

4.3. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ВНЕДРЕНИЮ ПРАКТИК ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Панков В.В., д.э.н., профессор, кафедра государственного финансового контроля, бухгалтерского учета и аудита;

Чайковская Л.А., д.э.н., профессор, кафедра государственного финансового контроля, бухгалтерского учета и аудита;

Кожухов В.Л., старший преподаватель, кафедра государственного финансового контроля, бухгалтерского учета и аудита

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова

В статье исследованы некоторые особенности организации системы внутреннего контроля, позволяющие оценить процесс адаптации и формирования общепринятых практик внутреннего контроля в организациях. Раскрыто понятие изоморфизма, а также приведена его тройственная классификация.

Кроме того, в статье подняты вопросы формирования институционального поля внутреннего контроля.

Существование и необходимость систем внутреннего контроля в организациях, как правило, рассматривается как естественный элемент организационных отношений. Считается, что организации создают системы внутреннего контроля самостоятельно, приходя к этому из собственных потребностей и опираясь исключительно на внутреннюю мотивацию и требования высшего руководства к повышению внутренней эффективности и недопущения кризисных ситуаций. Существование внутреннего контроля считается столь очевидным, что вопрос об иных причинах его появления даже не ставится.

Но, как раз часто именно очевидные вещи скрывают под собой подводные камни неудобных вопросов и неисследованные области, обращение к которым способно поменять привычный взгляд на известные вещи, именно они становятся предметом научных споров. Одним из таких очевидно-неочевидных вопросов является распространение и некритичное признание в качестве эталона унифицированных технологий внутреннего контроля.

Два главных вопроса, которые следует поставить в данном контексте, это то, почему системы контроля в организациях принимают определенные и, в общем-то, схожие формы, и какова действительная мотивация высшего руководства при принятии решения о создании системы внутреннего контроля?

Постановка этих вопросов предполагает обращение к институциональной теории, исследовательский инструментарий которой позволяет строить в целом достоверные гипотезы относительно причин возникновения, развития и направления изменений различных управленческих технологий, в том числе – внутреннего контроля. Особенностью такого методологического подхода является обращение не столько к

экономической, сколько к социологической версии институциональной теории.

Здесь упор делается не на сами управленческие технологии, а на отношения по поводу их принятия, признания и распространения. Институциональная теория не говорит о том, что собой представляют технологии внутреннего контроля, какие элементы в них входят, какие конкретные инструменты используются. В ней рассматриваются другие вопросы, позволяющее понять, каким образом происходит адаптация и формирование общепринятых практик внутреннего контроля в организациях.

По замечанию Е.Ю. Вороновой, институты «...не обязательно означают сопротивление изменениям, а скорее отвечают на вопрос, почему многие организационные формы и процедуры существуют без видимого технического и экономического обоснования» [5].

Рассматриваемая ниже теория восходит к пионерским работам Мейер и Роуэн (1977) и Димаджио и Пауэлл (1983) [7].

Последние несколько лет институциональная теория стала очень популярной и предложила ряд различных, но дополняющих друг друга объяснений, как и почему новые структуры и практики контроля возникают в организациях. Можно сказать, что институциональная теория стала очень влиятельной в исследованиях в области теории организаций и учета [10].

Институциональные теории ставят под вопрос техническую и экономическую рациональность в корпоративном управлении. Вместо этого они предлагают альтернативное объяснение, которое предполагает, что организации развивают и формируют структуры, процессы и системы, не напрямую основанные на принципах экономических затрат-выгод, потому что они более или менее нуждаются во внедрении этих новых процессов и процедур.

Согласно Мейеру и Роуэну, это значит, что «организации вынуждены внедрять практики и процедуры, определяемые как преобладающие рациональные концепции организационной работы и институализации в обществе. Тем самым организации повышают свою легитимность и перспективы выживания, независимо от немедленной эффективности внедряемых практик и процедур. Организационные структуры, в том числе выполняющие функции внутреннего контроля, определяют роли, процессы и системы, выполняющие символическую функцию соответствия и социальной ответственности. Организации, внедряющие соответствующие структуры избегают сложных исследований своих операций» [7].

