

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-32-46
УДК 65.012.76(045)
JEL M42

Проблематика развития контрольных механизмов в современных экосистемах

Т.Ю. Серебрякова^а, Э.Р. Фатхуллин^б

^а Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия;

^б Казанский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Казань, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена внутреннему контролю как одной из функций управления и его организационной форме, а также проблемным аспектам формирования контрольных механизмов в связи с развитием информационных инструментов и источников управления экосистемами всех уровней. Несмотря на то, что наблюдается рост числа организаций, внедряющих различные контрольные методы и системы, последние зачастую не обеспечивают достижение задач, состоящих в получении релевантной и полной информации о состоянии контролируемого объекта, т.е. не реализуется цель контроля, состоящая в информационном сопровождении процесса достижения эффективности управления (и самого контроля). **Цель** исследования заключается в оценке теоретических базисных подходов к контролю с целью выявления возможностей построения контрольных механизмов современного уровня для коммерческих организаций. В ходе работы использовались такие общенаучные **методы** познания, как системный подход, логическое обобщение, правовой и лингвистический анализы, гипотеза. Контроль – неперенное сопровождение управленческой деятельности; от его организации зависит многое, в том числе своевременность достижения намеченных результатов, поступательное развитие бизнеса, результативность управления. Контроль существует в двух плоскостях: он или непосредственно встроен в технологические и управленческие процессы, или является надстроенным и проводится специально созданными органами, осуществляющими контроль его «со стороны». Развитие цифровых технологий влияет на формирование контрольных методов и механизмов и становится причиной возникновения определенных особенностей, что, с одной стороны, дает больше возможностей для контроля, с другой – приносит в него формализм, снижающий эффективность как его самого, так и всей организации в части ее основной деятельности. Поиск гармоничного сочетания – главная задача при организации действенного контроля в коммерческих организациях, являющихся экосистемами микроуровня. **Результаты исследования** будут полезны научным и практическим работникам, исследующим контрольные механизмы в теоретическом и методическом аспектах.

Ключевые слова: контроль; процессы управления; функция управления; встроенный контроль; надстроенный контроль; контрольный механизм; форма

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю., Фатхуллин Э.Р. Проблематика развития контрольных механизмов в современных экосистемах. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):32-46. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-32-46

Problems of Development of Control Models and Mechanisms in Modern Ecosystems

T.Yu. Serebryakova^а, E.R. Fatkhullin^б

^а Cheboksary Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia;

^б Kazan Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Kazan, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to internal control as one of the management functions and its organisational form, as well as problematic aspects of the formation of control mechanisms in connection with the development of information tools and sources of ecosystem management at all levels. Despite the fact that there is an increase in the number of organizations

implementing various control mechanisms, methods and systems, they often do not achieve the goals of obtaining relevant and sufficient information about the state of the controlled object, and the goal of control, which is to provide information support for the process of achieving the effectiveness of management (and control itself), is not achieved. **The purpose** of the study is to evaluate the theoretical basic approaches to control in order to identify the possibilities of building control mechanisms of modern level for commercial organisations. In the course of the research, such general scientific **methods** of cognition as a systematic approach, logical generalization, legal and linguistic analysis, and hypothesis were used. Control is an indispensable accompaniment of management activities. A lot depends on its organization, including the effectiveness of management, the timeliness of achieving the intended results, and the progressive development of the business. Control exists in two planes: it is either directly embedded in the technological and managerial processes or it is superstructured and conducted and carried out by specially created bodies that are outside the flow of processes and exercise control “from the outside”. The development of digital technologies imposes features and causes the emergence of certain peculiarities in the formation of control mechanisms, which, on the one hand, gives more opportunities for control, on the other hand, introduces formalism into it, reducing the effectiveness of both its own and the entire organisation in terms of its core activities. The search for a harmonious combination is the main task in organizing effective control in commercial organizations. The results of the study will be useful to researchers and practitioners who study control mechanisms in theoretical and methodological aspects.

Keywords: control; control processes; control function; built-in control; superstructured control; control mechanism; form

For citation: Serebryakova T.Yu., Fatkhullin E.R. Problems of development of control models and mechanisms in modern ecosystems. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):32-46. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-32-46

ВВЕДЕНИЕ

Контроль — это универсальная категория. Контроль присущ управлению, неразрывно с ним связан. Более того, можно сказать, что он существует там и тогда, где и когда между субъектами (акторами) возникают отношения, основанные на управлении. Вне управления говорить о контроле бессмысленно.

Следует отметить, что он существует в любой области: при управлении механизмами контроль основан на знаниях об их работе; при управлении государством его методы исходят из закономерностей государственного регулирования; при управлении экономикой, очевидно, для формирования контрольных механизмов следует отталкиваться от закономерностей функционирования экономики, понимая ее как совокупность научных знаний о хозяйствовании в целом, а также учитывая закономерности, присущие ее различным уровням и размерам.

В философском смысле контроль является всеобщим регулятором, поскольку его итоговое предназначение состоит в выявлении полноты достижения поставленных целей и в связи с этим — информационного обеспечения дальнейших управленческих решений, возможно, корректировочных, необходимых для их достижения.

Цели вырабатываются на уровне принятия решений о направлениях и конкретных результатах развития актора (рис. 1).

Следовательно, элементы ряда «цель — организация воплощения цели — контроль» представляют

собой вехи управленческой деятельности любого ее уровня. Контроль таким образом, можно исследовать как этап управленческой деятельности, (т.е. с точки зрения организации механизмов управления) или как **функцию** управления, имея в виду исполняемые им практические задачи управленческой деятельности.

Говоря о функциональном подходе к изучению контроля, следует отметить, что управленческая деятельность основана на:

1. Формировании целей и задач работы для достижения намеченного результата.

2. Планировании и организации действий для достижения намеченного результата

3. Контроле достижения намеченного результата, после которого происходит возврат к п. 1 в случаях: а) недостижения цели по различным причинам (происходят поправки в планировании); б) выполнения поставленной цели (происходит формирование новых, сопровождающееся такими этапами управления, как планирование, организация и контроль) (рис. 2).

На рис. 2 представлено наиболее общее отражение взаимосвязей функций управления и их обусловленности. В практической деятельности и формирование целей и задач, и планирование, и организация выполнения управленческого решения могут быть представлены более конкретными функциями. Многие исследователи их выделяют и обосновывают. В рамках данной статьи не будем на этом останавливаться.



