, пользы и рисков при заданных обстоятельствах. Для того чтобы определить насколько подтверждение достоверности является разумным, требуется принятие оценочного решения. При принятии такого решения руководству следует выявить присущие его деятельности риски, оценить приемлемые уровни риска при различных обстоятельствах, а также дать качественную и количественную оценку рисков.

Разумное подтверждение достоверности отчетности влияет на выводы о том, что риски и неопределенность относятся к будущему, которое никто не способен достоверно предсказать. Кроме того, на способность организации по достижению ее целей могут влиять факторы вне контроля или влияния организации. Также ограничения связаны со следующими факторами: суждение человека при принятии решения может быть неверным; в результате элементарных ошибок могут возникать кризисные ситуации; средства контроля могут не функционировать в результате столкновения позиций нескольких человек; также руководство может не принять во внимание принципы внутреннего контроля. Кроме того, в системе внутреннего контроля допускаются компромиссы, отражающие тот факт, что средства контроля имеют свою цену. Вышеуказанные ограничения препятствуют руководству достичь абсолютной достоверности подтверждения отчетности для достижения целей организации.

Разумное подтверждение достоверности отчетности предполагает признание того, что затраты на внутренний контроль не должны превышать получаемой пользы. Решения о реагировании на риски и о внедрении средств контроля следует принимать с учетом соотношения затрат и преимуществ. Под затратами понимается финансовое выражение ресурсов, использованных на достижение определенной цели, а также экономическое выражение упущенных возможностей, например, задержка в выполнении работы, снижение уровня предоставляемых услуг или производительности, ухудшение трудовой дисциплины. Польза измеряется степенью сокращения риска недостижения поставленной цели. В качестве примера можно привести увеличение вероятности выявления мошенничества, растраты, злоупотребления или ошибки, предотвращение ненадлежащей деятельности, увеличение степени соответствия установленным нормам.

Разработка средств внутреннего контроля, которые являлись бы экономически эффективными и одновременно сокращали бы риск до приемлемого уровня, требует от руководства ясного понимания основных целей. В ином случае руководство государственного сектора может разработать системы с чрезмерным уровнем контроля в одной из сфер, что будет негативно сказываться на других сферах деятельности. Например, сотрудники могут попытаться обойти обременительные процедуры, неэффективные операции могут вызвать задержки, чрезмерный контроль - подавить творческое начало сотрудников, их способность решать

возникающие проблемы, либо негативно сказаться на своевременности, стоимости или качестве оказываемых услуг. Таким образом, польза от чрезмерного уровня контроля в одной области может перевешиваться увеличением затрат в иных областях деятельности.

При этом нельзя забывать о качестве.

Например, может быть важно обладать надлежащим уровнем контроля за финансовыми транзакциями высокой или низкой степени риска, такими, как зарплаты, а также расходы на проезд и представительские расходы. Затраты на соответствующие средства контроля могут представляться чрезмерными относительно общих государственных расходов, однако, они могут обладать исключительной значимостью для поддержания общественного доверия к власти и связанным с ней организациям.

Достижение целей

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

Основными целями являются:

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

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

«Упорядоченная» означает хорошо организованная, методическая.

«Этичная» относится к моральным принципам. Важность этичного поведения, предотвращения и выявления мошенничества и коррупции в государственном секторе, начиная с девяностых годов двадцатого века, приобретает все большее значение. Общество ожидает от государственных служащих честной работы в его интересах, а также надлежащего управления общественными ресурсами. К гражданам необходимо относиться непредвзято, основываясь на принципах законности и справедливости.

Таким образом, государственная этика является необходимым условием и фундаментом доверия со стороны общества и ключевым фактором добросовестной деятельности органов государственной власти.

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

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

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

- *исполнение обязательств по подотчетности*

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

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

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

- *соблюдение законов и нормативных актов*

Организации обязаны соблюдать значительное количество законов и нормативных актов. Законы и нормативные акты регулируют получение и расходование государственных денежных средств государственными организациями, а также порядок их деятельности. В качестве примеров можно привести Закон о бюджете, международные соглашения, законы о надлежащем администрировании, законодательство и стандарты бухгалтерского учета, законодательство о защите окружающей среды и гражданских правах, законодательство о налоге на прибыль, а также законы о противодействии мошенничеству и коррупции.

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

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

Другие ресурсы, такие, как информация, первичные документы и документы бухгалтерского учета, являются ключевыми для достижения прозрачности и подотчетности государственной деятельности и должны быть сохранены. Однако в их отношении также существует риск кражи, ненадлежащего использования или уничтожения.

Охрана некоторых ресурсов и документов стала еще более важной с возникновением компьютерных систем. Важная информация, хранящаяся на

компьютерных носителях, в отсутствие мер по ее защите может быть уничтожена, либо скопирована, распространена и ненадлежащим образом использована.

1.2 Ограничения эффективности внутреннего контроля⁵

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

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

Эффективная система внутреннего контроля сокращает вероятность недостижения целей. При этом всегда будет существовать риск того, что система внутреннего контроля плохо разработана либо риск несоответствия системы замыслу.

Поскольку средства внутреннего контроля зависят от *человеческого фактора*, они подвержены недостаткам при планировании, ошибкам в оценках или интерпретации и зависят от таких явлений, как недопонимание, халатность, усталость, рассеянность, сговор, злоупотребление или незаконные действия со стороны руководства.

⁵ Ограничения эффективности внутреннего контроля следует выделить особо во избежание преувеличенных ожиданий ввиду непонимания области его эффективного применения.

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

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

2 Элементы внутреннего контроля

Средства внутреннего контроля состоят из пяти взаимосвязанных элементов:

- среда контроля
- оценка рисков
- деятельность по осуществлению контроля
- информация и средства связи
- мониторинг

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

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

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

Основной стратегией сокращения рисков является осуществление *деятельности по внутреннему контролю*. Контрольная деятельность может быть направлена на предупреждение и/или выявление рисков. В дополнение к деятельности по внутреннему контролю, для достижения поставленных целей необходимо предпринимать корректирующие действия. Контрольная деятельность и корректирующие действия должны обеспечивать

эффективность использования ресурсов. Их стоимость не должна превышать получаемую с их помощью выгоду (рентабельность).

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

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

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

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

Соотношение целей и элементов

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

Четыре основных цели – подотчетность (и отчетность), соответствие (законам и нормативным актам), (упорядоченная, этичная, экономичная,

эффективная и результативная) деятельность, и защита ресурсов – представляются вертикальными столбцами; пять элементов представляются горизонтальными строками, а организация или структура, ее подразделения представляются третьим измерением матрицы.

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



Аналогичным образом, если рассматривать основные цели, все пять элементов относятся к каждой из целей. При рассмотрении одной из целей, например, эффективности и результативности деятельности, становится очевидно, что для ее достижения необходимо и важно применение всех пяти элементов.

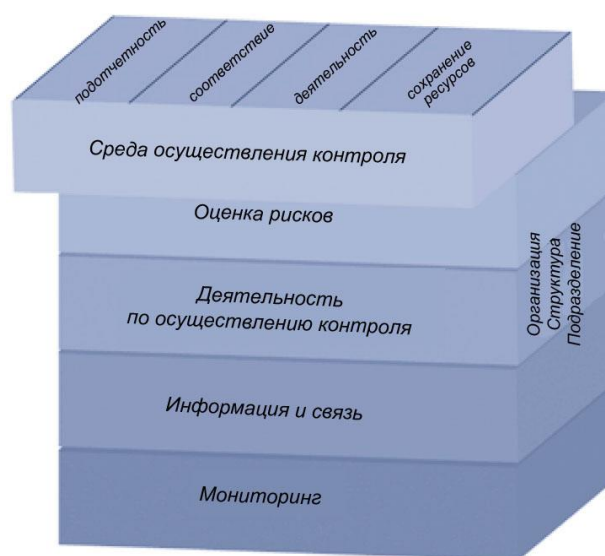
Внутренний контроль важен не только для всей организации в целом, но и для каждого отдельного подразделения. Данная связь отражается в третьем

измерении схемы, которое представляет все организации, структуры и подразделения. Таким же образом можно рассмотреть любую ячейку матрицы.

При том, что система внутреннего контроля применима ко всем организациям, конкретные формы ее применения руководством значительно отличаются в зависимости от целого ряда особенностей конкретной организации. В числе таких особенностей можно назвать организационную структуру, профиль рисков, экономическую среду, в которой действует организация, ее размер, сложность структуры, виды деятельности, а также степень регламентации. Рассматривая специфическое положение конкретной организации, руководству необходимо принимать решения и выбирать формы внедрения элементов системы внутреннего контроля с учетом сложности применяемых в организации процессов и методик.

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

2.1 Среда контроля



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

Элементами среды контроля являются:

(1) личная и профессиональная добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников, в том числе постоянное и повсеместное в рамках

- организации лояльное отношение к внутреннему контролю;
- (2) стремление к повышению уровня компетентности;
- (3) «главенствующий настрой» (т.е. мировоззрение и стиль работы руководства);
- (4) организационная структура;
- (5) принципы и методы работы с персоналом.

Личная и профессиональная добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников

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

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

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

Стремление к повышению уровня компетентности

Стремление к повышению уровня компетентности включает в себя уровень знаний и умений, необходимый для участия в обеспечении упорядоченной,

этичной, экономичной, эффективной и результативной деятельности, а также для надлежащего понимания индивидуальной ответственности в отношении внутреннего контроля.

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

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

К примеру, обучение способно увеличить понимание государственными служащими задач внутреннего контроля, в частности, задачи этической деятельности, помогает им понять цели внутреннего контроля и развивает навыки, необходимые для решения этических вопросов.

Заданный руководством тон работы

Тон, заданный руководством для работы (т.е. мировоззрение и стиль работы руководства) отражает:

- постоянную лояльную позицию в отношении внутреннего контроля, независимости, компетентности и управления на собственном примере;
- установленный руководством кодекс поведения, а также политику в отношении консультирования и оценки эффективности, что способствует достижению задач внутреннего контроля, в частности, этичности деятельности.

Подход, установленный высшим руководством, отражается на всех аспектах его деятельности. Взгляды, участие и поддержка высших должностных лиц государства и законодателей в формировании «главенствующего настроения»

порождают позитивное отношение, и крайне важны для поддержания лояльного и позитивного отношения к внутреннему контролю в организации.

Если высшее руководство считает внутренний контроль важным, другие сотрудники организации будут это ощущать и добросовестно поддерживать установленные средства контроля. Например, создание подразделения внутреннего аудита в качестве элемента системы внутреннего контроля является со стороны руководства четким сигналом о важности внутреннего контроля.

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

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

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

Организационная структура

Организационная структура организации предусматривает:

- возложение полномочий и ответственности;

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

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

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

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

Кадровая политика и практика

Кадровая политика и практика включают в себя найм сотрудников и комплектование кадрами, адаптацию, тренинги и обучение (с отрывом и без отрыва от производства), аттестации и консультирование, продвижение по службе и вознаграждение сотрудников, а также меры по устранению недостатков.

Важным фактором внутреннего контроля являются кадры. Для осуществления эффективного контроля необходимы компетентные, заслуживающие доверия сотрудники. Соответственно, методы найма, обучения, тестирования, поощрения и продвижения по службе являются важным элементом среды осуществления внутреннего контроля. Таким образом, решения по найму и комплектованию кадрами должны приниматься на основании таких критериев, как добросовестность, уровень образования и опыта, достаточный для выполнения порученной работы, а также учитывать необходимость обеспечения соответствующего обучения как с отрывом, так и без отрыва от производства, в том числе – по вопросам

этики. Руководители и сотрудники, обладающие надлежащим пониманием внутреннего контроля и готовые принять на себя ответственность, являются важнейшим фактором эффективного внутреннего контроля.

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

Примеры

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

2.2 Оценка рисков



Оценка рисков – это процесс выявления и анализа рисков, связанных с достижением целей организации, и определение надлежащих ответных мер. В оценку рисков включаются:

(1) определение риска:

- риск, связанный с целями организации;

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

(2) оценка риска:

- оценка значимости риска;
- оценка вероятности возникновения риска;

(3) оценка готовности организации к принятию риска;

(4) разработка действий по реагированию на риски:

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

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

Как подчеркивается в определении, система внутреннего контроля в состоянии обеспечить надлежащий уровень гарантий достижения целей организации. Оценка рисков как элемент внутреннего контроля играет ключевую роль в выборе действий по контролю, которые необходимо предпринять. Она является процессом выявления и анализа соответствующих рисков для достижения целей организации и определения надлежащих ответных действий.

Соответственно, формирование целей является необходимым условием оценки рисков. Цели должны быть определены до того, как руководство будет иметь возможность выявить риски для их достижения и предпринять

действия, необходимые для сокращения указанных рисков. Таким образом, необходимо, чтобы в рамках организации постоянно шел процесс оценки и реагирования на последствия рисков наиболее рентабельным образом, при этом заниматься выявлением и оценкой потенциальных рисков должны обладающие необходимыми навыками специальные сотрудники. Деятельность по внутреннему контролю является ответом на риски, поскольку она предназначена для сокращения неопределенности выявленных последствий.

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

Выявление рисков

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

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

Результативность деятельности организации может оказаться под угрозой по причине внутренних или внешних факторов, как на уровне самой организации, так и на уровне ее деятельности. При оценке рисков следует рассматривать все возможные риски (включая риск мошенничества и коррупции). Таким образом, важно проводить всестороннее выявление рисков. Его необходимо вести постоянно, непрерывно и, часто, в неразрывной связи с процессом планирования. Зачастую полезно рассматривать риски «с чистого листа», не ограничиваясь результатами предшествующей проверки. Такой подход включает в себя выявление изменений в профиле риска⁶ организации, возникающих в результате изменений в экономической и законодательной сферах, внутренних или

⁶ Обзор матрицы основных опасностей, с которыми сталкивается организация или структурное подразделение, которая включает в себя степень тяжести последствий (т.е. серьезные, средние, малозначительные), а также вероятность либо возможность возникновения события.

внешних обстоятельствах деятельности, а также в результате появления новых или измененных целей.

Для выявления рисков необходимо применять соответствующие инструменты. Два наиболее широко используемых инструмента – это (проведение) изучения рисков и самостоятельная оценка рисков⁷.

Оценка рисков

Для принятия решения о том, каким образом реагировать на риски, необходимо не только в принципе выявить факт наличия определенной категории рисков, но также установить их значимость и вероятность возникновения соответствующего события. Методика анализа рисков может изменяться в основном по причине того, что многие риски достаточно сложно измерить (например, репутационные риски), тогда как иные риски можно оценить в числовом выражении (в особенности, финансовые риски). В отношении первой категории единственно возможным является весьма субъективный подход. В таком случае оценка рисков становится больше

⁷ *Проведение изучения рисков*

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

Самостоятельная оценка рисков.

Представляет собой подход, направленный снизу вверх по иерархической структуре организации. Каждому уровню и подразделению организации предлагается проверить свою деятельность и передать свою оценку рисков выше по иерархии. Данный процесс может осуществляться в документальной форме (при этом система оценки устанавливается с помощью опросных анкет), либо в форме семинара.

Два вышеуказанных подхода не исключают друг друга, напротив, именно сочетание оценки рисков, осуществляемой как сверху вниз, так и снизу вверх по иерархической структуре организации, является желательным для выявления как рисков, охватывающих всю организацию в целом, так и рисков, связанных с определенной деятельностью.

искусством, чем наукой. При этом применение систематических критериев оценки рисков сокращает субъективную составляющую процесса, поскольку формирует структуру, в рамках которой становится возможным принимать более унифицированные решения.

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

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

Оценка «рискового аппетита» организации

При рассмотрении вопроса реагирования на риски важным является определение «рискового аппетита» организации. Рисковым аппетитом – это объем риска, которому организация готова подвергнуться до того, как она посчитает необходимым предпринять соответствующие меры. Решения о реагировании на риски необходимо принимать с учетом выявления объема риска, которому организация готова подвергнуться.

Для того, чтобы определить рисковый аппетит организации, необходимо оценить и неотъемлемый, и остаточный риски. Неотъемлемый риск – это риск для организации в случае, если руководство не предпримет никаких действий для изменения вероятности его возникновения или последствий. Остаточный – это риск, который остается после реакции руководства на риск.

Рисковым аппетитом организации изменяется в зависимости от ожидаемой значимости рисков. Например, приемлемый уровень финансовых потерь

может изменяться в зависимости от целого ряда факторов, в том числе, от суммы соответствующего бюджета, источника потери, либо от иных сопутствующих рисков, например, негативного общественного мнения. Риск appetite организации – субъективный вопрос, тем не менее, он представляет собой важную стадию процесса формулирования общей стратегии управления рисками.

Разработка мероприятий по реагированию на риски

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

Варианты реагирования на риски можно разделить на четыре категории. В ряде случаев, риски могут быть *перенесены, допущены или ликвидированы*⁸. Тем не менее, в большинстве случаев на риски необходимо *реагировать*, и организации потребуется ввести и поддерживать эффективную систему внутреннего контроля в целях поддержания рисков на приемлемом уровне.

Задачей реагирования на риски является не обязательно устранение риска, а, скорее, его локализация и контроль. Алгоритмы, принимаемые организацией для реагирования на риски, называются внутренними контрольными мероприятиями. Оценка рисков должна играть ключевую роль в выборе необходимых действий внутреннего контроля. Кроме того,

⁸ Наилучшей формой реагирования на некоторые риски может являться их *перенос*. Перенос может осуществляться с помощью обычного страхования, путем передачи риска третьей стороне за определенную плату, либо посредством соответствующей оговорки в контракте.

Возможность свободного управления некоторыми видами рисков может быть ограничена, либо стоимость переноса некоторых рисков может быть неадекватной потенциально приобретаемой выгоде. В таких случаях формой реагирования на риски может являться их *принятие* (допуск).

Ликвидация некоторых рисков или их сокращение до приемлемых уровней возможны только в форме *прекращения* деятельности. В государственном секторе возможность прекращения деятельности может быть, по сравнению с частным сектором, существенно ограничена. Некоторые виды деятельности осуществляются именно в государственном секторе, поскольку связанные с ними риски настолько велики, что осуществление такой направленной на достижение общего блага деятельности в любой иной форме является невозможным.

следует подчеркнуть, что все риски полностью устранить невозможно, система внутреннего контроля в состоянии лишь обеспечить надлежащую гарантию достижения целей организации. При этом организации, которые активно выявляют риски и ими управляют, имеют более высокую готовность к оперативным ответным действиям в случае отрицательного варианта развития ситуации, а также к ответным действиям на изменения в целом.

При планировании системы внутреннего контроля важно, чтобы предусмотренные средства контроля были соразмерны рискам. Не считая вариантов наиболее нежелательного развития событий, обычно достаточно предусмотреть уровень контроля, обеспечивающий достаточную гарантию того, что потери не выйдут за пределы уровня риска, на который готова пойти организация. Каждое средство контроля имеет свою стоимость, и деятельность по контролю должна быть рентабельна по отношению к тому риску, который она сокращает.

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

Примеры

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

2.3 Контрольная деятельность



Контрольная деятельность – это принципы и алгоритмы, установленные и выполняемые в качестве реагирования на риски, а также для достижения целей организации.

Чтобы быть эффективной, контрольная деятельность должна быть надлежащей, соответствовать плану и установленным срокам, быть рентабельной, всеобъемлющей, обоснованной, и непосредственно связанной с целями контроля.

Контрольная деятельность проводится в организации повсеместно, на всех уровнях и в рамках всех ее функций. Она включает в себя ряд контрольных мероприятий по выявлению и предупреждению рисков таких, например, как:

- (1) процедуры санкционирования и утверждения;
- (2) разделение обязанностей (санкционирование, обработка, фиксация, проверка);
- (3) контроль за доступом к ресурсам и учетной информации;
- (4) проверки;
- (5) сверка;
- (6) проверки текущей деятельности;
- (7) проверки операций, процессов и деятельности;
- (8) надзор (назначение, проверка и утверждение, руководство и обучение).

Организациям следует стремиться к соответствующему балансу между предварительной и текущей контрольной деятельностью.

Меры по устранению недостатков являются необходимым дополнением к контрольной деятельности для достижения целей.

Контрольная деятельность – это принципы и алгоритмы, установленные и выполняемые в качестве реагирования на риски, а также для достижения целей организации.

Чтобы быть эффективной, контрольная деятельность должна:

- быть соответствующей (то есть, применение правильного средства контроля в правильном месте, соразмерно степени риска);

- последовательно осуществляться в соответствии с планом в определенные сроки (то есть тщательно исполняться всеми участвующими сотрудниками, не пренебрегаться в отсутствие основных сотрудников или при высокой нагрузке);
- быть рентабельной (то есть стоимость внедрения средств контроля не должна превышать получаемой выгоды);
- быть всеобъемлющей, обоснованной, и находиться в прямой связи с целями контроля.

Контрольная деятельность включает ряд разнообразных принципов и алгоритмов, в частности:

1. Процедуры санкционирования и утверждения

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

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

В целях сокращения риска ошибки, растраты либо неправомерных действий, а также риска невыявления указанных проблем, не следует поручать контроль над всеми ключевыми этапами транзакции или действиями одному лицу. Вместо этого, в целях обеспечения проведения эффективных проверок и сбалансированности ответственности, обязанности и ответственность следует систематично распределить среди ряда лиц. Основные обязанности включают в себя санкционирование, учет транзакций, обработку, проверку или аудит транзакций. При этом сговор способен сократить или полностью разрушить эффективность деятельности по внутреннему контролю. В небольшой организации может работать слишком

мало сотрудников для того, чтобы в полной мере реализовать указанную форму контроля. В таких случаях руководство должно понимать существующие риски и компенсировать вышеуказанный фактор другими средствами контроля. Ротация сотрудников способна гарантировать, что одно лицо не станет заниматься всеми основными вопросами транзакций или действий в течение чрезмерно длительного периода времени. Кроме того, поощрение или требование выхода в ежегодный отпуск способно содействовать сокращению риска путем организации временной ротации обязанностей.

3. Контроль за доступом к ресурсам и учетной информации

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

4. Проверки

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

5. Сверка

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

6. Проверки текущей деятельности

Текущая деятельность регулярно сверяется с набором стандартов, оценивается эффективность и результативность. Если проверка показывает, что фактические результаты не соответствуют установленным целям или

стандартам, возникает необходимость пересмотреть направленные на достижение целей фактически действующие производственные процессы и деятельность и определить наличие необходимости внесения изменений.

7. Проверки операций, процессов и деятельности

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

8. Надзор (назначение, проверка и утверждение, руководство и обучение).

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

- четко формулируются обязанности, ответственность и подотчетность каждого сотрудника;
- систематически проверяется работа каждого сотрудника в необходимом объеме;
- утверждается ход работы на ключевых этапах, что обеспечивает ее исполнение согласно плану.

Передача функций контролирующего лица не должна сокращать его подотчетность по указанным обязанностям и сферам ответственности. Контролирующие руководители также предоставляют своим сотрудникам необходимые руководящие указания и проводят обучение в целях обеспечения минимизации ошибок, растрат и незаконных действий, а также правильного понимания и исполнения указаний руководства.

Приведенный выше перечень не является исчерпывающим, тем не менее, в нем перечисляются наиболее широко распространенные виды контрольной деятельности, связанные с предупреждением и выявлением рисков. Деятельность, указанная в пп. 1-3, направлена на предупреждение, в пп. 4-6 – в большей степени направлена на выявление, в пп. 7-8 – направлена и на

предупреждение, и на выявление рисков. Организациям следует добиваться надлежащего баланса между предупреждающей и выявляющей контрольной деятельностью, таким образом, зачастую для компенсации определенных недостатков отдельных средств контроля применяется комплекс таких средств.

После осуществления контрольной деятельности, важно получить гарантию её эффективности. Следовательно, меры по устранению недостатков – необходимое дополнение контрольной деятельности. Кроме того, необходимо прояснить, что контрольные действия являются лишь элементом общей системы внутреннего контроля. Их следует интегрировать вместе с четырьмя другими элементами внутреннего контроля.

Примеры

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

2.3.1 Применение средств информационно-технологического контроля

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

(1) Средства общего контроля

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

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

(2) Прикладные средства контроля

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

Средства общего контроля и прикладные средства контроля взаимосвязаны и одинаково необходимы для обеспечения полной и точной обработки информации. Ввиду интенсивного прогресса в области информационных технологий, соответствующие средства контроля должны постоянно совершенствоваться для сохранения их эффективности.

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

Организации необходимо оценить ряд рисков, порождаемых применением автоматизированных систем для обработки информации. Указанные риски, помимо прочего, проистекают из единообразной обработки транзакций; автоматического запуска транзакций информационными системами; потенциального увеличения не выявленных ошибок; наличия, полноты и объема фиксации событий; характера применяемого аппаратного и программного обеспечения; а также фиксации необычных или нестандартных транзакций. Например, свойственный единообразной обработке транзакций риск состоит в том, что любая проистекающая из проблем с компьютерными программами ошибка будет возникать постоянно при аналогичных транзакциях. Эффективные средства контроля информационных технологий способны обеспечить управление рисками с надлежащей степенью гарантии того, что обработанная системами информация будет соответствовать поставленным целям контроля, таким,

как обеспечение полноты, своевременности и достоверности информации, а также сохранение ее целостности.

Средства информационно-технологического контроля состоят из двух обширных групп: средств общего контроля и программного модуля управления.

Средства общего контроля

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

Основные категории средств общего контроля:

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

который может повлечь за собой совершение несанкционированных действий, либо получение несанкционированного доступа к активам или архивам.

(б) *Контроль непрерывности работы* способствует обеспечению непрерывности ведения либо оперативного возобновления критически важной деятельности, а также защиты ключевой и важной информации в случае непредвиденных событий.

Прикладные средства контроля

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

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

Прикладные средства контроля и порядок прохождения данных через информационные системы возможно классифицировать по трем этапам цикла обработки:

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

Прикладные средства контроля можно также классифицировать по типам целей контроля, к которым он относится, в том числе на основании того, санкционированы ли транзакции и информация, являются ли они полными,

точными и достоверными. Контроль допуска связан с законностью транзакций и способствует тому, чтобы транзакции отражали события, которые фактически имели место за соответствующий период времени. Контроль полноты связан с надлежащей записью и классификацией всех законных транзакций. Контроль точности связан с правильностью фиксации транзакций и точностью всех соответствующих данных. Отсутствие контроля достоверности обработки и файлов данных способно обесценить все вышеуказанные средства контроля приложений ввиду возможности прохождения незаконных транзакций, а также увеличения вероятности возникновения неполных или неточных данных.

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

Средства общего контроля и прикладные средства контроля в компьютерных системах взаимосвязаны

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

При том, что основные цели контроля не изменяются, для сохранения эффективности на фоне активного изменения информационных технологий требуется соответствующее развитие средств контроля. Такие изменения, как увеличение степени использования компьютерных сетей, внедрение

мощных компьютеров, возлагающих ответственность за обработку данных на конечных пользователей, электронная коммерция и Интернет, оказывают влияние на характер и порядок внедрения конкретных средств контроля.

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

Примеры

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

2.4. Информация и связь



Информация и средства связи необходимы для достижения любых целей внутреннего контроля.

Информация

Обязательным условием надежной и актуальной информации является оперативная запись и надлежащая классификация транзакций и событий. Значимую информацию необходимо идентифицировать, перевести в машиночитаемую форму и передать в форме и в сроки, которые позволят сотрудникам осуществить действия по внутреннему контролю, а также иные

их обязанности (своевременная передача соответствующим лицам). Таким образом, сама система внутреннего контроля, а также все транзакции и значимые события должны быть полностью документированы.

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

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

Информация и средства связи необходимы для достижения всех целей внутреннего контроля. Например, одна из целей внутреннего контроля заключается в выполнении обязательств по государственной подотчетности. Достижение указанной цели возможно с помощью разработки и поддержания системы получения надежной и актуальной финансовой и нефинансовой информации, а также передачи этой информации путем ее надлежащего раскрытия в виде своевременной отчетности. Информация в отношении результатов деятельности организации предоставляет возможность оценить упорядоченность, этичность, экономичность, эффективность и результативность работы. Во многих случаях во исполнение требований законодательства и инструкций необходимо предоставление определенной информации.

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

является оперативная фиксация и надлежащая классификация транзакций и событий.

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

Надлежащая классификация транзакций и событий необходима также и для обеспечения руководства надежной информацией. А именно, необходима организация, классификация и сведения о форматировании, на основании которых подготавливаются отчеты, графики и финансовая отчетность.

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

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

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

Для обеспечения качества информации и отчетности, осуществления деятельности и исполнения обязанностей по внутреннему контролю, повышения эффективности и результативности мониторинга, сама система внутреннего контроля, а также все транзакции и существенные события должны полностью и четко документироваться (например, в форме блок-схем и изложения фактов). Указанная документация должна быть общедоступна для ознакомления.

Документация системы внутреннего контроля должна также включать в себя определение структуры и принципы деятельности организации, виды ее деятельности и связанные с ними цели, а также алгоритмы контроля. Элементы системы внутреннего контроля организации, включая ее цели и контрольную деятельность должны находить отражение в соответствующей письменной документации.

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

Средства связи

Эффективные средства связи должны двигаться по всем элементам организационной структуры сверху вниз, снизу вверх и по горизонтали.

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

Кроме того, необходимо поддерживать эффективные средства связи с третьими лицами.

Информация – это основа связи, которая должна соответствовать ожиданиям групп и отдельных лиц, и предоставлять им возможность эффективно исполнять свои обязанности. Средства связи должны эффективно

действовать во всех направлениях в структуре организации, сверху вниз, по горизонтали и снизу вверх, охватывая все структурные подразделения.

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

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

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

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

Примеры

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

2.5 Мониторинг



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

(1) Постоянный мониторинг

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

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

(2) Отдельные проверки

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

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

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

Мониторинг систем внутреннего контроля предназначен для обеспечения надлежащей работы средств внутреннего контроля, а также для обеспечения надлежащей их коррекции с учетом изменившихся условий. Кроме того, мониторинг обеспечивает оценку достижения общих задач установленных в определении внутреннего контроля в ходе реализации целей организации. Все это осуществляется посредством постоянного мониторинга, отдельных проверок, либо их сочетания, в целях участия в обеспечении непрерывности применения средств внутреннего контроля повсеместно во всей организации, а также для достижения запланированных результатов применения системы внутреннего контроля. Мониторинг самой деятельности по внутреннему контролю следует четко отличать от проверки деятельности организации, поскольку последняя является средством внутреннего контроля, ранее описанным в разделе 2.3.

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

Объем и периодичность отдельных проверок зависят в основном от оценки рисков и от эффективности алгоритмов постоянного мониторинга. При принятии решения по вышеуказанному вопросу, организации следует учитывать характер и степень изменений в результате как внутренних, так и внешних событий и связанные с ними риски; компетенцию и опыт сотрудников, осуществляющих реагирование на риски, и соответствующие действия по контролю; а также результаты постоянно выполняемого мониторинга. Отдельные проверки средств контроля также могут принести пользу, будучи направленными, непосредственно на выяснение вопроса эффективности средств контроля за определенный период времени.

Отдельные проверки могут проводиться в форме самопроверок или в форме проверки уровня планирования средств контроля, и прямой проверки систем внутреннего контроля. Отдельные проверки могут также проводиться высшими органами аудита, внешними или внутренними аудиторами.

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

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

Крайне важным является передача необходимой информации о недостатках внутреннего контроля соответствующим лицам. Следует установить процедурные нормы, позволяющие определить, какая именно информация необходима для эффективного принятия решения на соответствующем уровне. Такого рода нормы должны отражать общее правило о том, что руководителю необходимо получать информацию, которая влияет на действия или поведение сотрудников, находящихся в его компетенции, а также информацию, необходимую для достижения определенных целей.

Информация, получаемая в ходе деятельности, как правило, передается по обычным каналам, то есть лицу, ответственному за соответствующее действие, а также, как минимум, непосредственному руководству. При этом для передачи важной информации, например, о незаконных или ненадлежащих действиях, существуют альтернативные каналы связи.

Мониторинг систем внутреннего контроля должен включать в себя принципы и алгоритмы, направленные на обеспечение адекватного и оперативного реагирования на результаты проведения аудита и иных проверок. Руководство обязано (1) оперативно оценивать аудиторские заключения и результаты иных проверок, включая те, которые показывают недостатки и содержат рекомендации аудиторов и иных лиц, оценивавших

деятельность организации, (2) принимать решение о совершении надлежащих действий по результатам заключений и рекомендациям, составленным на основании аудиторских и иных проверок, и (3) в установленные сроки выполнить все действия, которые корректируют или иным образом разрешают вопросы, представленные их вниманию.

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

Примеры

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

3 Роли и обязанности

В организации каждый исполняет определенные обязанности в рамках внутреннего контроля:

Руководство

Напрямую ответственно за всю деятельность организации, включая планирование, внедрение, контроль за надлежащим функционированием, сопровождение и документирование системы внутреннего контроля. Обязанности руководства различаются в зависимости от их функций в организации, а также ее характеристик.

Внутренние аудиторы

Проверяют и вносят вклад в текущую эффективность системы внутреннего контроля путем составления заключений и рекомендаций, то есть имеют большое значение для эффективности внутреннего контроля.

При этом они, в отличие от руководства, прямой ответственности за планирование, внедрение, сопровождение и документирование системы внутреннего контроля не несут.

Штатные сотрудники

Также участвуют в работе системы внутреннего контроля. Внутренний контроль является непосредственной или опосредованной частью обязанностей каждого. Все сотрудники играют роль в осуществлении контроля и должны нести ответственность за сообщение о проблемах в деятельности, о неисполнении кодекса поведения,

либо о нарушениях принципов.

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

Высшие органы аудита (ВОА)

Содействуют и поддерживают формирование эффективной системы внутреннего контроля исполнительной власти. Оценка состояния внутреннего контроля является ключевой для аудита соответствия, аудита эффективности, и финансового аудита ВОА. Они сообщают результаты своих проверок и рекомендации заинтересованным лицам.

Внешние аудиторы

Проверяют некоторые государственные организации в ряде стран. Они, а также их профессиональные объединения, предоставляют консультации и рекомендации по вопросам внутреннего контроля.

Законодатели и регуляторы

Устанавливают нормы и требования в отношении внутреннего контроля. Участвуют в развитии общего понимания систем внутреннего контроля.

Другие лица

Взаимодействуют с организацией (бенефициары, поставщики, т.д.) и предоставляют информацию в отношении достижения ею своих целей.

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

Руководство

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

Внутренние аудиторы

В качестве элемента системы внутреннего контроля руководство зачастую формирует подразделение внутреннего аудита, которое задействуется для помощи в отслеживании эффективности внутреннего контроля. Внутренние аудиторы регулярно предоставляют информацию о функционировании внутреннего контроля, при этом значительное внимание уделяется оценке структуры и деятельности средств внутреннего контроля. Они сообщают информацию о достоинствах и недостатках, а также дают рекомендации по улучшению системы внутреннего контроля. При этом необходимо обеспечивать гарантии их независимости и объективности.

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

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

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

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

Сотрудники

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

Третьи лица

Вторая крупная группа лиц, заинтересованная в системе внутреннего контроля – это третьи лица вне состава организации, например, внешние

аудиторы (включая ВОА), законодатели, руководители и другие лица. Они могут принимать участие в достижении целей организации, либо могут предоставлять информацию, полезную для осуществления внутреннего контроля. При этом за планирование, внедрение, надлежащее функционирование, сопровождение либо документирование системы внутреннего контроля организации они не отвечают.

ВОА и внешние аудиторы

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

Оценка аудиторами системы внутреннего контроля включает в себя:

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

Высший орган аудита непосредственно заинтересован в обеспечении наличия в структуре организации, в случае необходимости, сильной службы внутреннего аудита. Такого рода службы аудита являются важным элементом внутреннего контроля, поскольку обеспечивают наличие постоянной возможности улучшения деятельности организации. В ряде

стран подразделениям внутреннего аудита может не хватать независимости, они могут быть слабыми, либо вообще отсутствовать. В таких случаях ВОА следует по возможности предлагать помощь и консультирование по вопросу создания и развития указанных структур, а также обеспечения независимости деятельности внутреннего аудитора. Такого рода помощь может включать в себя командирование или временную передачу сотрудников, проведение лекций, передачу учебных материалов, а также разработку методик и рабочих программ. Вышеуказанные действия следует осуществлять, не создавая угрозы для независимости ВОА или внешнего аудитора.

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

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

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

Законодатели и регуляторы

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

Приложение 1 Примеры

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

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
<p>По каждому техническому департаменту назначается оперативный менеджер, который обязан докладывать генеральному директору о ситуации в департаменте. Оперативные менеджеры обладают необходимыми навыками и полномочиями для принятия ряда решений. Все они также подписывают кодекс надлежащего поведения.</p>	<p>Возможные риски заключаются в столкновении судов, сливе токсичных отходов или топлива, а также повреждении дамб. Если инциденты связаны с халатностью государственного департамента, он может быть обязан выплачивать значительную компенсацию.</p>	<p>Возможна организация следующей деятельности по контролю: вождение судов компетентными штурманами, размещение буев, бакенов и маркеров; визуальное инспектирование с воздуха, а также взятие образцов воды.</p>	<p>Информация и средства связи в данном контексте могут касаться сообщения о столкновении для предупреждения других судов; сообщения судам о погодных условиях, публикации имен загрязнителей и санкций в их отношении, а также информации о принятых мерах по устранению последствий.</p>	<p>Последствия некоторых столкновений, нарушений норм охраны окружающей среды, результаты взятия проб и сравнение с другими странами, а также с историческими данными, способно помочь отслеживать эффективность и результативность вождения судов, размещения бакенов и маркеров, инспекций, а также образцов воды.</p>

Пример проверки исполнения обязательств по подотчетности (2): руководитель департамента спорта поставил в предшествующем году задачу об увеличении в ближайшие годы занятий спортом на 15%.

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
<p>Ввиду положительной репутации руководителя, исполнительный комитет доверился руководителю и не проводил обычного собрания по выяснению ситуации и проверке успехов руководителя.</p> <p><i>(Вышеуказанная ситуация не является примером удачной практики!)</i></p>	<p>В случае, если цели не указаны, возникает риск недостижения таковых. Также существует опасность несвоевременности и отчетности, поскольку руководитель желает повременить с данным отчетом до тех пор, пока он не сможет утверждать, что выполнил поставленную цель и 15% увеличение достигнуто. Кроме того, не было указано, каким образом измерять 15% рост, то есть, можно утверждать, что количество занимающихся спортом людей увеличилось, или что количество часов, в течение которых лица занимаются спортом, или даже количество спортивных центров или спортивных клубов увеличилось на 15%. Таким образом, качество сообщенной</p>	<p>Данный риск можно сократить путем создания соответствующих путей отчетности, а также модели отчетности, в рамках которой предусмотрено, какая именно информация предоставляется.</p>	<p>Отчет по данному вопросу должен быть представлен своевременно, согласно указанной модели отчетности. В нем должны быть указаны цели роста, метод их измерения, а также причины применения именно такого метода измерения. Должна быть указана вся уточняющая информация.</p>	<p>Проверка, является ли отчет удовлетворительным, выяснение полноты предоставленной информации может являться формой мониторинга.</p>

	информации существенно снижается.			
--	-----------------------------------	--	--	--

Пример проверки соответствия текущему законодательству и положениям:

Министерство обороны намеревается приобрести новые истребители путем оформления государственного контракта и публикует все условия и процедуры по данному государственному тендеру. Все полученные предложения остаются неоткрытыми до окончания периода подачи предложений. После чего все предложения открываются в присутствии ответственных менеджеров и ряда официальных должностных лиц. Только такие предложения будут рассматриваться и сравниваться для принятия решения о том, которое из них является лучшим.

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
Группа сотрудников, которая будет заниматься исполнением данной транзакции, состоит из компетентных лиц, подписавших документ о том, что они не имеют финансовой или родственной связи с любым из лиц, представивших предложения на тендер. Ответственные руководители и должностные лица также подписывают такой документ.	Одним из рисков, связанных с государственными тендерами и контрактами, являются сделки с участием инсайдеров. Одно из лиц, подавших предложение, может располагать предварительной информацией о предложениях других участников тендера и способно на основании такой информации внести выигрышное предложение, что в результате может привести к не лучшему выбору среди участников тендера. Другой риск заключается в выборе неверного предложения, в результате чего может потребоваться заключение нового государственного контракта, поскольку первый не будет соответствовать требованиям. Кроме того, иные участники тендера, которые посчитают,	В целях сокращения рисков необходимо выработать и применить алгоритмы в соответствии со всеми действующими нормами законодательства и инструкциями в отношении государственных контрактов.	Алгоритмы, связанные с публикацией всех условий данного государственного тендера, оценка полученных предложений, а также объявление выбранного победителя, должны быть оформлены письменно и должны содержать подробное описание всех действий, которые необходимо будет предпринять. При оценке тендеров все основания, по которым предложение было или не было отобрано, должны быть оформлены письменно.	Подразделение внутреннего аудита может провести проверку материалов дел и последующей судьбы поданных предложений.

	что в их отношении была допущена несправедливость, могут предъявить претензии.			
--	--	--	--	--

Пример проверки упорядоченной, этичной, экономичной, эффективной и результативной деятельности (1): департамент культуры планирует увеличение посещений музеев населением. Для реализации указанной цели департамент предлагает построить новые музеи, выдать каждому гражданину «культурный чек» и уменьшить цены на билеты. В целях экономичности, эффективности и результативности, руководству необходимо рассмотреть и оценить, действительно ли существует возможность достижения целей в том виде, в котором они сформулированы, путем реализации предложений департамента, и какова будет стоимость реализации каждого из предложений.

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
Департаменту культуры необходимо удостовериться, что его организационная структура подходит для поддержки рассматриваемого проекта и создания предлагаемых дополнений, а также для планирования и обеспечения деятельности новых музеев.	Вероятность того, что количество посещений музеев может не увеличиться, является одним из возможных рисков. Кроме того, возможен риск того, что некоторые из предложений приведут к непредвиденным негативным последствиям и к превышению установленного бюджета. Например, если сокращение цен на билеты не приведет к росту посещений музеев, данное действие сократит доходы государства. Кроме того, строительство новых музеев без надлежащего планирования и изучения требований к освещению, температуре и режиму	Деятельность по осуществлению контроля, связанная с указанными выше рисками, может представлять собой контроль бюджета в форме сравнения фактических и запланированных показателей, наблюдения за ходом строительства и предъявления требований об обосновании перерасхода бюджетных средств.	Информация и средства связи в данном примере могут проявляться в форме документирования встреч с архитекторами, пожарными службами (по вопросам требований безопасности), творческими работниками и другими лицами. Кроме того, могут составляться различные отчеты по результатам расходования бюджетных средств, а также о ходе выполнения строительных работ.	Анализ обоснованности перерасхода бюджета, а также связанных с ним затрат на выплату процентов ввиду задержки работ или выплат являются частью мониторинга.

	безопасности может повлечь дорогостоящие изменения в ходе строительства или по его окончании.			
--	--	--	--	--

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

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
Правительству необходимо убедиться, что в его составе действует соответствующий департамент, который будет заниматься внедрением и реализацией деятельности по субсидиям, а также создать необходимые условия и атмосферу для своевременного и эффективного завершения проекта.	Риски заключаются в том, что недобросовестные организации могут пройти по требованиям для предоставления грантов, но затем израсходовать денежные средства не по назначению.	Деятельность по осуществлению контроля может заключаться в следующем: - Проверка показателей организаций, обращающихся за получением грантов. - Проверка на месте хода строительных работ, а также – проверка отчетов о ходе работ. - Проверка расходов организаций путем проверки их счетов-фактур и задержки (частично) платежей по субсидиям до окончания проверки.	- Отчеты о ходе работ, в которых подробно приводятся затраты, количество пробуренных скважин, количество акров земель, охваченных ирригацией. - Истребуются (копии) счетов-фактур в качестве обоснования оплаченных субсидиями расходов.	Мониторинг может состоять из рассмотрения результатов бурения скважин, строительства ирригационных систем и сравнения их с другими аналогичными проектами. Кроме того, можно рассмотреть вопрос об изучении доходности земель после ирригации.

Пример проверки охраны ресурсов (1): Министерство обороны владеет рядом складов, военных магазинов и складов горюче-смазочных материалов. Военное командование следует установленному принципу, согласно которому указанные припасы могут быть

использованы только для военных целей, использование их в личных целях не допускается.

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
Надлежащие принципы кадровой политики были бы эффективными при наборе в штат и последующей работе на вышеуказанных складах добросовестных сотрудников.	Существует опасность того, что различные лица попытаются совершить хищение вооружения в целях его ненадлежащего использования или продажи. Кроме того, уязвимыми для воровства могут оказаться иные запасы, например, горючее.	Деятельность по осуществлению контроля, направленная на противодействие указанным рискам, может включать в себя установку заборов и стен вокруг складов и хранилищ, размещение на пропускных пунктах охранников с собаками. Регулярные проверки складских учетных записей, а также применение процедуры, предусматривающей, что имущество может выдаваться только с разрешения вышестоящего офицера, благоприятно скажется на охране имущества.	Отчеты о повреждении ограждений, а также о расхождении, выявленных в ходе инвентаризации имущества. Разрешения и процедуры, применяемые при обороте имущества, обеспечивают наличие связанной с целями контроля информации и каналов ее поступления.	Мониторинг может осуществляться в форме проверки ограждения, внеплановых инвентаризаций, проверки перемещений имущества и даже в форме секретных проверок системы безопасности.

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

Среда контроля	Оценка рисков	Деятельность по контролю	Информация и средства связи	Мониторинг
Руководству необходимо направить усилия на повышение уровня	На уровне общих средств контроля	Агентство имеет возможность:	Должны быть установлены процедуры	Частью мониторинга

<p>компетенции и на надлежащее поведение в сфере ИТ, а также на обеспечение необходимого обучения по данной тематике. Принципы кадровой работы также являются ключевыми факторами для формирования позитивной среды для решения вопросов информационно-технологического контроля.</p>	<p>рисков, агентство не предприняло следующих мер:</p> <ul style="list-style-type: none"> - не ограничило доступ пользователей только тем, что им необходимо для выполнения их обязанностей; - не разработало надлежащей системы программного контроля в целях защиты программ и конфиденциальной информации; - не документировал о изменения в программном обеспечении; - не провело разделения несовместимых обязанностей; - не обеспечило непрерывности функционирования сервисов; - не защитило свою сеть от несанкционированных информационных потоков. <p>На уровне контроля приложений агентство не обеспечило режим выдачи разрешения на доступ.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - внедрить средства логического (т.е. пароли) и физического контроля доступа (т.е. замки, идентификационные карточки, сигнализацию); - закрыть пользователям приложений возможность входить в операционную систему; - ограничить разрабатываемым приложениям сотрудникам доступ к производственному оборудованию; - применять журналы аудита для регистрации всех попыток доступа и команд с целью выявления нарушений режима безопасности; - подготовить план восстановления в случае нештатных и чрезвычайных ситуаций в целях обеспечения доступности 	<p>ИТ-контроля, изменения в программном обеспечении должны документироваться до ввода указанных программ в эксплуатацию.</p> <p>Необходимо разработать правила и должностные обязанности, отражающие принцип разделения обязанностей.</p> <p>Необходимо установить режим периодической отчетности и проверки журналов фиксации попыток доступа и (несанкционированных) команд.</p>	<p>ИТ-среды могут являться проведение ИТ-аудита, учебного моделирования действий в чрезвычайной ситуации, а также мониторинга работы веб-сервера.</p>
---	--	--	--	---

	<p><i>(Не является примером удачной практики!)</i></p>	<p>критически важных ресурсов, а также непрерывности деятельности; - установить сетевые экраны, и контролировать деятельность веб-сервера с целью обеспечения безопасности сетевого информационного обмена.</p>		
--	--	--	--	--

Приложение 2 Глоссарий

Настоящий глоссарий предназначен для обеспечения единообразного понимания использованных в данных руководствах основных терминов и понятий внутреннего контроля и его методик. В данном документе раскрывается содержание новых терминов, а также приводятся существующие определения, полученные из перечисленных ниже источников.

- Кодекс этики и стандартов аудита, ИНТОСАИ, 2001 г. (стандарты ИНТОСАИ).
- Внутренний контроль – интегрированная система, разработанная в рамках деятельности Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея, 1992 г. (далее - COSO 1992 г.).
- Глоссарий, Управление официальных публикаций Европейского сообщества, П. Эверард и Д. Вольтер, 1989 г. (глоссарий).
- Услуги аудита и заключений по финансовой информации, интегрированный подход, А.А. Аренс, Р. Дж. Элдер и М.С. Бизли, Прентис Холл, международное издание, девятая редакция, 2003 г. (Аренс, Элдер и Бизли).
- Предлагаемый проект «Система управления рисками предприятия», разработанный в рамках деятельности Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея, 2003 (далее - ERM COSO).
- Справочник по международному аудиту, финансовым заключениям, решениям по этике, Международная федерация бухгалтеров, 2003 г. (далее - МФБ).
- Сборник документов организации «Транспэрэнси Интернэшнл», 2000 г. (далее - Транспэрэнси Интернешнл).
- XVI Конгресс ИНТОСАИ, Монтевидео, Уругвай, 1998 г., Основной документ, вопрос 1А (Предотвращение и выявление мошенничества и коррупции), февраль 1997 г. (XVI Конгресс ИНТОСАИ, Уругвай, 1998 г.).
- Система профессиональных методов, Институт внутренних аудиторов (далее - ИА).

A

Access control – Контроль доступа

В информационных технологиях – средства контроля, предназначенные для защиты ресурсов от неуполномоченного изменения, утраты или раскрытия.

Accountability – Подотчетность

- Процесс, в ходе которого органы государственной или муниципальной службы, а также их сотрудники несут ответственность за свои решения и действия, в том числе, при распоряжении бюджетными средствами и по всем вопросам исполнения.
- Возложенная на проверяемое лицо или структуру обязанность доказать, что лицо/структура распорядилось(-лась) или контролировало(-ла) полученные денежные средства в соответствии с условиями, на которых они были переданы (глоссарий).

Application – Прикладная программа (средство)

Компьютерная программа, предназначенная для помощи в выполнении определенных задач, в том числе, таких специфических операций, как выплата заработной платы, инвентаризация, бухгалтерский учет, обеспечение прикладной деятельности. В зависимости от задач, для решения которых предназначено приложение, оно способно оперировать текстами, числами, графикой или сочетанием указанных элементов.

Application controls – Прикладные средства контроля

- Структура, принципы и алгоритмы, применяемые к отдельным прикладным системам и предназначенные для контроля обработки данных в рамках определенного программного обеспечения.
- Запрограммированные алгоритмы прикладного программного обеспечения, а также связанные с ними действия пользователя, предназначенные для обеспечения полноты и точности обрабатываемой информации. Например, компьютерная проверка введенной информации, проверка числовых последовательностей, а также алгоритмы ручной обработки вопросов, включенных в оперативный отчет об отклонениях (COSO 1992 г.).

Audit – Аудит

Проверка деятельности организации в целях обеспечения ее соответствия задачам, бюджету, нормам и стандартам. Целью проверки является регулярное выявление отклонений, которые могли бы потребовать принятия корректирующих мер (глоссарий).

Audit Committee – Аудиторский комитет (ревизионная комиссия)

Комитет в рамках Совета директоров, обычно выполняющий задачи, связанные с вопросами финансовой отчетности, процессами по управлению деятельностью и финансовыми рисками, а также вопросами соответствия значимым действующим требованиям законодательства, этическим нормам и требованиям регулирующих органов. Комитет по аудиту обычно оказывает Совету директоров содействие в вопросе надзора за (а) надлежащим уровнем финансовой отчетности, (b) соответствием требованиям законодательства и регулирующих органов, (c) квалификацией и непредвзятостью независимых аудиторов, (d) реализацией задач внутреннего аудита, а также деятельностью независимых аудиторов, и (e) выплатами вознаграждения руководству компании (если не сформирован комитет по вознаграждениям).

Audit Institution – Орган аудита

Государственный орган, который, независимо от порядка его назначения, формирования или создания, выполняет задачи проведения внешнего аудита в соответствии с законодательством (глоссарий).

В

Budget – Бюджет

Количественное, финансовое выражение программы действий, запланированных на определенный период. Бюджет составляется с учетом планирования будущих действий, а также с целью проведения проверок фактически полученных результатов уже совершенных действий (глоссарий).

Budgetary control – Бюджетный контроль

Контроль, с помощью которого выделивший бюджет орган власти обеспечивает расходование бюджета в соответствии с планами, полномочиями и инструкциями (глоссарий).

С

Collusion – Сговор

Совместные действия сотрудников по мошенническому изъятию денежных средств, имущества или иных активов (Аренс, Элдер и Бизли).

Compliance - Соответствие

- Относится к соблюдению законов и инструкций, применимых к соответствующей структуре или лицу (COSO 1992).
- Соответствие и соблюдение принципов, планов, алгоритмов, законов, инструкций, договоров и иных требований (ИВА).

Component of internal control – Элемент внутреннего контроля

Один из пяти элементов внутреннего контроля. В состав внутреннего контроля входят: специфическая среда, в которой осуществляется внутренний контроль в конкретной организационной структуре, оценка рисков, контрольная деятельность, информация и связь, мониторинг (COSO 1992 г.).

Computer controls – Компьютерный контроль

1. Действия по контролю, выполняемые компьютером, т.е. алгоритмы, запрограммированные в составе программного обеспечения компьютера (в отличие от контроля со стороны человека). 2. Контроль компьютерной обработки информации, состоит из общего контроля и контроля приложений (как запрограммированного, так и личного) (COSO 1992 г.).

Computer information system – Компьютерная информационная система

Компьютерная информационная система (КИС) – это система, в рамках которой компьютер любого вида или размера выполняет обработку (финансовой) информации проверяемого лица или структуры, имеющей значение для проведения аудита, вне зависимости от того, осуществляется ли эксплуатация компьютера проверяемой структурой либо лицом, или третьей стороной (МФБ).

Control – Контроль

- 1. Существительное, обозначающее субъект, например, как в словосочетании «наличие контроля», то есть принцип или алгоритм,

являющийся частью внутреннего контроля. Контроль может существовать в рамках любого из пяти компонентов. 2. Существительное, обозначающее объект, например, как в словосочетании «осуществлять контроль», то есть результат принципов и алгоритмов, предназначенных для контроля; результатом может являться (или не являться) эффективный внутренний контроль. 3. Глагол, например, «контролировать» – регулировать; установить или применить принцип или алгоритм, которые влияют на уровень контроля (COSO 1992 г.).

- Любое действие, предпринятое руководством, Советом директоров, иными лицами для управления рисками, а также увеличения вероятности того, что установленные цели и задачи будут достигнуты (ИВА).

Control activity – Деятельность по осуществлению контроля

Деятельность по осуществлению контроля – это принципы и алгоритмы, установленные для сокращения рисков и достижения поставленных целей. Алгоритмы, которые организация принимает для противодействия рискам, называются деятельностью по внутреннему контролю. Такая деятельность является ответом на риски в том смысле, что она направлена на сокращение выявленной неопределенности результатов.

Control environment – Среда осуществления контроля

Специфическая среда, в которой осуществляется контроль, задаёт тональность работы организации, влияет на понимание контроля её сотрудниками. Она является основанием для всех прочих элементов внутреннего контроля, обеспечивает дисциплину и структуру.

Corruption – Коррупция

- Любая форма неэтичного использования государственной власти для личной или частной выгоды (XVI Конгресс ИНТОСАИ, Угурвай, 1998 г.).
- Злоупотребление полномочиями для личной выгоды (Транспэрэнси Интэрнэшнл).

COSO

Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея, группа, состоящая из нескольких бухгалтерских организаций. В 1992 г. она выпустила обширное исследование по вопросам внутреннего контроля «Внутренний контроль – интегрированная система». На указанное исследование часто ссылаются как на «Доклад COSO».

D

Data – Данные (информация)

Факты и информация, которые можно передавать и обрабатывать.

Deficiency – Недостаток

Выявленный, потенциальный или реальный недостаток внутреннего контроля, либо возможность укрепления внутреннего контроля в целях обеспечения более высокой вероятности достижения целей (COSO 1992 г.).

Design – План

1. Намерение. Согласно своему определению, задачей внутреннего контроля является обеспечение обоснованной гарантии достижения целей; когда задача выполнена, систему возможно признать эффективной. 2. План; то, каким образом система должна работать, в отличие от того, каким образом она работает фактически (COSO 1992 г.).

Detective control – Контроль обнаружения

Контроль, нацеленный на выявление состоявшегося незапланированного события или результата (в отличие от превентивного контроля) (COSO 1992 г.).

Documentation – Документация

- Документация внутренней контролирующей структуры - это вещественное и письменное доказательство, относящееся к элементам процесса внутреннего контроля, включая определение структуры и принципов работы организации, её рабочие категории, соответствующие задачи и деятельность по контролю. Вышеперечисленное должно проявляться в документах, таких, как

приказы руководства, принципы администрирования, руководства по алгоритмам работы, а также руководства по ведению учета.

Е

Economical – Экономично

Отсутствие растрат и расточительства. То есть получение ресурсов надлежащего количества и качества с их доставкой в нужное время и место по максимально низкой цене.

Economy - Экономия

- Минимизация стоимости использованных для деятельности ресурсов с учетом надлежащего качества (аудиторские стандарты ИНТОСАИ).
- Приобретение в надлежащее время и по самой низкой цене финансовых, кадровых и материальных ресурсов, отвечающих условиям качества и количества (гlossарий).

Edit checks – Программная проверка

Программные средства контроля, установленные на ранних этапах процесса получения информации для выявления ошибочных данных. Например, текстовые данные, введенные в числовые поля, такого рода средством контроля могут быть отклонены. Кроме того, могут применяться запрограммированные средства контроля – например, в случае, когда из другого приложения в ходе обработки данных поступают переменные данные.

Effective – Результативно

Относится к достижению целей или уровню соответствия фактических результатов деятельности целям или запланированным результатам деятельности.

Effectiveness – Результативность

- Показатель того, насколько полно реализованы цели, а также степени соответствия запланированных и фактических результатов деятельности (Аудиторские стандарты ИНТОСАИ).
- Насколько экономично были достигнуты заданные цели (гlossарий).

Efficient – Эффективно

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

Efficiency – Эффективность

- Отношение между результатами деятельности в форме товаров, услуг, иных результатов, и ресурсами, потраченными на их достижение (стандарты ИНТОСАИ).
- Использование финансовых, кадровых и материальных ресурсов таким образом, чтобы максимально увеличить результаты деятельности для заданного количества ресурсов, либо минимизировать количество ресурсов для заданного количества и качества результатов (глоссарий).

End user computing – Вычисления конечного пользователя

Относится к использованию децентрализованной (т.е., не в подразделении по информационным технологиям) обработки данных с применением автоматических алгоритмов, разработанных конечными пользователями, обычно – с помощью программных пакетов (напр., редакторов таблиц и баз данных). Обработка информации на уровне конечных пользователей может являться достаточно сложной и становиться исключительно важным источником управленческой информации. Надлежащий уровень проверки и документирования может оставаться под вопросом.

Entity – Лицо

Организация любого размера, созданная для решения определенных задач. Например, лицом может являться коммерческое предприятие, некоммерческая организация, правительственный орган или научное учреждение. В качестве синонимов могут применяться иные термины, например, организация и департамент (COSO 1992 г.).

Ethical – Этический

Относится к принципам морали.

Ethical values – Этические (моральные) ценности

Моральные ценности, которые позволяют принимающему решение лицу определить надлежащую линию поведения; указанные ценности должны основываться на том, что «хорошо» и «правильно», при этом они могут выходить за рамки требований закона (COSO 1992 г.).

External audit – Внешний аудит

Аудит, выполняемый органом, который является внешним по отношению к проверяемому лицу, и от последнего не зависит. Задачей такого аудита является дача заключения по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, соблюдению сроков и требований законодательства в ходе работы, и/или финансовое управление (гlossарий).

F

Flowchart – Блок-схема

Представленные в виде диаграммы документы и данные клиента, а также последовательность их обработки (Аренс, Элдер и Бизли).

Flow-charting – Составление блок-схем

Графическое представление алгоритмов деятельности, информации или документов. Данная техника позволяет давать обобщенное описание сложных совокупностей действий или алгоритмов.

Fraud – Мошенничество

Незаконное взаимодействие между двумя лицами, в рамках которого одна из сторон намеренно вводит другую сторону в заблуждение посредством сообщения заведомо ложных сведений в целях получения необоснованного, противоправного преимущества. Включает в себя обман, мошенничество, скрывание информации, злоупотребление доверием, которые используются для получения некоего несправедливого или бесчестного преимущества (XVI Конгресс ИНТОСАИ, Уругвай, 1998 г.).

G

General controls – Средства общего контроля

- Средства общего контроля – структура, принципы и алгоритмы, которые применяются ко всем или к значительной части информационных систем лица и содействуют обеспечению их надлежащего функционирования. Они создают среду, в которой работают прикладные системы и средства контроля.
- Принципы и алгоритмы, содействующие обеспечению непрерывного и надлежащего функционирования компьютерных информационных систем. Они включают в себя средства контроля за управлением информационными технологиями, инфраструктурой информационных технологий, управлением безопасностью, а также приобретением, разработкой и сопровождением программного обеспечения. Средства общего контроля поддерживают работу средств программного контроля приложений. Для описания средств общего контроля иногда применяются иные понятия, такие, как «средства общего компьютерного контроля» и «средства контроля с помощью информационных технологий» (COSO ERM).

I

Independence – Независимость

- Свобода действовать согласно полученным полномочиям аудиторов без какого-либо внешнего вмешательства, предоставляемая органу аудита и его аудиторам (глоссарий).
- Свобода высшего органа финансового контроля (ВОА) в рамках вопросов аудита действовать в соответствии с его аудиторскими полномочиями (мандатом) без какого-либо внешнего управления или вмешательства (аудиторские стандарты ИНТОСАИ).
- Свобода от обстоятельств, которые представляют собой угрозу для объективности или ее возникновения. Такого рода угрозы необходимо устранять на уровне отдельных аудиторов, уровне согласования условий работы, а также – на функциональном и организационном уровнях (ИВА).
- Способность аудитора сохранять непредвзятую точку зрения при выполнении им профессиональных обязанностей (фактическая независимость) (Аренс, Элдер и Бизли).

- Способность аудитора сохранять непредвзятую, по мнению третьих лиц, точку зрения (внешняя независимость) (Аренс, Элдер и Бизли).

Inherent limitations – Неотъемлемые ограничения

Ограничения всех систем внутреннего контроля. Ограничения связаны с пределами возможностей человеческой оценки; ограничениями ресурсов, необходимостью учитывать стоимость контроля по отношению к ожидаемым преимуществам; вероятностью неисправностей, а вероятностью конфликта управления либо сговора (COSO 1992 г.).

Inherent risk – Неотъемлемый риск

Риск, существующий в отношении лица в отсутствие каких-либо действий, которые может предпринять руководство в целях изменения вероятности его реализации или соответствующих последствий (COSO ERM).

Institute of Internal Auditors (IIA) – Институт внутренних аудиторов (ИВА)

ИВА является организацией, которая формирует стандарты этики и деятельности, обеспечивает обучение и способствует росту профессионального уровня своих членов.

Integrity - Добросовестность

Качество или состояние соблюдения моральных принципов; справедливость, честность и искренность; желание поступить правильно, претендовать и соответствовать набору ценностей и намерений (COSO 1992 г.).

Internal audit – Внутренний аудит

- Функциональные средства, с помощью которых руководство организации получает из внутренних источников гарантии того, что процессы, за которые они несут ответственность, протекают таким образом, что вероятность возникновения мошенничества, ошибки, либо неэффективных, неэкономичных методов работы сводятся к минимуму. Внутренний аудит обладает многими чертами внешнего аудита, но при этом способен обеспечить должное выполнение указаний того уровня руководства, которому подотчетен (аудиторские стандарты ИНТОСАИ).

- Деятельность по независимому, объективному информированию и консультированию, предназначенная для увеличения эффективности и повышения уровня организации рабочих процессов. Внутренний аудит способствует достижению целей предприятия путем применения системного упорядоченного подхода к оценке и улучшению эффективности управления рисками, а также контроля и управления деятельностью организации (ИВА).
- Внутренний аудит – оценочная деятельность, которая ведется в рамках организации для собственных нужд последней. В ее задачи входят, в частности, изучение, оценка и отслеживание правильности и эффективности бухгалтерского учета, а также систем внутреннего контроля (МФБ).

Internal auditor(s) – Внутренний аудитор (внутренние аудиторы)

Изучают и способствуют повышению эффективности системы внутреннего контроля посредством подготовки заключений и рекомендаций, при этом основной ответственности за ее планирование, внедрение, сопровождение и документирование они не несут.

Internal audit unit – Подразделение внутреннего аудита

- Департамент (или деятельность) в рамках организации, на который (которую) ее руководством возложена задача проведения проверок, а также оценки систем и алгоритмов работы организации в целях минимизации вероятности возникновения мошенничества, ошибок или неэффективных методов работы. Внутренний аудит должен обладать независимостью в рамках организации и быть подотчетным напрямую ее руководству (глоссарий).
- Департамент, подразделение, группа консультантов или иные сотрудники, обеспечивающие независимое, объективное информирование и консультации, целью которых является увеличение эффективности и повышение уровня организации рабочих процессов. Внутренний аудит способствует в достижении целей предприятия путем применения системного упорядоченного подхода к оценке и улучшению эффективности управления рисками, а также контроля и управления деятельностью организации (ИВА).

Internal control – Внутренний контроль

Внутренний контроль – комплексный процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач организации будут достигаться следующие общие цели: ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом, исполнение обязательств подотчетности, соблюдение применимого законодательства и инструкций, а также защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения.

Internal Control System (or Process, or Architecture) – Система внутреннего контроля (схема, структура).

Синоним понятия «внутренний контроль», применяемого в рамках организации (COSO 1992 г.).

International Organisation of Supreme Audit Institution (INTOSAI) – Международная организация высших органов аудита (ИНТОСАИ)

ИНТОСАИ является профессиональной организацией высших органов аудита (ВОА) в странах, которые относятся к ООН специализированным агентствам ООН. ВОА играют важную роль в аудиторских проверках государственных счетов и деятельности, а также в укреплении надлежащего уровня финансового управления и ответственности властей своих государств. ИНТОСАИ была основана в 1953 г., и с момента ее создания количество стран-участниц выросло с 34 до 170.

Input – Входящая информация

Любая введенная в компьютер информация, либо процесс ввода информации в компьютер.

L

Legislature – Законодательная власть

Законодательная ветвь власти в государстве, например, Парламент (аудиторские стандарты ИНТОСАИ).

Logical access – Логический доступ

Действие по получению доступа к компьютерной информации. Доступ может быть ограничен «только чтением», при этом существуют более

широкие права на доступ, которые могут включать возможность изменять информацию, вводить новые записи и удалять существующие (также см. «физический доступ»).

М

Mainframe – Центральная ЭВМ

Компьютер высокого уровня, предназначенный для самых сложных вычислительных задач. Мейнфреймы зачастую обслуживают многих пользователей, подключенных к нему через терминалы.

Management – Руководство

Состоит из должностных лиц и иных сотрудников, которые также выполняют задачи высшего руководства. Члены совета директоров и аудиторский комитет входят в него только в том случае, если они выполняют вышеуказанные задачи (МФБ).

Management Intervention – Вмешательство руководства

Действия руководства по изменению установленных принципов и алгоритмов для достижения законных целей; вмешательство руководства обычно требуется для того, чтобы отреагировать на однократные или необычные операции либо события, на которые в ином случае существующая система могла бы отреагировать неверно (для сравнения см. «злоупотребление руководством»).

Management override – Злоупотребление руководством

Отмена руководством установленных принципов или алгоритмов для достижения незаконных задач в целях личного обогащения или необъективно положительного представления финансового состояния организации, либо уровня соблюдения ею различных требований (для сравнения см. «вмешательство руководства») (COSO 1992 г.).

Management process – Процесс управления

Последовательность действий, предпринимаемых руководством для управления организацией. Внутренний контроль является составной частью процесса управления (COSO 1992 г.).

Manual controls – Личный контроль (ручное управление)

Контроль, осуществляемый лично человеком, а не компьютером (для сравнения см. «компьютерный контроль») (COSO 1992 г.).

Monitoring – Мониторинг

Мониторинг – это составная часть внутреннего контроля и представляет собой процесс регулярной оценки качества и эффективности системы внутреннего контроля.

N

Network – Сеть

В сфере информационных технологий – группа компьютеров и связанных с ними устройств, которые соединены общими коммуникациями. В сеть могут входить постоянные подключения, например, по выделенному кабелю, либо временные подключения через телефонный кабель, или иные средства коммуникации. Сеть может быть небольшой, например, ЛВС из нескольких компьютеров, принтеров и иных устройств, либо она может состоять из множества больших и малых компьютеров, распределенных по обширной территории.

O

Objectivity - Объективность

Беспристрастное состояние сознания, которое позволяет высшим органам аудита, внутренним и внешним аудиторам выполнять свои задачи таким образом, чтобы они были искренне уверены в результатах своей работы, а также в том, что никаких существенных поступлений качеством допущено не было. Для объективности требуется, чтобы аудиторы не передавали принятие решения по вопросам аудита третьим лицам.

Operations - Деятельность

- Используется совместно с понятиями «объективность» или «контроль»: термин связан с эффективностью и экономичностью деятельности лица, включая достижение результативности и прибыльности, а также контроль ресурсов (COSO 1992 г.).

- Функции, процессы и действия, с помощью которых достигаются цели организации.

Orderly – Упорядоченно

Означает хорошую организованность, методичность.

Output – Результаты работы

В сфере информационной технологии – данные/информация, полученные в результате компьютерной обработки, например, графическое изображение на терминале или распечатка.

Р

Physical access – Физический доступ

При описании вопросов контроля доступа – получение доступа к физическим областям и предметам (для сравнения см. «логический доступ»).

Policy – Принцип, политика

Указание руководства о том, что необходимо предпринять для осуществления контроля. Принципы служат основой для создания алгоритмов их реализации (COSO 1992 г.).

Preventive control – Превентивный контроль

Методы контроля, предназначенные для предотвращения незапланированных событий или результатов (для сравнения см. «текущий контроль») (COSO 1992 г.).

Procedure – Алгоритм, процедура

Действие по реализации принципа.

Processing – Обработка

В сфере информационных технологий – исполнение программных инструкций центральным процессором компьютера.

Public Accountability – Публичная подотчетность

Обязательства лиц или структур, включая государственные предприятия и корпорации, которым переданы государственные ресурсы, отчитываться по

вопросам возложенной на них налоговой, управленческой ответственности, ответственности за программы, а также обязательство отчитываться перед теми, кто возложил на них указанные обязанности (аудиторские стандарты ИНТОСАИ).

Public sector – Государственный сектор

Понятие «государственный сектор» касается высшей исполнительной власти государства, региональных органов исполнительной власти (например, штата, провинции, территории), местной администрации (например, города), а также связанных с ними государственных органов (например, агентств, советов, комиссий и предприятий) (МФБ).

R

Reasonable assurance – разумное подтверждение достоверности финансовой отчетности

- Означает достаточный уровень уверенности, принимая во внимание факторы затрат, пользы, и рисков.
- Концепция о том, что внутренний контроль, независимо от того, насколько хорошо он построен и функционирует, не в состоянии гарантировать достижения целей организации. Это связано с неотъемлемыми ограничениями всех систем внутреннего контроля (COSO 1992 г.).

Residual risk – Остаточный риск

Риск, который сохраняется после принятия руководством мер по снижению риска.

Risk – Риск

Вероятность возникновения события, которое негативным образом повлияет на достижение целей (COSO ERM).

Risk appetite – Рискерный аппетит

- Объем риска, которому организация готова подвергнуться, прежде чем возникнет вопрос о принятии соответствующих мер.

- Универсальный объем риска, который компания или иное лицо готовы принять для достижения своей задачи или цели (COSO ERM).

Risk assessment – Оценка риска

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

Risk assessment cycle – Цикл оценки рисков

Постоянно продолжающийся, повторяющийся процесс выявления и анализа измененных условий, возможностей и рисков, а также принятия необходимых мер, в частности, изменение структуры внутреннего контроля в целях противодействия изменяющейся ситуации по рискам. Профили рисков и связанные с ними методы контроля должны проходить регулярную проверку и пересмотр в целях поддержания адекватности профилей рисков, надлежащей готовности, целеполагания и пропорциональности ответных действий по рискам, а также в целях поддержания эффективности средств контроля рисков в связи с изменениями рисков с течением времени.

Risk evaluation – Оценка риска

Означает оценку значимости риска, а также оценку вероятности его возникновения.

Risk profile – Профиль риска

Анализ или график основных рисков, с которыми сталкивается организация или ее подразделение, включая уровень последствий (например, серьезные, средние, незначительные), а также вероятность возникновения события.

Risk tolerance – Допустимый риск

Допустимое изменение, зависит от достижения целей (COSO ERM).

S

Security program – Программа безопасности

Охватывающая всю организацию программа по планированию и управлению обеспечения безопасности, которая является основой для структуры контроля безопасности в организации и отражает обязательство высшего руководства по обеспечению безопасности. Программа должна включать в

себя схему, с помощью которой регламентируется постоянная деятельность по оценке рисков, порядок разработки и внедрения эффективных алгоритмов обеспечения безопасности, а также порядок отслеживания эффективности указанных алгоритмов.

Segregation (separation) of duties – Разделение обязанностей

В целях сокращения риска ошибки, растрат, незаконных действий, либо невыявления указанных проблем, ни одно лицо либо группа лиц не должны контролировать все ключевые этапы (получение санкции, обработка, запись, проверка) сделки или события.

Service continuity control – Контроль за непрерывностью деятельности

Данный вид контроля заключается в следующем: в случае возникновения неожиданного события, основная деятельность должна продолжаться без перерыва, либо оперативно возобновляться, при этом основные и важные данные должны быть защищены.

Stakeholders – Заинтересованные лица

Лица, на которых влияет деятельность организации, например, акционеры, общественность местности, в которой организация ведет деятельность, сотрудники, клиенты и поставщики (COSO ERM).

Supreme Audit Institution (SAI) – Высший орган аудита (BOA)

Государственный орган, который, независимо от наименования, порядка формирования или структуры, на основании закона осуществляет функцию высшего органа аудита (аудиторские стандарты ИНТОСАИ, а также МФБ).

System software – Системное программное обеспечение

Программное обеспечение, в основном предназначенное для координации и контроля аппаратуры и средств коммуникации, доступа к файлам и записям, а также контроля и организации графика работы приложений.

System software controls – Средства контроля за системным программным обеспечением

Средства контроля за набором компьютерных программ и связанных с ними алгоритмов, предназначенных для эксплуатации и контроля вычислительных задач компьютерного оборудования.

U

Uncertainty - Неопределенность

Невозможность заранее точно знать степень вероятности возникновения будущих событий или их последствия (COSO ERM).

V

Value for money – Эффективность использования ресурсов.

См. Экономичность, Результативность и Эффективность.