Мейер и Роуэн, построившие свою работу на подходе, предложенном Бергером и Лукманом (1966) [4], отмечают значимость институциональных правил, благодаря которым в обществе выстраиваются соответствующие классификации, которые могут быть приняты и поддержаны общественным мнением и правовыми санкциями.

Эти правила влекут за собой нормативные обязательства, которые могут рассматриваться как факты организационной жизни, которые принимаются во внимание и поддерживаются участниками бизнес-сообщества – являются ли последние риск-менеджерами, комплаенс-контролерами, менедже-

рами, аудиторами, директорами или иными профессионалами внутри или вовне организации. Процесс институализации, таким образом, сводится к приданию управленческой технологии определенного признаваемого статуса в профессиональном сообществе [7].

В этом случае повторяемые паттерны действий становятся институтами (или институализированными правилами). Институциональная теория объясняет организационные феномены обращением к внешней формальной и неформальной среде, которая определяет организационную активность.

Вполне разумно допустить, что не существует какой-либо несущественной части организационной деятельности, которая бы не являлась результатом такого стремления к легитимности. Это также объясняет, как создаются и приспособляются к организационным условиям системы и структуры внутреннего контроля.

Хаттер и Пауэр обсудили практики риск-менеджмента и возросшую роль главного риск-менеджера, отметив, что эта позиция является следствием внутренних представлений о внешне заданных нормах и правилах. По их мнению, она показывает серьезное отношение к проблемам и значимым вопросам, которые следует переадресовать к сложившемуся бизнес климату и превращается в легитимную часть организации, наряду с комитетом по аудиту и внутренними аудиторами [12].

Это можно интерпретировать ответ на требования внешней среды ожидания определенного организационного поведения.

Таким образом, новые роли и процессы внедряются в организацию – роли и процессы, которые все не обязательно связаны с ключевыми операциями организации, а скорее, с менее структурированными и ранее не связанными. Используя схожие институциональные аргументы М. Пауэр отметил, что «организационные ответы на риски сформированы внешней институциональной средой» [12].

Обращение к новым процессам или институтам, зачастую слабо связанным, также подразумевает, что они выполняют параллельные или даже сходные функции контроля, без какого либо рационального объяснения того, как они взаимодействуют.

Согласно Мейеру и Роуэну (1977), институциональные правила оказывают огромное воздействие на деятельность организации. Правила, или факты, которые должны обеспечивать выполнение гарантий, создают новые организационные ситуации или переопределяют уже существующие и предписывают, каким образом новые организационные действия должны выполняться. Таким образом, в современном обществе происходит быстрое распространение новых организационных практик [7].

В попытке объяснить, почему происходит такая удивительно повторяющаяся гомогенизация организационных форм и практик, Димаджио и Пауэлл исследовали процессы гомогенизации и ввели концепцию организационного изоморфизма. Последний рассматривается ими как «ограниченный процесс, который принуждает одну единицу в популяции походить на другие единицы, когда они встречаются со сходными внешними условиями» [6].

В своей работе они опирались на гипотезу о существовании двух типов процесса изоморфизма – конкурентного и институционального.

Первый из них относится к рыночной компетенции и заставляет компании адаптировать сходные типы структур и систем, опираясь на принципы эффективности. Институциональная форма изоморфизма предполагает, что фирмы не только конкурируют за клиентов и ресурсы, но и претендуют на определенную институциональную легитимность и общественное признание [6].

Таким образом, была предложена тройственная классификация, по-разному соотносящаяся с мотивацией организаций внедрять и развивать новые институциональные практики: принудительный (coercive), подражательный (mimetic) и нормативный (normative) изоморфизм.

Рассмотрим каждую из указанных категорий отдельно.

Принудительный изоморфизм происходит из политического влияния и проблемы легитимации. Согласно Димаджио и Пауэллу, принудительные изменения основываются на давлении со стороны других организаций, а также посредством культурных и социальных ожиданий со стороны бизнес-сообщества и общества в целом. Такое давление может происходить как формально, так и на неформальной основе. Оно предполагает в первую очередь наличие стандартов и правил регулирования, которые внедряются через различные механизмы прямого и косвенного принуждения. Посредством указанных механизмов организации вынуждены принимать, приспособлять и активно использовать определенные практики. Давление может происходить и по линии головной организации по отношению к дочерним структурам, которые в свою очередь принимают такие организационные практики, как выбор учетной политики, систему показателей оценки, процессы управления персоналом, системы бюджетирования и т.д. В конечном итоге принудительный изоморфизм приводит к гармонизации и унификации организационной активности, но следует признать, что во многом он строится на принуждении через авторитет.