Рис. 1 / Fig. 1. Общая схема места контроля в управлении на элементарном уровне /
The general scheme of the place of control in management at the elementary level

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

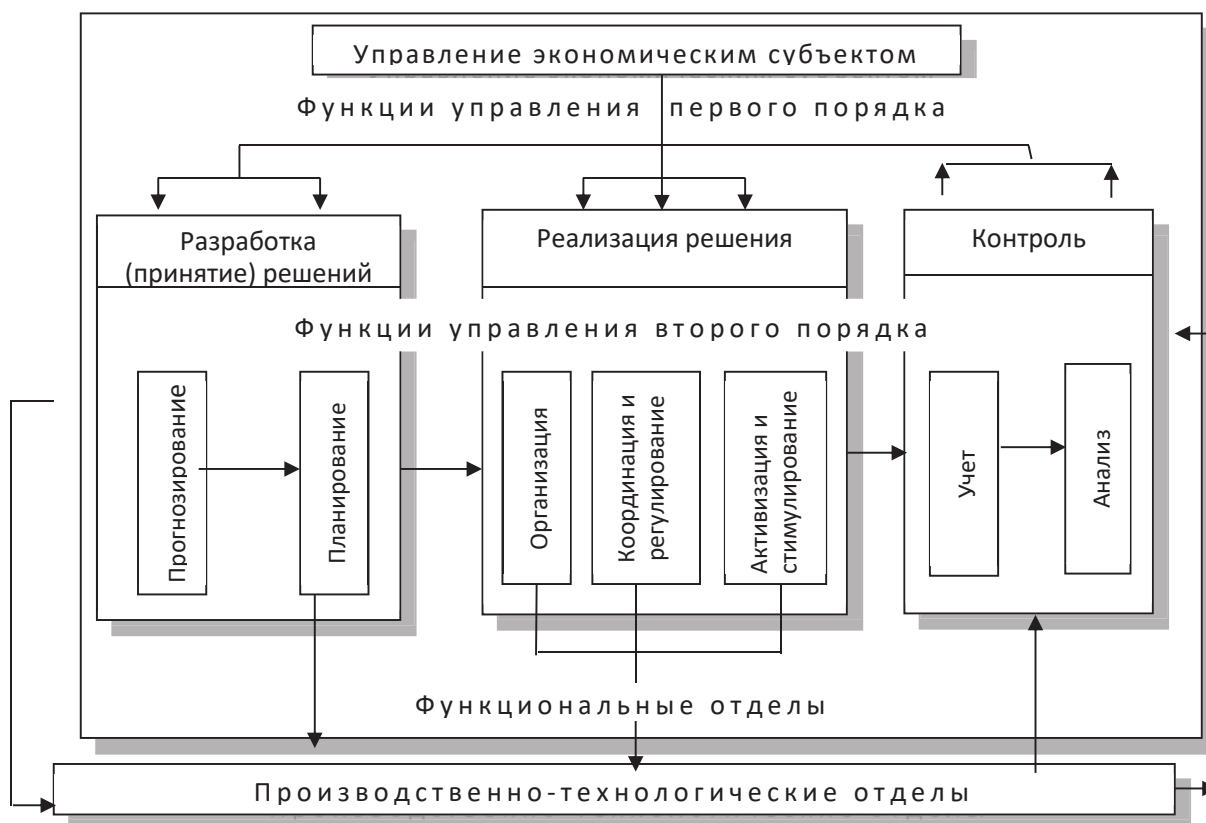


Рис. 2 / Fig. 2. Функции управления разного уровня в экономическом субъекте /
Management functions of different levels in an economic entity

Источник / Source: составлено авторами на основе [1] / compiled by the authors based on [1].

Таким же образом необходимо конкретизировать и контроль (как функцию управления), выделив в качестве присущих ему функций учет и анализ, поскольку именно они, будучи информационными источниками контроля, дают возможность реали-

зовать его функциональное предназначение — осуществлять оценку достижения или недостижения цели управления.

Подчеркнем, что учет и анализ сопровождают контроль всегда, независимо от его вида, сферы

Таблица 1 / Table 1

Трактование слова «контроль» / Interpretation of the word “control”

№ п/п	Источник / Source	Определение / Definition
1	Чудинов А.Н. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка. 1910 г.	Проверка чьих-либо действий, ведения книг и употребления сумм (франц. <i>contrôle</i> , происходит от <i>contrerole</i> , от <i>role</i> – свиток, список)
2	Павленков Ф. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка. 1907 г.	Проверка и ревизия счетов или вообще поверка каких-либо действий. Государственный контроль рассматривает денежные и материальные обороты всех ведомств, за исключением духовного и придворного
3	Попов М. Полный словарь иностранных слов, вошедших в употребление в русском языке. 1907 г.	Проверка чего-либо. Учреждение, в обязанности которого лежит проверка отчетности или чьих-либо действий
4	Михельсон А.Д. Объяснение 25 000 иностранных слов, вошедших в употребление в русский язык, с означением их корней. 1865 г.	<i>Contrôle</i> (франц.) происходит от <i>contrerole</i> (<i>role</i> – свиток, список). Поверка чьих-либо действий или употребления сумм

Источник / Source: составлено авторами на основе [1] / compiled by the authors based on [1].

управленческой деятельности (государственный, технический, медицинский и т.д.).

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Французское слово «*contrroll*», согласно переводчику Яндекс, означает «контрольный список». В табл. 1 приведены определения термина «контроль», данные различными авторами.

Развитие общественных и экономических отношений изменило значение слова «контроль», придав ему дополнительную смысловую нагрузку в русском языке, соответствующую его применению в английском, где этот термин может быть использован для обозначения состояния управления, руководства, регулирования, распоряжения, власти. Данный аспект как раз и отражает то, что контроль является функцией управления (обслуживающей его функцией), без которой оно невозможно.

Подходы к контролю как к функции и этапу управления, вероятно, связаны с этим значением термина. Как этап контроль проявляется в качестве определенного места в последовательности управленческих действий — здесь более подходит смысловое значение английского слова. Как функция управления он присутствует в любом процессе организации, в каждом функциональном, технологическом и ином подразделениях, помогая сотрудникам справляться со своими должностными обязанностями, поскольку именно контроль за их исполнением в целом ведет к реализации целей управления.

Таким образом, контроль существует в двух форматах: как встроенный в управленческие процессы и являющийся частью системы управления ими, и в виде надстройки над процессами — в этом случае его осуществляют специальные органы, предназначенные для надзора. Отметим, что встроенный контроль — объективно существующий, чаще всего на интуитивном уровне, особенно в малом бизнесе; однако это не значит, что нет необходимости в его систематизации и организации. Надстроенный над процессами (внепроцессный) контроль может быть сформирован дополнительно как механизм с определенными, ему присущими, обязательными процедурами, набор которых и роль в управлении определяется руководством. Такой контроль носит характер надзора за функционированием подразделений организации (и их руководителей), а, следовательно, его предметом является протекание и эффективность процессного контроля в подразделениях компании. Данные такого контроля используются руководством организацией для формирования своих решений.

Подходы к формированию контрольных механизмов представлены на рис. 3.