Подражательный изоморфизм. Далекое не все институциональные изменения происходят через авторитарное принуждение. Не менее важным драйвером изменений является наличие неопределенности, способствующей процессам имитации лучших практик от фирм к фирмам. В ситуации, когда технология недостаточно хорошо изучена или когда конечные цели являются неясными или нечеткими, организации могут решить обратиться к уже имеющемуся опыту и имитировать формальные практики успешных компаний [6]. Менеджеры активно отслеживают конкурентов, помимо прочего, и в целях поиска простых и недорогих решений для устранения организационных проблем и внедрения у себя хорошо зарекомендовавших легитимных практик. Новые организационные практики, таким образом, строятся не на пустом месте, а с применением уже отработанных и хорошо зарекомендовавших себя подходов.

Нормативный изоморфизм относится к различным профессиональным группам, действующим однотипно внутри любой организации. Единые ролевые установки присущи бухгалтерам, аудиторам, физикам, учителям и юристам и т.д., что обусловлено наличием у них профессионально институализированной идентичности, которая проявляется в первую очередь через наличие идеи профессионального сообщества и стандартизированное формальное образование. Каждая из указанных групп имеет закрепленные институционально стандарты работы и оценки действий.

Соответственно важнейшим драйвером признания и активного применения той или иной управленческой технологии является их активное продвижение через профессиональные сообщества и сети [6]. Благодаря этому ускоряются процессы принятия управленческих технологий и гармонизации рабочих процедур. Иначе говоря, ведение учета, организация внутреннего контроля, риск-менеджмент, управление человеческими ресурсами и т.д. в современном мире начинают работать идентично, в соответствии с образованиями, предъявляемыми профессиональным сообществом.

Сегодня в Российской Федерации наблюдается процесс активного продвижения новых технологий внутреннего контроля. Дополнительный всплеск интереса к этой теме произошел после того как в Законе о бухгалтерском учете появилась специальная статья, посвященная необходимости организации внутреннего контроля [1].

Согласно Закону о бухгалтерском учете, каждому экономическому субъекту вменена обязанность организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни (п. 1 ст. 19 Закона о бухгалтерском учете). А для тех экономических субъектов, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту, обязательным является организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя) (п. 2 ст. 19 Закона о бухгалтерском учете).

Появление в российском бухгалтерском законодательстве требования обязательности внутреннего контроля отражает общемировой тренд на повышение прозрачности корпоративного управления. Данный тренд отражает реакцию на крупные корпоративные скандалы конца XX – начала XXI в., когда были поставлены под сомнение достоверность финансовой отчетности и качество внутреннего контроля.

На этой волне Конгрессом США в 2002 г. был принят Закон Сарбейнса – Оксли (SOX), «создавший более четкую правовую структуру для совета директоров, правления, внешних и внутренних аудиторов, а также директора по управлению рисками» [9]. Вслед за этим в европейском корпоративном законодательстве, а также законодательстве других стран появились соответствующие аналогичные по-

ложения. За всем этим стоит два принципиально важных момента.

В первую очередь следует отметить значительный шаг по пути к институализации и социализации сфер корпоративного контроля и риск-менеджмента, которые раньше рассматривались в качестве внутренних. Построение систем внутреннего контроля и риск-менеджмента перестало быть частным вопросом, а перешло (по крайней мере частично) в область внешнего регулирования и стандартизации. Практически одновременно произошло институциональное признание функции внутреннего аудита.

Во-вторых, система внутреннего контроля приобретает обязательный характер, что означает ее превращение в полноценный объект внешнего мониторинга и контроля. В этих условиях ее документальное оформление, информационное и коммуникационное обеспечение должны в целом соответствовать общим критериям прозрачности и открытости, которые распространяются на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Это требование имело место и ранее, но не имело закрепления на законодательном уровне. Очевидно, что логичным развитием данного положения является стандартизация подходов к организации внутреннего контроля, а также возможное требование обязательности раскрытия в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности основных принципов, методов и критериев организации работы службы внутреннего контроля.

На этом фоне важное значение приобретает то, какие нормы и технологии выберут организации, ранее не ставившие перед собой задачу осуществления регулярного внутреннего контроля. Потребность в комплексной и сложной системе внутреннего контроля для многих из них не так велика. Вместе с тем, учитывая наличие обязательного законодательного требования, можно непосредственно наблюдать на практике явление принудительного изоморфизма.

Не давая прямых указаний о единой методологии организации внутреннего контроля, Министерство финансов РФ (Минфин РФ), тем не менее, предложил проект под рабочим названием «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Данный проект в настоящий момент размещен в свободном доступе на сайте Минфина РФ в разделе «Проекты нормативных правовых актов и иных документов» [8] (далее – проект Минфина РФ).

Согласно проекту Минфина РФ, внутренний контроль представляет собой процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Вторым направлением, по которому активно будет

распространяться аналогичная, в общем-то, технология организации внутреннего контроля, является подход к оценке системы внутреннего контроля, продвигаемый в системе стандартов аудиторской деятельности.

Здесь используется технология косвенного воздействия на организации, в первую очередь те, которые подлежат обязательному аудиту. Аудиторские стандарты предлагают аудиторам определенные обязательные процедуры и действия, некоторые из которых в числе прочего направлены на проверку качества системы внутреннего контроля.

Соответственно, аудиторы вынуждены требовать от клиентов определенную информацию о состоянии и особенностях внутреннего контроля у них. Угроза неподтверждения или подтверждения с оговоркой достоверности подлежащей аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности в свою очередь подталкивает организации-клиенты аудиторских фирм к созданию структур, процессов и процедур внутреннего контроля, которые удовлетворяют минимальным требованиям аудиторов.

Аудиторский подход к организации системы внутреннего контроля, рассматривается в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) 8.

Согласно требованиям ФПСАД 8, аудитору необходимо обладать необходимыми знаниями и пониманием системы внутреннего контроля в пределах, достаточных для качественного проведения аудита. Оценка аудитором системы внутреннего контроля осуществляется прежде всего в целях «выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур» [2, п. 40].

ФПСАД 8 определяет, что система внутреннего контроля представляет собой «процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам» [2, п. 41].

Можно указать, что, несмотря на различные цели и отличия в деталях, оба подхода используют единую методологическую основу, а именно ту, которая заложена в основу широко используемой методологии Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (COSO).

В методологии COSO процесс внутреннего контроля рассматривается в качестве неотъемлемой части процесса управления рисками. Сам процесс внутреннего контроля определен и описан в соответствующем документе под названием «Внутренний контроль – концептуальные основы» (Internal control – Integrated framework), выпущенный в 1992 г., в котором установлены понятие системы внутреннего контроля и инструменты его оценки.

В дальнейшем данная платформа претерпела значительную трансформацию через более глубокую интеграцию риск-менеджмента и внутреннего

аудита как непрерывных независимых процессов в 2004 г. Фактически «новая разработка привела к общему знаменателю цели и компоненты системы внутреннего контроля и цели и компоненты системы управления рисками, обосновала целесообразность и перспективность объединения усилий, позволила исключить дублирование действий и «неформальную» конкуренцию между подразделениями» [9].

В мае 2013 г. выпущена обновленная версия документа «Внутренний контроль – концептуальные основы».

Современная концепция внутреннего контроля COSO определяет внутренний контроль как «процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и другим персоналом организации, направленный на обеспечение разумной гарантии достижения целей по следующим категориям:

- эффективность (effectiveness) и результативность (efficiency) операций компании;
- достоверность (reliability) финансовой отчетности;
- соблюдение соответствующего законодательства, подзаконных актов и регламентов» [11].

При этом предлагается выделить следующие пять основных элементов внутреннего контроля:

- контрольную среду;
- оценку рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информацию и коммуникацию;
- мониторинг.

В качестве второго источника использован ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [2]. В данном аудиторском стандарте достаточно полно и четко определены те требования и элементы системы внутреннего контроля, которые подлежат изучению, анализу и оценке при проведении обязательного аудита хозяйствующего субъекта.