Контрольные процедуры, способы работы с информацией при контрольных действиях, подходы к охвату контрольными процедурами объектов контроля, методы осуществления выборки для контрольных процедур, порядок работы с информацией можно в целом назвать контрольными механизмами, которые являются технологическими элементами контроля, ор-

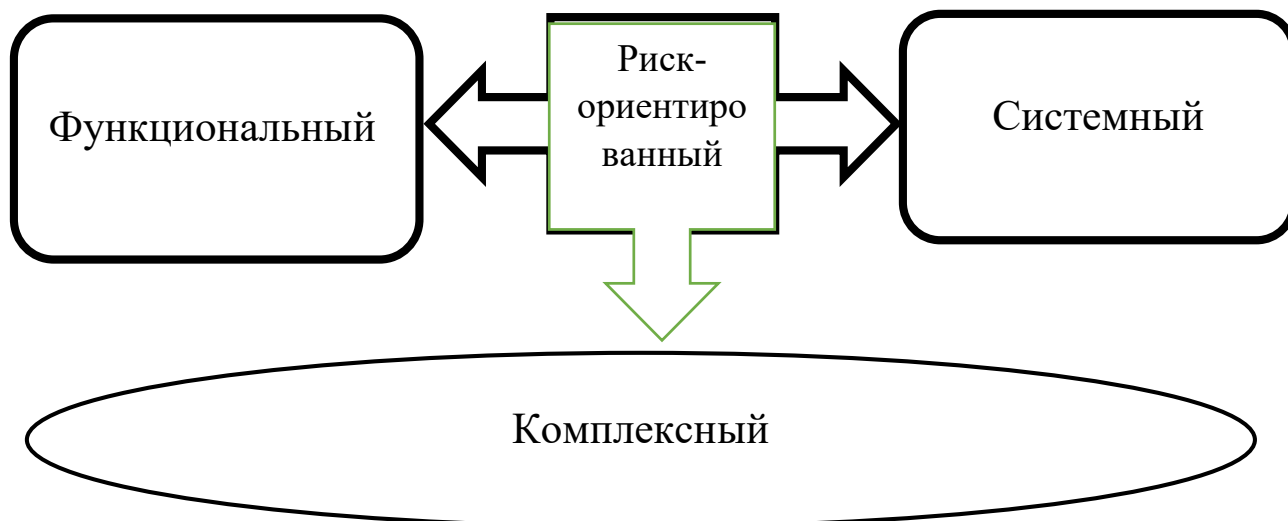


Рис. 3 / Fig. 3. Подходы к формированию контрольных механизмов /
Approaches to the formation of control mechanisms

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

ганизационно-технологическими способами его построения. В теории контроля чаще всего говорят о его формах, под которыми понимается совокупность контрольных приемов и методов, рассматриваемых во взаимосвязи, определенной последовательности применения, а также целевой направленности их применения, которая определяет входящую и исходящую результативную информацию и управленческий уровень ее использования.

Другими словами, механизм контроля — это взаимодействие форм, отдельных методов контроля в сочетании с исследуемой и результативной информацией.

ОБСУЖДЕНИЕ

Предпосылки и обзор мнений

Многие ученые опираются на известные документы комиссии Тредуэя (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Threadway Commission's, COSO) «Внутренний контроль: интегрированный подход» (англ. Internal control — Integrated Framework), описывающие создание системы внутреннего контроля (СВК), состоящей из пяти элементов: контрольной среды, оценки рисков, информации и коммуникации, контрольных действий, мониторинга. Отечественный документ — ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и состав-

ления бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹, изданный Минфином России, также содержит указанный состав элементов СВК и приводит рекомендации по созданию такого контроля. Можно согласиться с мнением Т.Б. Турищевой о том, что создание СВК требует огромных усилий от заинтересованной организации [2]. По утверждению ученой, при формировании СВК зачастую используется формальный подход. В то же время создание такой службы Т.Б. Турищева основывается на использовании бухгалтерских данных и элементов экономического анализа. Следует отметить, что это упрощенный подход, который применим, скорее всего, к финансово-экономической составляющей внутреннего контроля. Сама же СВК в полном объеме направлена на проверку всех технологических, управленческих процессов, незначительная доля которых находит выражение в денежном измерении и поддается бухгалтерскому учету. По нашему мнению, управленческий учет в большей степени может быть информационной базой для организации СВК. Эта мысль подтверждается глобальными принципами управленческого учета.

¹ ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=20706-pz_-112013_ob_organizatsii_i_osushchestvlenii&ysclid=ly5wt55mo7379363224

Иной позиции придерживаются Н. Н. Хахонина и Т. Б. Кувалдина [3], обращая внимание на необходимость использования возможностей информационных технологий при организации мониторинга операций, но в то же время предлагая осуществлять проверки контрагентов вручную, применяя специальные ресурсы, например СКБ «Контур» и др. Уважаемые авторы делают акцент на контрольной базе бухгалтерского и налогового учета, что соответствует точке зрения Т. Б. Турищевой [2].

Исследователи СВК, как правило, единодушны во мнении относительно всех категорий СВК за исключением мониторинга, который во многих публикациях возводится в ранг отдельной формы контроля, ему придается большое значение [4]. В документе COSO «Внутренний контроль. Интегрированная модель» говорится о том, что организацией должны быть разработаны процедуры мониторинга, дающие ответы на вопросы о каждом компоненте СВК:

- имеется ли он в наличии;
- как работает;
- не нужны ли изменения.

Мониторинг может быть непрерывным, периодическим или комбинированным. К *непрерывному* относят обычные контрольные процедуры, исполняемые согласно регламенту при осуществлении хозяйственных операций, их регистрации в документах и информационных системах в режиме реального времени. Таким образом, непрерывный мониторинг является неотъемлемой частью бизнес-процесса, часто осуществляемой автоматизированными системами, особенно если в них изначально фиксируются бизнес-процессы. Однако и при ручном способе ведения первичного учета мониторинг процесса исполнения операций широко распространен. К нему относится, например, проверка наличия различных виз и подписей на первичном документе, подтверждающих исполнение контрольной процедуры по авторизации персонала, участвующего в конкретном бизнес-процессе.

Периодический мониторинг проводится через определенные промежутки времени уполномоченными сотрудниками из числа руководителей, внутренними аудиторами и/или внешними сторонами и реализуется путем направления запросов, осуществления наблюдений, обзоров. Иными словами, такой мониторинг не интегрирован в бизнес-процессы, что отмечается в до-

кументе COSO². Следует обратить внимание, что в этом случае речь идет о надстроенном контроле, организованном в режиме мониторинга. Данный вывод подкрепляется сведениями о том, кто осуществляет периодический мониторинг: внутренние аудиторы, отделы по контролю качества или другие специалисты аналогичного функционала, сотрудники, составляющие группу, из различных функциональных и операционных отделов, отраслевые ассоциации или он проводится с использованием сведений о других организациях (бенчмаркинг), и в последнюю очередь мониторинг осуществляют в режиме самооценки» [5, с. 57].

Мониторинг в периодическом режиме постоянного соблюдения правил и регламентов — смешанный вариант — это в какой-то степени комплаенс-контроль.