Рассмотрение обоих документов позволяет сделать вывод об их принципиальном методологическом сходстве уже на уровне определений.

Данный перечень практически без изменений использован в проекте Минфина РФ и в несколько модифицированной форме представлен в ФПСАД 8, где определены следующие элементы внутреннего контроля:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

ФПСАД 8 определяет каждый из указанных элементов системы внутреннего контроля:

- контрольная среда включает позицию «осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица»;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в

процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими;

- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, – функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:
 - техническими средствами;
 - программным обеспечением;
 - персоналом;
 - соответствующими процедурами;
 - базами данных;
- процедуры контроля. Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях;
- мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Можно также отметить, что конечные объемы и цели внутреннего контроля могут быть рассмотрены не только с позиций, предлагаемых в ФПСАД 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» [29]. Понятия внутреннего контроля и внутреннего аудита не идентичны, хотя зачастую между ними проводят знак равенства. Вместе с тем, функции внутренних аудиторов невозможно рассматривать в отрыве от функциональных элементов внутреннего контроля. Поэтому рекомендации данного стандарта могут рассматриваться и с позиций системы внутреннего контроля.

В п. 5 ФПСАД 29 можно увидеть минимальный объем действий и процедур, которые должна включать в себя эффективно действующая система внутреннего контроля:

- постановка необходимых систем бухгалтерского учета;
- организация представления финансовой и управленческой информации;
- финансовые и нефинансовые средства контроля;
- совокупность внутренних нормативов и регламентов, политик, директив и прочих внутренних требований, направленных на соблюдение законодательства РФ и внутрикорпоративных требований к учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В частности, для оценки эффективности системы внутреннего контроля можно воспользоваться предложенными в п. 14 ФПСАД 29 критериями:

- организационный статус – конечный статус службы внутреннего контроля в системе управления и влияние

этого статуса на способность такой службы быть объективной (служба внутреннего контроля, как правило, подотчетна высшему руководству, освобождена от другой управленческой подотчетности и не имеет каких-либо ограничений на свою деятельность);

- объем выполняемых функций – характер и объем поручений, реализуемых в рамках проведения внутреннего контроля;
- профессиональная компетентность занятых во внутреннем контроле работников, точность, полнота и понятность действующих регламентов, политик и процедур, соответствие их масштабам и характеру ведения бизнеса;
- профессиональная добросовестность занятых во внутреннем контроле работников – насколько соблюдаются планы, графики, сроки и объемы процедур внутреннего контроля, насколько полно и своевременно документируется их выполнение, какие принимаются меры по результатам проведения контрольных мероприятий.

Можно отметить практически полное совпадение, несмотря на некоторые терминологические и содержательные различия, подходов к организации и исследованию внутреннего контроля в проекте Минфина РФ и с позиций внешних аудиторов.

Поэтому представляется, что оба подхода могут быть использованы при разработке конкретной системы внутреннего контроля. Вместе с тем, следует понимать, что конечная цель создания обоих документов и область их действия различны. Проект Минфина РФ в большей степени следует рассматривать в качестве общего руководства к действию. В то же время ФПСАД 8 и ФПСАД 29 целесообразно использовать скорее в качестве уточняющих документов, в которых детализированы основные требования, которые следует соблюдать в рамках системы внутреннего контроля.

В заключение следует обратить внимание на некоторые особенности рекомендуемого подхода к формированию системы внутреннего контроля.

В первую очередь обращает внимание технологический (ориентированный на обезличенные решения) характер предлагаемых технологий, которые останавливаются скорее на программируемых процедурах и техниках внутреннего контроля, оставляя в стороне субъектную составляющую, в которой немаловажное значение имеют этические ценности и внутренняя организационная культура.

Кроме того, в проекте Минфина РФ недостаточно раскрытым остается такой важный элемент внутренней контрольной среды, как формирование информационного пространства и осуществление внутреннего контроля в условиях компьютерной обработки данных. Очевидно, в последнем случае разработчикам системы внутреннего контроля следует в большей мере опираться на рекомендации ФПСАД 8.