Хотелось бы отметить, что встречаются публикации, критически оценивающие полезность привносимых зарубежных методик внутреннего контроля. «Подмена действительного контроля на контроль, отраженный в регламентах и осуществляемый по ним формально, подмена системы внутреннего контроля системой менеджмента качества (СМК, ИСО 9001–2015) свидетельствуют о снижении эффективности систем внутреннего контроля» [6].

А. А. Горшкова и Л. В. Каширская в статье [7] анализируют опыт создания системы внутреннего контроля в компании «РЖД», подход которой к организации СВК достаточно необычен для нашей страны и идет вразрез с рекомендациями COSO. Ученые отмечают, что в ОАО «РЖД» создано два контура контроля: контроль процессов и надпроцессный контроль: ««Желдорконтроль» реализует последующий внутренний контроль, чтобы обнаружить нарушения и ошибки реализовавшихся рисков. В свою очередь «Желдораудит» занимается оценкой и анализом функционирования СВК» [7]. Этот симбиоз, по замыслу руководства РЖД, должен гарантировать: «обеспечение разумной уверенности в достижении целей ОАО «РЖД», а также защиту стоимости и активов компании» [7]. В то же время следует признать, что в таком крупном холдинге наладить последующий контроль невозможно без риск-ориентированного подхода, для чего потребовалось использование ERM — модели COSO, касающейся управления рисками компании.

² Внутренний контроль. Интегрированная модель. Концепция и приложения COSO. 2013. URL: <https://www.coso.org/internal-control>

В ПАО «Аэрофлот» внутренним контролем занимаются две структуры: департамент внутреннего аудита и департамент управления рисками [8]. Организации водного транспорта осуществляют внутренний контроль по старинке — путем проведения ревизий. «Сложившаяся на предприятиях отрасли традиция применения форм текущего и последующего контроля» [9], по мнению В. В. Крайновой, делает внутренний контроль неэффективным, не отвечающим потребностям организаций водного транспорта. Не конкретизируя методы применяемого процессного контроля, автор работы справедливо подчеркивает, что для его проведения в основном используются бухгалтерские данные. Это означает, что процессный контроль не регламентирован, но осуществляется традиционным способом, в виде проверки руководителями подразделений функциональных обязанностей подчиненных, тем самым контролируя выполнение функций вверенного ему подразделения организации. В. В. Крайнова предлагает в качестве СВК применять систему сбалансированных показателей, что может быть использовано как инструмент поиска рисков (но не заменит СВК).

Изучение многочисленных публикаций по проблематике внутреннего контроля показывает, что преобладает применение системного подхода как в теоретическом, так и в практическом аспектах, в основе которых лежат существующие модели COSO.

Предложения по внедрению

Рассмотрим механизмы контроля с точки зрения подходов к его организации, среди которых предлагаем выделить три (рис. 3):

- функциональный;
- системный;
- комплексный.

Контроль по **функциональному признаку** присутствует в субъекте всегда — он встроен в процессы на уровне исполнения должностных обязанностей работниками и контролируется ими же самими или же вышестоящим руководителем, отвечающим за протекание конкретного производственного (функционального) процесса. Именно в качестве организованного варианта функционального контроля следует воспринимать (рассматривать) комплаенс-контроль, цель которого — отслеживание исполнения регламентов и правил каждым участником процесса (что требуется от каждого работника). Характерно, что апологеты комплаенс-контроля не предполагают применение выборки —

следовательно, риск-ориентированный подход для функционального контрольного механизма неприемлем.

В целом это логично, поскольку исполнение правил должно контролироваться постоянно — это подразумевается самими технологическими процессами. Однако контроль процессов касается не только технократических, но и управленческих аспектов, в которых нарушение правил не всегда напрямую влияет на работоспособность организации. Когда речь идет об интеллектуальной управленческой деятельности, комплаенс-контроль недостаточно результативен. На наш взгляд, комплаенс-контроль, скорее всего, олицетворяет технократический подход к контролю и его следует «защитить» в информационные электронные системы формирования информации о технологических и некоторых управленческих процессах. Участие контролера (как специалиста) здесь минимально, на уровне фиксирования факта «да/нет». К сожалению, это наиболее распространенная модель функционального контроля.

В то же время функциональный подход к организации контроля нельзя понимать настолько буквально. И механизм такого контроля демонстрирует его формализм. Между тем, контроль не должен сводиться только лишь к надзору за формальными контрольными процедурами и сторонам протекания процессов.

Функциональный контроль — это важнейшая и уникальная функция — он должен быть налажен внутри процессов для понимания правильности их осуществления, исходя из задач управления, а также конкретных обстоятельств, которые могут повлиять на изменение процедур (суть которых при этом должна остаться неизменной). Поэтому его не следует сводить только к комплаенс-контролю, но нужно сделать всесторонним, охватывающим и суть контролируемых явлений, и правильность протекания процедуры.

Рассмотрим, к примеру, прием у врача. На каждого пациента отводится (условно) 20 минут. Но если случай сложный, и врач понимает, что за 20 минут не сможет качественно выполнить необходимые диагностические процедуры? С позиции комплаенс-контроля превышение времени приема для качественного выполнения процесса будет нарушением. С точки зрения контроля за функциональной составляющей процесса важен результат, т.е. полное выполнение процедур вне зависимости от затраченного на них времени. Но формально

врач нарушил регламент, и возможным вариантом управленческого решения по результатам контроля будет его наказание за несоблюдение правил. Чтобы этого избежать, врачу придется доказывать правомерность своих действий, следствием которых явилось оказание качественной услуги, что в итоге повысит рейтинг медицинского учреждения, увеличит выручку и т.д. От необходимости объяснения очевидных вещей сотрудники устают и чаще всего выбирают более легкий вариант. Но это — путь в «никуда».

На этом простом примере становятся понятны недостатки функционального подхода к организации контроля, если возобладает технократический подход (особенно по типу комплаенс-контроля), когда форма становится важнее сути производственного (функционального) процесса, контроль которого должен осуществляться не просто статистом, а знатоком.

На наш взгляд чрезмерное увлечение функциональным подходом при организации контроля сказывается на эффективности деятельности компании скорее негативно, чем позитивно.

Чрезмерное воздействие на сотрудников с целью соблюдения ими приоритета формы над содержанием ослабляет заинтересованность коллектива в правильном выполнении работы — в частности, если за несоблюдение правил наказание будет строже, чем за недостатки, допущенные в ходе хорошо (по сути) выполняемой работы; или разбирательства отклонений от комплаенс будут требовать от персонала стольких усилий, что ему предпочтительнее будет сделать что-то неверно по сути (но формально правильно), чтобы соблюсти регламенты и избежать объяснений своей правоты.

Таким образом, функциональный подход к организации контроля — это выстраивание контрольных механизмов по наблюдению за исполнением сотрудниками своих функций в процессах. Он может быть осуществлен в отношении исполнения регламентов, выполнения правил внутри процессов с необходимым (наилучшим) результатом. В первом случае субъектом контроля может быть обычный человек без знания тонкостей проверяемых процессов, но понимающий какие регламенты и по каким пунктам необходимо проверять. Во втором случае — контролером должен быть специалист в своем деле.

Системный подход к формированию контрольных механизмов в настоящее время достаточно распространен. Он активно продвигается

всемирно известными организациями в издаваемых ими методиках.

Система строится в соответствии с заданной целью; для ее формирования существуют определенные правила, если она предназначена для решения конкретных задач внутри иной, более крупной системы: 1) обособление всегда условно, цель системы определена; 2) должен быть вход в систему; 3) должен быть выход из системы.

В данном случае речь идет о системе управления и в ней — о подсистеме контроля, т.е. СВК. В практическом смысле это означает, что:

- 1) процессы в подсистеме контроля должны быть определены и четко регламентированы;
- 2) обозначен круг входящей и исходящей информации и способы ее сбора;
- 3) определено и налажено следующее: а) документирование контрольных процедур; ответственное лицо за функционированием процессов в системе управления и самой СВК; в) механизмы проведения контрольных процедур;
- 4) определен путь взаимодействия ответственного за СВК и лиц, принимающих решение в управленческом аппарате (системе управления).

В реальной жизни, если выполнены все указанные условия, то контроль может сосредоточиться на формальной проверке, превратившись в комплаенс-контроль, и, таким образом, ограничиться функциональной составляющей контрольного механизма, превратиться в функциональный контроль с его недостатками.

Как правило, осуществить всеобъемлющую проверку всех операций невозможно. Следовательно, СВК должна использовать риск-ориентированный подход, что отражено на рис. 3. Полагаем, что и функционально организовать сплошным образом контроль есть возможность только при использовании информационных систем, но даже и в этом случае обработка результатов контрольных действий потребует риск-ориентированного подхода. Риск-ориентированный подход должен обеспечить выявление и контроль только существенных отклонений от нормы.

Наиболее распространена модель организации контроля **COSO, созданная комитетом спонсорских организаций Тредуэя**³. Этот документ определяет внутренний контроль организации как

³ Внутренний контроль. Интегрированная модель. Концепция и приложения COSO. 2013. URL: <https://www.coso.org/internal-control>

процесс, реализуемый советом директоров, топ-менеджментом и остальным персоналом компании и направленный на обеспечение «разумной уверенности» в достижении целей в таких областях, как:

- операционная деятельность;
- подготовка отчетности;
- комплаенса (соблюдение законов и правил).

Согласно модели внутреннего контроля COSO он включает в себя пять компонентов:

- 1) контрольную среду;
- 2) оценку риска;
- 3) мероприятия контроля;
- 4) информацию и коммуникации;
- 5) процедуры мониторинга.

Это модель создания СВК для встроенного в процессы контроля, основанного на функциональном подходе к его организации. Разработчиками делается заявление о том, что «средства внутреннего контроля, встроенные в бизнес-процессы и процедуры, скорее всего, будут более эффективными и действенными, чем обособленные»⁴.

Главная идея модели состоит в интеграции (взаимосвязи) всех трех составляющих контроль категорий: целей организации, компонентов внутреннего контроля и элементов организационной структуры. Эту взаимосвязь разработчики изображают в виде куба, три плоскости которого представляют перечисленные выше составляющие.

Отсюда вытекают **важные выводы**: внутренний контроль не может быть описан как простая причинно-следственной связь (лежащая в одной плоскости). Контроль представляет собой динамический, интегрированный и интерактивный (ни в коем случае не линейный) процесс, в ходе которого один компонент может вызвать изменение во многих других, лежащих в разных плоскостях. Например, выявление определенного риска влечет за собой одновременно необходимость введения новых контрольных процедур, пересмотра мониторинга, изменения в коммуникационных связях, процессах управления и т.п.

Однако, на наш взгляд, **важно** отметить следующее. Как уже сказано выше, COSO выделяет во внутреннем контроле пять компонентов: контрольную среду, управление рисками, процедуры контроля, информацию и коммуникацию, мониторинг и оценку. Обоснование отнесения мониторинга

к мероприятиям контроля, т.е. отказ от признания его отдельным компонентом, позволяет говорить о четырех компонентах системы внутреннего контроля: контрольной среде, управлении рисками, процедурах контроля, информации и коммуникации. Этот вариант выглядит гармоничнее, *в то же время напрашивается вывод, что и оставшиеся компоненты СВК выделены не по однородным, а по совершенно несопоставимым признакам. Возможно, в данном случае авторам COSO следовало говорить не о компонентах системы, а о институциональных категориях внутреннего контроля. Этот вывод иллюстрирует рис. 4.*

Действительно, *контрольная среда* — это обстановка в компании, показывающая желание руководства внедрить контрольные механизмы, осуществлять контроль и проявлять настойчивость в этом. Выражается в наличии регламентов и оценке их исполнения. Нет регламентов — нет предмета контроля. Нет целей — нет предмета контроля. *Риск-менеджмент* — это философский подход к организации контроля, помогающий сделать выбор, где, что и когда следует контролировать, а также раскрывающий способ определения объекта контроля — по тому, где вероятность возникновения ситуаций, препятствующих выполнению задач управления, высока. В таких случаях нужно особо тщательно контролировать прохождение управленческих действий, т.е. это помогает в идентификации предмета контроля. Образно говоря — «контролируем там, где плохо». И там, где хорошо, тоже на всякий случай контролируем (но не всегда). *Процедуры контроля* — это метод, способы контроля, контрольные действия, инструментарий. *Информация и коммуникации* — объект контроля, поскольку процессы, протекающие в компании, создают и преобразуют информационные потоки. Таким образом, это совокупность первичных данных, контролируемых показателей и умение их использовать различными подразделениями организации.

Мониторинг — это встроенные в процессы контрольные действия по наблюдению за выполнением регламентов, касающихся компонентов СВК, правильности их функционирования в целях информирования руководства об их недостатках, т.е. это, по сути, — инструмент или метод контроля.

Еще раз обратимся к последнему компоненту в COSO. Он означает именно встроенное в процессы наблюдение, для чего не обязательно быть сведущим человеком — с этим может справиться любой функционер. По сути, в данном понима-

⁴ Внутренний контроль. Интегрированная модель. Концепция и приложения COSO. 2013. URL: <https://www.coso.org/internal-control>

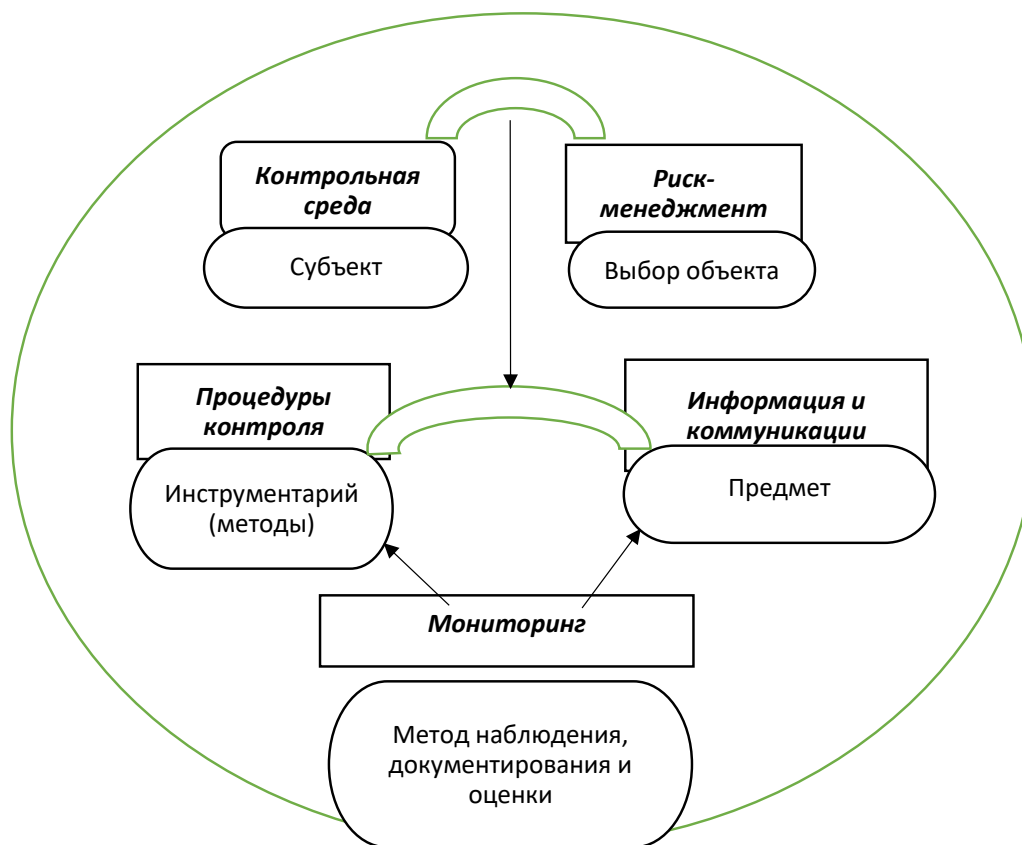


Рис. 4 / Fig. 4. Система контроля по модели COSO / The control system according to the COSO model

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

нии — это комплаенс-контроль. Именно таким образом и определяют разработчики предназначение COSO — как «разумную уверенность» в достижении целей в областях, перечисленных в табл. 2.

Между тем достижение целей операционной деятельности одним мониторингом проконтролировать не представляется возможным. С его помощью можно получить данные о показателях опера-

ционной деятельности, однако вскрыть причины негативных влияний на достижение операционных целей и дать рекомендации по их исправлению данный компонент СВК не сможет по определению.

Аналогичны и возможные результаты СВК по версии COSO в части подготовки отчетности. Возьмем, например, годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность — каким образом, не вникая в суть

Таблица 2 / Table 2

Оценка достижения целей COSO в разрезе направлений СВК / Assessment of the achievement of COSO goals in the context of ICS directions

Номер п/п / N/A number	Цель COSO / The purpose of COSO	Оценка возможности достижения / Assessment of the possibility of achievement
1	Операционная деятельность	На уровне констатации факта достижения или недостижения. Причины отрицательных результатов вскрыть не удастся
2	Подготовка отчетности	Неприменимо при использовании концепции подготовки отчетности «достоверное представление»
3	Комплаенс-соблюдение законов и правил	На уровне констатации факта достижения или недостижения

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

ее данных, можно проконтролировать достоверное представление информации в ее отчетных таблицах (а также в пояснениях к ним)?

По нашему мнению, мониторинг следует рассматривать как механизм надпроцессного контроля (предназначенного для всестороннего изучения функционирования управления), а также процессного контроля управления. Такой вариант был бы более логичным.

В таком случае получается, что, по версии COSO, *система внутреннего контроля состоит из подсистем регламентации и поддержания ее исполнения — контрольной среды (субъект), управления рисками (предмет), сбора и использования информации (объект), средств контроля за процессами (метод) и, по нашему мнению, наблюдения за наличием и функционированием всего перечисленного и, собственно, себя в виде надстроенного комплексного контроля (средство надпроцессного контроля инструмент).*

Комплексный подход к организации контроля означает обязательное сочетание двух его видов: встроенного в процессы и надстроенного над ними. Будет ли он соответствовать модели COSO или станет обычным функциональным контролем, который на самом деле в практической деятельности воспринимается и существует как объективная реальность управления — не важно. Главным является то, что он должен сочетаться с комплексным контролем и оставаться независимым от ответственных за процессный контроль управленцев.

Контроль в организации призван помочь руководителям высшего звена в достижении намеченных тактических и стратегических целей, но полагаться при этом только на процессные модели контроля они не должны — здесь требуется иной подход. Мониторинг может быть полезен внутри системы для контроля соблюдения регламентов (заданных значений) — получения исходной информации и об их исполнении, и о проблемных местах. Этот формальный контроль, приучающий, скорее всего, к дисциплине, иллюстрирует достижение частных задач, но не целей организации.

Необходим контроль по существу. Следует также отметить, что мониторинг — это не форма, а метод контроля, и он ошибочно трактуется как встроенная в процессы самостоятельная контрольная форма; при определенных условиях он может быть и встроенным в процессы, но в целом — это атрибут надстроенного контроля.

Таким образом, если речь идет о достаточно крупной компании, оценку эффективности до-

стижения ее основополагающих целей методами встроенного контроля обеспечить трудно. В том числе по причине необходимости аккумулирования в едином центре результатов всех контрольных действий для их обобщения и выработки предложений по управленческим решениям. Это возможно только при комплексном подходе к организации контроля, который обеспечивается специально созданными органами. В их функции входит, как минимум, наблюдение за процессным контролем, а также оценка эффективности управления процессами и самого контроля как механизма.

Резюмирующие положения

Установленный порядок контроля эффективности операционной деятельности не всегда опирается на системный подход, но при условии его применения должен состоять из указанных выше компонентов. Прежде чем в теоретическом аспекте обосновывать какую-либо модель или механизм, необходимо определиться с методами и формами контроля. Если относительно первых в целом есть понимание, то применительно к формам оно существует не во всех случаях. Остаются проблемными вопросы: какие существуют формы контроля? сколько их? как они соотносятся с указанными выше подходами к его организации?

Под формами контроля понимается совокупность его приемов, методов с учетом степени их вовлеченности в процессы предприятия и последовательности применения; среди них различают ревизию, аудит, внутренний аудит, счетную проверку, тематическую проверку. Некоторые авторы также называют судебно-бухгалтерскую экспертизу, документальную проверку. Можно отдельно выделить формы налогового контроля. Иногда упоминается комплаенс-контроль.

Здесь, по нашему мнению, необходимо исходить из сути контроля как функции управления и управленческих задач. От последних зависит применение той или иной его формы. Кроме того, формы контроля различаются, что связано с их использованием во внешнем или внутреннем контроле.

Такое деление не отменяет управленческой сути контроля, вне зависимости от причин возникновения отношений в связи с управлением: в силу добровольного делегирования, законодательной обязанности вхождения в отношения управления по ограниченной предметной области или в силу своей природы.

Контроль как функция управления в целом всегда является внутренним, поскольку существует «внутри» конкретных отношений управления. Однако есть научно обоснованная и практическая потребность введения понятий «внутреннего» и «внешнего» контроля. Это делается по классификационным признакам — экономической обособленности или отношению к организационной структуре организации. В то же время аудит и налоговый контроль никогда не будут формами внутреннего контроля; хотя аудит при этом идентифицируется как форма внешнего контроля. Между тем налоговый контроль в качестве самостоятельной формы выделен быть не может, поскольку имеется несколько его видов, существенно различающихся, которые невозможно объединить. Такие формы, как счетная и тематическая проверка, очевидно, могут использоваться во внутреннем и внешнем контроле; что касается судебно-бухгалтерской экспертизы, то применяется не в связи с менеджментом, а для получения доказательств по судебным и уголовным делам, и ее результаты не применяются для управления (в том числе в связи с тем, что не доводятся до руководства организацией). Поэтому она не является формой контроля.

И последнее обстоятельство, которое следует иметь в виду, это взгляд на **контроль как встроенный** в отдельные функции управления и **надстроенный** над ними.

Контроль обладает свойствами объективного присутствия всегда и везде и субъективного механизма, дополнительно «пристраеваемого» к процедурам и процессам управления любым субъектом. Как объективная, работающая вне специальных методов реальность, он присутствует внутри каждой функции управления — в качестве контроля исполнителей за своими действиями, руководителей отделов — за действиями подчиненных, директора — за действиями руководителей отделов и т.д. Будет ли этот контроль более или менее развит и последователен — зависит от основных целей организации и (в их рамках) задач по его совершенствованию. Именно здесь может быть применен комплаенс-контроль. О нем как об особой форме контроля никто не пишет. А между тем контроль за исполнением правил и регламентов действительно обладает всеми признаками самостоятельной его формы.

Как надстроенный над процессами контроль формируется, исходя из общей цели предприятия в зависимости от того, что именно нужно конт-

ролировать, каким образом применять полученные результаты и в итоге — как функционирование контрольных механизмов поможет достижению целей компании. Здесь возможно применение всех форм контроля, кроме аудита как носителя иной целевой установки: ревизии, внутреннего аудита, тематической, документальной и счетной проверки.

Таким образом, при комплексном подходе к организации контрольного механизма допустимо использование всех форм контроля в зависимости от выбора руководства, их потребностей и возможностей.

Необходимо отметить, что в практической жизни все так и происходит — бизнес идет именно по этому пути, используя элементы разных форм контроля вместе с отдельными методами для достижения наилучшего результата как в деятельности собственных организаций, так и самого контроля.

ВЫВОДЫ

В условиях внедрения в управление организацией компьютерных средств, включая технологические и управленческие процессы, встроенный в них контроль имеет возможность существовать без вмешательства человека. В электронной среде мониторинг процессов можно настроить таким образом, чтобы избежать нелогичных операций, несоответствующего документального оформления или сигнализировать о любой несогласованности. Следовательно, на уровне формирования первичной информации о процессах функциональный контроль отчасти может быть автоматизирован. Под процессами в данном случае нами понимаются технологические цепочки и их совокупность, а также процедуры и действия, обеспечивающие, как непосредственное производство, так и его оформление, планирование и первичную регистрацию производственных фактов. Необходимо подчеркнуть, что эти процессы в настоящее время в той или иной степени автоматизированы: от построения модели готовой продукции с одновременным расчетом потребностей в материалах, деталях, сырье и т.п., включая рабочую силу, до формирования производственных заданий, документов на выдачу материалов в цеха и на закупку недостающего сырья и т.д., в том числе выпуск полуфабрикатов и готовой продукции. На этом уровне мониторинг может быть только встроенным в данные процессы.

От заинтересованных в контроле лиц требуются только персональные настройки в виде расста-

новки определенных запретов или сигналов при различных нестандартных ситуациях. Но решения по ним принимают непосредственные участники производственных и функциональных процессов. Таким образом, мониторинг как метод контроля настолько сросся со стандартными управленческими функциями, что идентификации подлежит с трудом. Только на уровне руководителей отделов или подразделений функциональный контроль, как правило, может обрести предмет, выраженный в натуральных или денежных измерителях, имеющих контрольные значения. По ним можно судить о выполнении задач подразделения, функционального отдела.

При функциональном контроле четко отслеживается взаимосвязь: нарушение задания каким-то подразделением по цепочке приводит к проблеме в работе других, связанных с ним производственных участков, и в итоге — к невыполнению месячного (декадного или иного) плана. Контрольный прием в этом случае можно назвать мониторингом, но его реализуют соответствующие должностные лица более высокого уровня — начальники цехов, заместители руководителя. Некачественная работа каждого из них оценивается вышестоящим руководителем.

Из этого следует, что контрольное сопровождение идет параллельно течению технологических производственных процессов; при этом процедуры непосредственного управления сосредоточены в самом высшем звене, которые, как правило, не нуждаются в оценке эффективности как их самих, так и системы контроля. Такая структура характерна для малого и среднего бизнеса.

Если же рассматривать более крупные субъекты хозяйствования, то в них обобщение электронных результатов функционального контроля процессов целесообразно поручить специальному контрольному подразделению, надстроенному над ними (надстроенный контроль). Решение вопроса о том, передавать ли этому подразделению функции контроля экономических данных о процессах в организации, остается за ее руководством. Очевидно, что это будет целесообразно, поскольку в данном случае в механизм контроля могут быть включены риск-ориентированные методы и модели, а также различные формы контроля (в зависимости от конкретных задач в связи с реализацией целей компании).

Можно сделать вывод о том, что функциональный контроль основан на технических и техноло-

гических регламентах и экономических способах обобщения информации функциональными отделами, а его задача состоит в надзоре за выполнением технологических правил. Функциональный (процессный) контроль оканчивается там и тогда, где и когда возникает сотрудник, анализирующий (оценивающий, перепроверяющий) его результаты.

Системный подход к контролю, описанный в модели COSO, в целом предназначен для очень крупных экосистем, в том числе холдингового типа. Пять его компонентов, означающих: наличие правил контроля, описание методов контроля для различных процессов и операций, выявление рисков и определение иерархического уровня реагирования на результаты контроля, постоянный надзор (мониторинг) за полнотой и точностью выполнения предусмотренных контрольных процедур и задача осознания их полезности — обеспечивают функционирование контроля (схематично). По заявлениям составителей — это встроенный в процессы контроль, осуществляемый по технологическим цепочкам, реализующим операционные цели организации. Он, как правило, сейчас автоматизирован, следовательно, обеспечивает выявление рисков. Однако специалист, занимающийся мониторингом, имеет другие задачи, отличные от идентификации рисков. Его задача состоит в проверке соблюдения регламента с технологической точки зрения. Аналогичная ситуация складывается для управленческих процессов.

Контроль в данной модели имеет недостаток — отсутствие связи с его важнейшим свойством и управленческой роли всеобщего регулятора. В соответствии с предусмотренной коммуникативной стратегией каждое нарушение, выявленное средствами контроля, рассматривается соответствующим должностным лицом. Например, сбой в технологическом нормировании — главным технологом, недостаток при обработке плановых заданий — начальником планового отдела. Отсутствует координатор, осознающий взаимосвязь выявленных отдельных недостатков. Лицо, занимающееся мониторингом, на эту роль не годится, поскольку исполняет функции регистратора в контексте ответов на вопросы в режиме: да/нет.

В зарубежных компаниях все сведения, собранные при помощи такого контроля, включая регулярные отчеты лиц, отвечающих за соответствующие процессы, обобщаются в отделе внутреннего аудита. Следовательно, без надстроенного контроля невозможно сформировать эффективный

механизм, целью которого является способствование достижению задач управления организацией. Вполне естественно, что надстроенный контроль должен отслеживать результативность деятельности должностных лиц, поскольку без этого не достичь целей.

Выводы относительно COSO могут быть такими: встроенный контроль формирует вывод о соблюдении правил и возможно (но сомнительно) о собственной полезности. Причем всевозможных правил: операционной деятельности, формирования отчетов, мониторинга. Итогом надстроенного контроля является формирование выводов об эффективности деятельности организации при достижении операционных и иных целей.

Очевидно, что системы могут быть построены по-разному, в зависимости от конкретного целевого предназначения контроля. Например, исходя из комплексного подхода, сочетающего встроенный и надстроенный контроль, можно сформировать систему внутреннего контроля, или, игнорируя системный подход, реализовать механизм внутреннего, встроенного в процессы автоматизированного контроля, добавив к нему методы надстроенного над процессами контроля для наблюдения за эффективностью управления.

Таким образом, встроенный в процессы контроль не может существовать в отрыве от надстроенного контроля. Их совокупность позволяет достигать крупнейшим компаниям своих целей.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: ИНФРА-М; 2016. 328 с.
2. Турищева Т.Б. Формирование системы внутреннего контроля (свк) в российских условиях. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2017;6(3):351–354. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.029
3. Хахонова Н.Н., Кувалдина Т.Б. Основные направления развития внутреннего контроля предприятий малого бизнеса *Вестник Московского гуманитарно-экономического института*. 2021;(1):278–288. DOI: 10.37691/2311–5351–2021–0–1–278–288
4. Валеев П.В., Козлова Т.В. Современные проблемы мониторинга системы внутреннего контроля на предприятии. *Актуальные проблемы современной науки, техники и образования*. 2021;12(2):33–35.
5. Серебрякова Т.Ю., Гордеева О.Г. Риски организации: их учет, анализ и контроль. М.: ИНФРА-М; 2019. 233 с.
6. Колокольцев В.М., Козлова Т.В., Замбрыцкая Е.С., Вдовин К.Н. Система внутреннего контроля в корпорациях черной металлургии: проблемы и перспективы развития. *Черные металлы*. 2019;(12):16–21.
7. Горшкова А.А., Каширская Л.В. Функционирование системы управления рисками и внутреннего контроля в ОАО «Российские железные дороги». *Современные проблемы и пути их решения в науке, производстве и образовании*. 2019;(8):42–47.
8. Икко А.А., Наумова Е.А. Организация системы внутреннего контроля и оценка ее эффективности на примере ПАО «Аэрофлот». *Актуальные проблемы экономики и управления*. 2023;1(12):128–133. DOI: 10.52899/978–5–88303–660–5_128
9. Крайнова В.В. Обоснование направлений развития внутреннего контроля в организациях внутреннего водного транспорта *Международный бухгалтерский учет*. 2014;46(340):2–16.

REFERENCES

1. Serebryakova T. Y. Theory and methodology of end-to-end internal control Moscow: INFRA-M; 2016. 328 p. (In Russ.).
2. Turishcheva T. B. Formation of the internal control system (ICS) in Russian conditions *Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2017;6(3):351–354. (In Russ.). DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.029
3. Khakhonova N. N., Kuvaldina T. B. The main directions of development of internal control of small business enterprises. *Vestnik Moskovskogo gumanitarno-ekonomicheskogo instituta = Bulletin of the Moscow Institute of Humanities and Economics*. 2021;(1):278–288. (In Russ.). DOI: 10.37691/2311–5351–2021–0–1–278–288
4. Valeev P. V., Kozlova T. V. Modern problems of monitoring the internal control system at the enterprise. *Aktual'nye problemy sovremennoi nauki, tekhniki i obrazovaniya = Topical problems of modern science, technology and education*. 2021;12(2):33–35. (In Russ.).
5. Serebryakova T. Y., Gordeeva O. G. Risks of the organization: their accounting, analysis and control. Moscow: INFRA-M; 2019. 233 p. (In Russ.).

6. Kolokoltsev V.M., Kozlova T.V., Zambrzhitskaya E.S., Vdovin K.N. The system of internal control in ferrous metallurgy corporations: problems and prospects of development. *Chernye metally = Ferrous Metals journal*. 2019;(12):16–21. (In Russ.).
7. Gorshkova A.A., Kashirskaya L.V. Functioning of the risk management and internal control system in JSC Russian Railways. *Sovremennye problemy i puti ikh resheniya v nauke, proizvodstve i obrazovanii = Modern problems and ways to solve them in science, production and education*. 2019;(8):42–47. (In Russ.).
8. Ikko A.A., Naumova E.A. Organization of the internal control system and assessment of its effectiveness on the example of PJSC Aeroflot. *Aktual'nye problemy ekonomiki i upravleniya = Topical problems of economics and management*. 2023;1(12):128–133. (In Russ.). DOI: 10.52899/978–5–88303–660–5_128
9. Krainova V.V. Substantiation of the directions of development of internal control in organizations of inland waterway transport. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;46(340):2–16. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Татьяна Юрьевна Серебрякова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, Чебоксарский кооперативный институт, (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия

Tatyana Yu. Serebryakova — Dr. Sci (Econ), Professor, Professor Department of economics, Chair of Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
<http://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
tserebryakova@ruc.su

Энгель Рафаэлевич Фатхуллин — аспирант кафедры экономики и управления, Казанский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Казань, Россия

Engel R. Fatkhullin — Postgraduate student of the Department of Economics and Management, Kazan Cooperative Institute (branch) Russian University of Cooperation, Kazan, Russia
<https://orcid.org/0000-0009-3833-048X>
engeljankzn@gmail.com

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 13.03.2024; после рецензирования 12.04.2024; принята к публикации 10.07.2024.

The article was submitted on 13.03.2024; revised on 12.04.2024 and accepted for publication on 10.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The authors read and approved the final version of the manuscript.