В целом следует признать, что реальные процессы создания систем внутреннего контроля в выполнении требований ст. 19 Закона о бухгалтерском учете только начинаются. Накопленный в дальнейшем опыт, по-видимому, внесет коррективы не только в представления аудиторов о содержании ФПСАД 8, но и в формулировки будущего положения Минфина РФ (уже не проекта) о создании системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Таким образом, можно сделать вывод, что благодаря механизмам институционального изоморфизма в практику российских компаний будут встраиваться схожие технологии и методики внутреннего контроля и аудита. Благодаря их однородности и единой методологической основе, выстраиваемой на типовых рекомендуемых процедурах и процессах, признаваемых в качестве легитимных и правильных как профессиональным сообществом, так и высшим менеджментом, в настоящий момент происходит быстрое формирование институциональной поля внутреннего контроля.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 28 июня 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Рассмотрение работы внутреннего аудита [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №29. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Бергер П. Социальное конструирование реальности [Текст] : трактат по социологии знания / П. Бергер, Т. Лукман. – М. : Медиум, 1995.
5. Воронова Е.Ю. Институциональные основы управленческого учета (теория, методология и практика) [Текст] / Е.Ю. Воронова. – М. : Изд-во МГОУ, 2011. – С. 33.
6. Димаджо П. Дж. Новый взгляд на «железную клетку»: институциональный изоморфизм и коллективная рациональность в организационных полях [Текст] / П. Дж. Димаджо, В. Пауэлл // Экономическая социология. – 2010. – №1. – Т. 11.
7. Мейер Дж. Институционализированные организации: формальная структура как миф и церемониал [Текст] / Дж. Мейер, Б. Роуэн // Экономическая социология. – 2011. – №1 ; т. 12.
8. Министерство финансов РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
9. Юденков Ю.Н. Роль и задачи СВК в риск-ориентированной системе внутреннего контроля [Текст] / Ю.Н. Юденков // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2012. – №1. – С. 79-86.
10. Dillard J. F. et al. The making and remaking of organizational context [Text] / J.F. Dillard, J.T. Rigsby, C. Goodman // Journal of accounting, audit and accountability. – 2004. – Vol. 17. – Pp. 506-542.
11. Guidance on monitoring internal control systems [Text]. 2009.
12. Power M. Organizational encounters with risk: an introduction [Text] / M. Power, B. Hutter Cambridge. University Press, Cambridge, 2005. – Pp. 137, 140.

Ключевые слова

Аудит; внутренний контроль; изоморфизм; институциональные подходы; риск-менеджмент; контрольная среда; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационная система; контрольные действия; мониторинг средств контроля.

Панков Виктор Васильевич

Чайковская Любовь Александровна

Кожухов Владимир Леонидович

РЕЦЕНЗИЯ

Несмотря на предпринимаемые усилия, вопрос выстраивания эффективной системы внутреннего контроля и ее совершенствования, на сегодняшний день не перестает быть актуальным. Статья посвящена рассмотрению важных вопросов, связанных с ролью институциональных подходов к внедрению практик внутреннего контроля.

В статье авторами ставятся вопросы, связанные со схожестью форм систем контроля в организациях и действительной мотивацией высшего руководства при принятии решения о создании системы внутреннего контроля. В статье акцент сделан на то, что институциональная теория рассматривает вопросы, позволяющие понять, каким образом происходит адаптация и формирование общепринятых практик внутреннего контроля в организациях.

Интерес представляет проведенное исследование понятия «изоморфизм». В рамках статьи рассматривается его тройственная классификация, по-разному соотносящаяся с мотивацией организаций внедрять и развивать новые институциональные практики: принудительный, подражательный и нормативный изоморфизм.

Отдельного внимания заслуживает проведенный авторами сравнительный анализ подходов к формированию системы внутреннего контроля, по результатам которого сделан вывод о том, что оба подхода могут быть использованы при разработке конкретной системы внутреннего контроля.

Статья выполнена на достойном теоретическом уровне, представляет значительный практический интерес, имеет логически завершенную структуру, содержание излагается последовательно и доступно.

Рецензируемая статья «Институциональные подходы к внедрению практик внутреннего контроля» соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, что является основанием для рекомендации к опубликованию в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией РФ.

Филин С.А., д.э.н., профессор, кафедры Организационные и управленческие инновации, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова.