

МОДЕЛИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ: ИСТОРИЧЕСКИЕ ТРАНСФОРМАЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Маргарита Фридриховна САФОНОВА ^а;
Сергей Михайлович РЕЗНИЧЕНКО ^б

^а доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой аудита, Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ), Краснодар, Российская Федерация
safsf@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>
SPIN-код: 1863-4932

^б доктор экономических наук, профессор, Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Кубанский ГАУ), Краснодар, Российская Федерация
reznichenko.s@kubsau.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 5582-8553

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 451/2023
Получена 14.09.2023
Получена в доработанном виде 29.10.2023
Одобрена 30.10.2023
Доступна онлайн 16.11.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.6

JEL: M42

Аннотация

Предмет. Эффективно функционирующая система внутреннего контроля – это гарант непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта. Для более глубокого понимания методологии и перспектив развития моделей внутреннего контроля в России и за рубежом, как гаранта экономической безопасности организаций, регионов и стран в целом, требуется провести исторический экскурс его трансформации во взаимосвязи с глобальными изменениями в мировой экономике.

Цели. Определить дальнейшие пути развития моделей внутреннего контроля, их концептуальных основ с учетом реалий времени.

Методология. Использованы методы монографического и хронологического анализа, систематизации полученных данных.

Результаты. В ходе исследования определено, что модели внутреннего контроля подвержены непрерывной трансформации с учетом внешних экономических влияний и развития средств автоматизации, что придает этому процессу синергетический эффект, иными словами, более сложные процессы, происходящие в экономике, кризисные явления, воздействующие на условия функционирования компаний, заставляют искать внутренние резервы по обеспечению непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта через постоянный контроль рисков и поиск вариантов их минимизации. При этом всеобщая цифровизация усиливает этот эффект, так как практически все бизнес-процессы находят свое отражение в цифровой среде, что позволяет постоянно во времени производить контроль

различного рода рисков, выявляя внутрихозяйственные резервы, тем самым увеличивая эффект от внедренных технологий.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы в теории и практике внутреннего контроля, а также для дальнейших научных разработок и практического применения.

Выводы. Наиболее востребованными моделями внутреннего контроля являются те, которые основаны на процессно-ориентированном подходе и непрерывной аналитике бизнес-процессов экономического субъекта с дальнейшей обработкой полученной информации и трансформацией в системно-ориентированную модель внутреннего контроля, нацеленную на поиск внутренних резервов.

Ключевые слова:

модели внутреннего контроля, управление рисками, внутрихозяйственные резервы

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Сафонова М.Ф., Резниченко С.М. Модели внутреннего контроля: исторические трансформации и перспективы развития // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 11. – С. 1292 – 1316.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.11.1292>

Мировой кризис, связанный с глобальными геополитическими трансформациями, обусловлен сменой технологических и мирохозяйственных укладов, что, как следствие, отрицательно повлияло на сырьевые и финансовые рынки, произошла военная и политическая эскалация. Перечисленные институциональные и технологические изменения в полной мере отражаются на экономике государств, регионов, сферах жизнедеятельности общества и отдельно взятых экономических субъектов.

Таким образом, в эпоху нестабильности особое значение приобретает поиск внутренних резервов по сдерживанию внутренних и внешних угроз, соблюдению финансовой независимости и поступательному развитию бизнеса. Особая роль в этом процессе отводится эффективно функционирующему внутреннему контролю (ВК), который за последние сто лет концептуально изменился и прошел несколько этапов исторического развития, напрямую связанных с трансформациями, происходящими в мировой экономической системе.

Опираясь на нормативные источники, хронологические обзоры известных ученых, проанализируем наличие корреляции между изменениями, происходящими в мировой экономике, и трансформацией моделей внутреннего контроля с концептуальной позиции.

Функционирование любой модели невозможно проанализировать, выявить сильные и слабые ее стороны, существующие взаимосвязи внутри данной модели обособленно от общей системы, в которой она существует. Данное утверждение в полной мере относится и к моделям внутреннего контроля,

наличие и нормативное регулирование которых представлено в национальных стандартах внутреннего контроля (аудита) и управления рисками. С экономической и исторической точек зрения, так сложилось, что эти два понятия «внутренний контроль» и «управление рисками» тесно связаны между собой.

Любая общественная система не может прерываться и развивается по спирали, то есть этапы развития плавно перетекают из одного в другой, не заканчиваясь, а выходя на новый виток более высокого уровня своего развития [1]. Данная теория справедлива и по отношению к развитию моделей внутреннего контроля, появление и развитие которых обусловлены эволюционными трансформациями общества, мировой экономики.

Развитие капитализма обусловило появление в конце XIX в. крупных компаний, в частности железнодорожных, для которых характерно большое количество транзакций, деловых партнеров, территориальная разобщенность и, как следствие, внутренних аудиторов (контролеров), как помощников для управленцев по предотвращению злоупотреблений. Наиболее ранним локальным актом, регулирующим деятельность внутренних аудиторов, считается документ, принятый в 1875 г. немецким металлургическим концерном «Крупп», определяющим обязанности внутренних аудиторов по контролю соблюдения экономическим субъектом законов, инструкций и процедур и разработке рекомендаций по развитию бизнеса [2].

Традиционно считается, что зарождение института внутренних контролеров (аудиторов) на уровне законодательного регулирования произошло в США. Организованный в 1887 г. Американский институт бухгалтеров-экспертов, начиная с 1939 г. (в настоящее время Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров – American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), стал публиковать различного рода научные изыскания в области аудиторских процедур, отводя важное место внутреннему контролю.

Смещением фокуса с внешнего аудита на внутренний стало создание в 1941 г. небольшой группой специалистов в США Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors – ИА). В настоящее время это уже международная профессиональная ассоциация, филиалы которой находятся в 150 странах мира. Россия также является ее членом. Появление и расширение ассоциации не случайно и связано не только с необходимостью систематизации практического опыта, полученного в различных отраслях экономики, но и его объединения с научной мыслью, что способствует развитию профессионализма и повышает авторитет профессии.

С методологической точки зрения концепция системы контроля внутри хозяйствующего субъекта сформировалась к началу XX в. и выполняла

свою главную контрольную функцию через процедуры ротации персонала, разделение полномочий, использование в качестве информационной базы данных учета.

Свое истинное развитие внутренний контроль (аудит), целевой установкой которого является непрерывная во времени оценка произведенных операций для выработки эффективных управленческих решений, получил непосредственно в начале XX в. При этом случившийся в 1929–1933 гг. мировой экономический кризис усилил этот вектор развития института внутренних контролеров (аудиторов).

Известным французским теоретиком и практиком Анри Файолем в 1916 г. была опубликована работа «Общее и промышленное управление», в которой были представлены пять функций менеджмента, одна из которых заключается в контроле за производимыми операциями на соответствие их выполнения разработанному плану [3]. Здесь мы наблюдаем расширение функций внутреннего контроля, выходящих за рамки проверки операций, отраженных в учете, сосредоточение на координировании действий, направленных на обеспечение сохранности активов, повышение эффективности транзакций, следование предписанной политике и процедурам компании.

Параллельно происходит усиление требований, предъявляемых к качеству проводимых проверок, и в то же время более четко проявляется необходимость в разработке рекомендаций по управлению бизнесом, что свидетельствует о зарождении так называемой управленческой функции внутреннего контроля. Таким образом, в этот период времени происходит трансформация понимания и назначения внутреннего контроля не с позиции «надсмотрщика-полицейского», а с позиции помощника в управлении бизнесом.

Далее, в период с 30-х по 50-е гг. XX столетия ряд авторов издали публикации по управленческому аудиту, объединившие в себе функции менеджмента и внутреннего контроля. К наиболее известным относятся следующие:

- 1940 г. – «План для управленческого аудита» (Metropolitan Life Insurance Company);
- 1948 г. – «Критерий менеджмента» Говарда Бенедикта;
- 1950 г. – «Научная оценка менеджмента» Джексона Мартиндела, представленная в виде кейсов об известных организациях;
- «Управленческий аудит» – В. Леонард стал первым специалистом, объединившим работы по двум направлениям (менеджмент и аудит) [4].

В 70-х гг. прошлого столетия внедрение систем внутреннего контроля (СВК) уже в более критичном формате было обусловлено рядом громких дел, связанных с мошенническими действиями и искажением финансовой отчетности, в результате чего Конгресс США принял Акт о Международной коррупции (Foreign Corrupt Practices Act – FCPA)¹, в котором был зафиксирован ряд требований, в частности по организации и ведению учета и составлению отчетности, а также по внутреннему бухгалтерскому контролю. В соответствии с данным документом обязанность по обеспечению достоверности сформированной отчетности и функционированию эффективной внутренней контрольной системы возлагается на лица, отвечающие за корпоративное управление.

Важным этапом в развитии внутреннего контроля стало образование Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) в США в 1985 г. В свою очередь Комиссия Тредвея (Национальная комиссия по вопросам мошенничества в финансовой отчетности – The National Commission on Fraudulent Financial Reporting) была создана различными ассоциациями профессиональных бухгалтеров и институтами, функционирующими в США (рис. 1).

Основная задача COSO, которая ставилась ранее и не потеряла своей актуальности и в настоящее время, – выявление причинно-следственных связей фальсификации финансовой отчетности и представление рекомендаций по предотвращению мошеннических действий для публичных организаций, их аудиторов, регулирующих структур.

В принципе, представленная в 1992 г. модель COSO IC «Концептуальные основы внутреннего контроля» (уточнена в 2013 г.) – это разработка ведущей аудиторской компании мирового уровня PricewaterhouseCoopers (PwC) (представитель «большой четверки»), в связи с чем можно констатировать, что модель продюцирована аудиторами и для аудиторов, и в основе данной модели лежит повышение достоверности отчетности хозяйствующего субъекта.

Модель COSO IC явилась основой для появления в 2004 г. интегрированной модели управления рисками организации COSO ERM. Модель COSO наиболее распространена в практике финансово-хозяйственной деятельности для формирования системы внутреннего контроля, большинство хозяйствующих субъектов используют ее в целях создания собственных политик.

¹ Положения Закона о борьбе с практикой коррупции за рубежом, направленные на борьбу с подкупом и касающиеся бухгалтерских книг и отчетности (пересмотрен в составе публичных законов 105-366 (10.11.1998): Свод законов США: U.S. Department of State Office of Language Services Translating Division, LS No. 08-2008-0259 ENG/RUS IL/YS (в ред. от 22.07. 2004). URL: <https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-russia.pdf>

Основываясь на представленной модели внутреннего контроля COSO, любой хозяйствующий субъект может провести оценку собственной системы управления.

В целях дальнейшего раскрытия процесса стандартизации и существующих моделей внутреннего контроля проанализируем базовые понятия модели COSO:

- 1) внутренний контроль – это процесс для достижения поставленной цели, а не самоцель;
- 2) внутренний контроль обеспечивает руководству и Совету экономического субъекта только достаточную уверенность, не предоставляя абсолютной уверенности;
- 3) внутренний контроль непосредственно зависит от людей, работающих в этой компании.

О всеобъемлющем характере проникновения внутреннего контроля в общество свидетельствует и тот факт, что в 1988 г. Американский институт дипломированных бухгалтеров представил Концепцию SAS 55, содержащую указания по структуре внутреннего контроля в процессе аудита финансовой отчетности. В 1995 г. Концепция претерпела ряд изменений, которые сформулированы в Стандарте SAS 78².

Главной целью внутреннего контроля является организация условий для формирования надежной финансовой отчетности. Возникает закономерный вопрос: чем же SAS 55 и SAS 78 отличаются от COSO? Данные стандарты носят более узкий характер и в отличие от COSO дают разъяснения только непосредственно по оценке влияния средств контроля на этапе планирования и осуществления внешнего аудита.

В 1991 г. Институтом внутренних аудиторов в докладе «Контроль и аудит систем» (SAC)³ также была представлена новая концепция ВК, как совокупность процессов, функций, действий, подсистем и людей, объединенных вместе или сознательно разделенных, предназначенная для обеспечения эффективного достижения целей и задач. Учитывая активно развивающиеся системы автоматизации производственных процессов,

² Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55), утвержденное Американским институтом дипломированных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants. Control Risk Audit Guide Revision Task Force, "Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit, New Edition as of April 1, 1996; Audit guide; Audit and Accounting" (1996). *Industry Developments and Alerts*. 591. URL: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_indev/591), с внесенными позднее изменениями (SAS 78).

³ Доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный Исследовательским фондом Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control).

в докладе значительное место уделяется их влиянию на средства внутреннего контроля и объективной необходимости осуществлять оценку рисков, сопоставляя произведенные затраты с полученными результатами. Обращается внимание на тот факт, что более эффективно первоначально встраивать средства контроля во внедряемые системы, чем постфактум добавлять их в функционирующие системы. Согласно концепции SAC внутренний контроль включает в себя три компонента – контрольную среду, ручные и автоматические системы, процедуры контроля.

Рассматривая далее исторический опыт по развитию концепции системы внутреннего контроля в США, нельзя обойти вниманием Стандарт COBIT («Цели контроля при использовании информационных технологий»)⁴, который был разработан в 1996 г. Ассоциацией аудита и контроля информационных систем (ISACA). Цель ВК согласно COBIT – контроль за надежностью функционирующих информационных систем через формирование внутренних тестов для самооценки, которую будет проводить руководство компании.

Таким образом, наблюдается расширение компонентов системы ВК и одновременно их тестирование с учетом ранее принятых концепций COSO и SAC.

Главной методологической основой COBIT является применение информационных технологий в процессе внутреннего контроля в целях обеспечения информационной безопасности хозяйствующего субъекта. Риск-ориентированный принцип, используемый при формировании СВК согласно стандартов COBIT, подразумевает использование таких процедур, которые нацелены на выявление и снижение последствий от рисков, связанных с применением средств автоматизации, в частности:

- риски, связанные с неправильной обработкой информации из-за применения технологически необоснованных инструментов;
- риски несанкционированного доступа, уничтожения информации, что обуславливает новые риски искажения отчетной информации, на которой строятся и принимаются управленческие решения;
- риски трансформации настроек программного обеспечения, внесение несанкционированных изменений в учетную информацию;
- риски некомпетентности персонала, занимающегося программированием, что генерирует риски неверной обработки информации, низкой аналитичности;

⁴Control Objectives for Information and Related Technologies — «Задачи управления для информационных и смежных технологий».
URL: https://www.jetinfo.ru/Sites/portal/Uploads/2003_1.319A4A356B684F33A06E15C657633935.pdf

– риски превышения должностных полномочий персоналом, у которого предусмотрен неограниченный доступ к информации, что влечет риск получения дополнительных привилегий.

Таким образом, мы видим как развитие информационных систем в мировой экономике трансформирует методологические принципы внутреннего контроля, в основе которых лежит риск-ориентированный подход.

Для начала XXI в. в области внутреннего контроля характерно развитие процесса стандартизации в различных странах мира, который продолжается по настоящее время и который пошел по двум направлениям, то есть непосредственно в отношении формирования и методики внутреннего контроля и второе направление – управление рисками. И это закономерно, так как именно правильно сформированная система внутреннего контроля нацелена и позволяет на стадии возникновения предотвращать риски и управлять ими, что обеспечивает поступательное развитие хозяйствующего субъекта по всем сферам его деятельности.

Рассматривая современные трансформации, происходящие в мировой экономике и способствующие развитию нормативно-правового регулирования и методологии систем внутреннего контроля, следует обратить внимание на знаковое событие – это принятие в 2002 г. в США Закона Сарбейнса-Оксли (Sarbanes-Oxley)⁵, формирующего основные требования к системе внутреннего контроля, состоящего из 11 разделов и требующего для публичных акционерных обществ создания обновленных форм контроля. Закон преследует цели полной финансовой открытости, избежания конфликта интересов, проведения независимого аудита отчета лиц, отвечающих за корпоративное управление, о функционировании системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта и ее эффективности.

В 2002 г. несколькими профессиональными сообществами, в большей части из Европы, была разработана модель FERMA, носящая рекомендательный характер, в которой сформулирован порядок формирования системы риск-менеджмента. В частности, хозяйствующий субъект должен отслеживать различного рода риски, выявляя их на всех этапах функционирования бизнес-процессов с использованием автоматизированных систем, что позволит более эффективно вести финансово-хозяйственную деятельность. Понятия, представленные в модели, заимствованы из стандарта Международной организации по стандартизации (ISO 31000:2009)⁶.

⁵ Закон Сарбейнса-Оксли от 2002 г. Обзор положений.

URL: http://www.halbien-info.ru/za_rubegom/EY_Sarbanes.pdf

⁶ Гейдрум Д., Питер М. Новый Международный стандарт по практике управления рисками – сравнение Стандарта ISO 31000:2009 и Интегрированной модели Управления рисками организаций (COSO ERM Framework).

URL: https://www.iiar-ru.ru/upload/documents/applied_materials/risk_management/

В 2005 г. был принят МСА (ISA) № 315 «Понимание предприятия, его внешней среды и оценка риска существенных искажений отчетности»⁷, в котором представлены элементы внутреннего контроля с подробным описанием его функций.

Проводя далее хронологический анализ, стоит более детально рассмотреть разработанную ИА (Международный Институт внутренних аудиторов) в 2013 г. модель «3LOD» – «3 Lines of Defense» (модель «Трех линий защиты»), в которой прослеживается тесная корреляция между процессом управления, рисками и эффективно функционирующей системой контроля.

Представленная концептуальная модель дифференцировала функции контроля, которые выполняют владельцы бизнес-процессов, структурные подразделения хозяйствующего субъекта, на которые возложены процедуры управления рисками и внутреннего контроля (аудита).

К первой линии защиты относятся владельцы бизнес-процессов или сотрудники, выполняющие процедуры контроля (исполнительная линия).

Вторая линия защиты – непосредственно отделы внутреннего контроля (методологическая линия).

Третья линия защиты – подразделения внутреннего аудита (контрольная линия).

Существует устойчивое заблуждение, что данная модель наиболее распространена в крупных хозяйствующих субъектах и четко разграничивает функции контроля, которые выполняют владельцы бизнес-процессов, структурные подразделения и должностные лица, отвечающие за управление рисками и отделы внутреннего аудита.

В развитии Концептуальных основ внутреннего контроля 2015 г. был знаковым, так как тогда Институтом внутренних аудиторов (ИА) и Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тревдэя (COSO) был подготовлен совместный документ, цель которого заключалась в методологической помощи бизнесу по развитию системы управления и распределения обязанностей в области внутреннего контроля при совмещении моделей «Трех линий защиты» и COSO.

%D1%81%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%B5%D0%BD
%D0%B8%D0%B5%20%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD
%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B0%20ISO%2031000_2009%20%D0%B8%20COSO
%20ERM.PDF

⁷ Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/56729.html>

Представленная ранее Концепция COSO, разработанная в 1992 г., явилась основой для дальнейшего развития внутреннего контроля в Канаде, Великобритании и других странах.

В частности, в Великобритании процедуры корпоративного управления являются сферой профессионального саморегулирования и зоной ответственности непосредственно бизнеса, поэтому они были достаточно детализированы в докладах Кэдбери, Руттемана, Гринбери, Хампела, Тернбулла, Майнерса, Хиггса, Смита, которые начали появляться с начала 1990 г.

В 1999 г. в Великобритании на основе представленных докладов был разработан «Объединенный Кодекс корпоративного управления» (Combined Code of Corporate Governance), в содержательной части которого представлены требования по формированию СВК для организаций, размещающих свои акции на бирже. Но несмотря на достаточно высокую актуальность Кодекса, уже непосредственно в 2003 г. в него были внесены изменения, и далее практически каждые два года Кодекс трансформировался. В 2010 г. он стал именоваться UK Corporate Governance Code (далее – UK CGC, Кодекс).

В 2003 г. Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), используя значимые практические наработки в области методики внутреннего контроля, с учетом особенностей функционирования бизнес-процессов, создал модель внутреннего контроля Turnbull Review Group. Данная модель предназначалась для участников операций на Лондонской фондовой бирже и позволяла организовать встраивание различных структурных элементов модели ВК в бизнес-процессы хозяйствующих субъектов, принимая во внимание их организационные, технологические, финансовые особенности. Данная модель была создана для конкретного потребителя, но нашла широкое применение в бизнес-сообществе. Для данной модели характерен процессный подход, в частности:

- внутренний контроль является частью системы управления, предназначен для эффективного функционирования хозяйственных процессов;
- методические подходы к организации внутреннего контроля, включая процедуры, должны своевременно выявлять риски и предотвращать их, отслеживать соблюдение действующего законодательства, а полученная в процессе выполнения процедур информация непрерывно во времени предоставляться руководству компании для принятия оперативных управленческих решений;
- процедуры внутреннего контроля параллельно должны содействовать обнаружению имеющихся мест нарушений со стороны должностных лиц и

разработке превентивных мер по предотвращению мошеннических действий.

Оценка эффективности внутреннего контроля согласно английской модели производится по следующим параметрам:

- сравнение роста показателей финансовой устойчивости компании с предпринятыми мерами службой внутреннего контроля;
- оценка влияния внешних угроз на темпы развития хозяйствующего субъекта;
- анализ динамики рисков и угроз внутреннего характера;
- оценка полученного экономического эффекта от осуществленных процедур внутреннего контроля, то есть соотношение затрат и реальных экономических выгод от функционирования системы внутреннего контроля.

Возвращаясь к Кодексу в июле 2018 г. Совет по финансовой отчетности представил новый Кодекс корпоративного управления Великобритании, положения которого формулируют основные направления по укреплению взаимоотношений между экономическими субъектами, акционерами и заинтересованными сторонами и нацелены на эффективность их взаимодействия, что будет способствовать развитию экономики государства. Формально данный документ не является нормативным актом и, как следствие, носит рекомендательный характер, но при этом следует отметить, что при его несоблюдении экономический субъект должен отчитаться перед общественностью о причинах отступления от Кодекса.

Рассматривая существующие модели внутреннего контроля, следует проанализировать разработанную с учетом Закона о контроле и прозрачности в бизнесе (KonTraG) в 1998 г. в Германии одноименную модель ВК, которая, как и большинство других моделей, стала ответом на последствия мирового финансового кризиса и была нацелена на своевременное выявление и предотвращение рисков.

Ключевой особенностью данной модели является сочетание процедур по анализу учетной системы, ее оптимизации и поиску резервов по повышению эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, что таким образом объединяет в себе риск-ориентированные элементы с процессно-ориентированными.

Модель KonTraG преследует цель экономически обоснованного соотношения между произведенными затратами и полученными выгодами, которая реализуется через ее методологию по оценке вероятных рисков.

Основной акцент при формировании СВК по требованию Закона KonTraG сделан на контроль рисков, и это указывает, что ее концептуальным принципом является риск-ориентированный подход. Модель KonTraG подразумевает при помощи определенных процедур анализ структуры риска, а также установление наиболее значимых рисков с учетом вероятности их возникновения и степени влияния на бизнес-процесс и хозяйствующий субъект в целом, что обеспечивает систему внутренней безопасности.

Разработанный в 2003 г. во Франции Кодекс корпоративного управления Франции (AFEP-Medef) формулирует наиболее значимые аспекты корпоративного управления, в частности структуру и деятельность Совета директоров и различных его комитетов, методику оценки эффективности их деятельности; вознаграждение руководящих лиц компании; их независимость, профессионализм.

Кодексом установлены следующие правила для выполнения Комитетом по аудиту:

- реализовывать политику наличия в хозяйствующем субъекте эффективной системы внутреннего контроля;
- осуществлять анализ результативности существующей СВК в отношении финансовой отчетности;
- формировать предложения и практически их реализовывать в отношении исправления значимых недостатков СВК в отношении финансовой отчетности.

Обобщая проведенный хронологический и страновой анализ, можно констатировать, что основными организациями мирового уровня, регламентирующими процессы внутреннего контроля, являются следующие (рис. 2).

Наиболее важное значение для развития внутреннего контроля с концептуальной позиции отводится COSO. Международная организация высших органов аудита ИНТОСАИ (INTOSAI) за основу при разработке модели внутреннего контроля взяла положения COSO. Соглашения Базельского комитета рассматривают внутренний контроль лишь в разрезе банковской сферы.

Наиболее важные стандарты международного уровня, регулирующие модели построения системы внутреннего контроля, представлены на рис. 3 [5].

Модель ISO 9000:2015 – это стандарты менеджмента качества, раскрывающие дефиниции, принципиальные подходы, процессы и ресурсы.

Рассматриваемые модели COBIT и ITIL сосредоточены на информационных, автоматизированных системах и технологиях, в то время как модель COSO нацелена на функционирование всего экономического субъекта и акцент сделан на финансовую составляющую.

Библиотека ITIL представляет собой серию книжных изданий, включающих руководства по управлению, настройке и непрерывному улучшению бизнес-процессов, связанных с ИТ-технологиями. В 1986–1989 гг. по заказу правительства Великобритании была создана данная библиотека, а первая публикация появилась в 1992 г. В последующем она прошла несколько редакций и в 2011 г. уже состояла из пяти томов. Трансформации библиотеки продолжаются, так как в начале 2019 г. вышел неполный формат четвертой версии библиотеки V4.

В табл. 1 представлена хронология и характеристика развития систем внутреннего контроля.

В России законодательно внутренний контроль был введен согласно ст. 19 Закона «О бухгалтерском учете»⁸. В целях реализации данного положения Министерство финансов РФ представило ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»⁹. Недостатком данного документа является его рекомендательный характер.

В 2013 г. некоммерческой организацией Фонд «НРБУ «БМЦ» были разработаны рекомендации Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля»¹⁰. На этом процесс создания национальной модели внутреннего контроля не закончился, и приказом Федеральной налоговой службы РФ от 16.06.2017

⁸ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

⁹ Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (ПЗ-11/2013). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/generalization/?id_38=20706-pz_-_112013_ob_organizatsii_i_osushchestvlenii_ekonomicheskim_subektom_vnutrennego_kontrolya_soevershaemykh_faktov_khozyaistvennoi

¹⁰ Рекомендация Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля»: разработана Некоммерческой организацией Фонд «НРБУ «БМЦ», принята Комитетом по рекомендациям 2013-08-09. URL: http://bmcenter.ru/Files/mr_2013_KpT_CVKFO

№ ММВ-7-15/509@¹¹ были утверждены Требования к организации системы внутреннего контроля.

Анализируя данные документы, можно констатировать, что представленные положения внутреннего контроля основаны на разработках международных организаций и научных школ, краткий анализ которых представлен в *табл. 1*.

Развитие СВК в России находится на начальном этапе в силу исторических причин, сложности трансформации и адаптации международных стандартов контроля к отечественным реалиям бизнеса, слабого внедрения информационных технологий в бизнес-среду. С позиции практического опыта функционирования СВК в отечественных организациях можно отметить отсутствие единой методологии ее внедрения и зависимость от особенностей бизнеса и масштабов деятельности.

Проанализированные модели внутреннего контроля – Turnbull Review Group (Великобритания) и KonTraG (Германия) являются наиболее востребованными в качестве процессно-ориентированного внутреннего контроля, базирующегося на непрерывной аналитике бизнес-процессов экономического субъекта с дальнейшей обработкой полученной информации и трансформацией в системно-ориентированную модель внутреннего контроля, нацеленную на поиск внутренних резервов.

Четвертый этап дальнейшего развития системы внутреннего контроля ориентировочно начался в 2013 г. и продолжается до настоящего времени, для которого характерна нестабильная политическая и, как следствие, экономическая ситуация, что в целом можно назвать мировым кризисом, обуславливающим агрессивную среду, в которой функционируют экономические субъекты.

Не только финансовая нестабильность несет угрозы для компаний, но и снижение человеческих ресурсов в результате демографического кризиса, уменьшение интеллектуального капитала, обострение угроз информационных рисков, угрозы терроризма, подрыв нравственных устоев и др. Поэтому поиск внутренних резервов может обеспечить только методологически правильно выстроенная система внутреннего контроля, преследующая цели повышения добавленной стоимости компании и повышения эффективности ее функционирования.

Проведя исторический и хронологический анализ формирования не только методологии внутреннего контроля, но и его концептуальных принципов, стоит отметить непрерывную его трансформацию с учетом внешних

¹¹ Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля: приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@.
URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_279362/

экономических влияний и развития средств автоматизации, что придает этому процессу синергетический эффект.

Иными словами, более сложные процессы, происходящие в экономике, кризисные явления, воздействующие на условия функционирования компаний, заставляют искать внутренние резервы по обеспечению непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта через постоянный контроль рисков и поиск вариантов их минимизации. Всеобщая цифровизация усиливает этот эффект, так как практически все бизнес-процессы находят свое отражение в цифровой среде, что позволяет постоянно во времени производить контроль различного рода рисков, выявляя внутрихозяйственные резервы, тем самым увеличивая эффект от внедренных технологий.

Таблица 1

Фрагмент бюджета отдела информационных технологий, руб.

Table 1

Information Technology Department budget: A fragment, RUB

Наименование периода развития внутреннего контроля	Исторический период	Формирование научной мысли	Нормативное регулирование
Подтверждающий (этап становления)	1875 г. – ориентир. до 1915 г.	В данный период времени преимущественно на практике формировались основные понятия контроля	В 1875 г. немецкий металлургический концерн «Крупп» разработал локальный акт по организации внутреннего контроля
	С 1915 г. по 1930-е гг.	В 1916 г. Анри Файолем была опубликована работа «Общее и промышленное управление» [3]	В 1917 г. стали действовать стандарты внешнего аудита в бюллетене Федеральной резервной системы. В 1918 г. были изданы «Общепринятые методы подготовки балансов». В этом документе были изложены программа проведения внешнего аудита, инструкции по аудиту отдельных статей баланса и счета прибылей и убытков, стандарты составления аудиторского заключения
Управленческий (системно-ориентированный этап)	Вторая половина 1930 г. по 1950-е гг.	1940 г. «План для управленческого аудита» (Metropolitan Life Insurance Company); 1941 г. – «Внутренний	В 1941 г. образование Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors – ИА) в США.

Наименование периода развития внутреннего контроля	Исторический период	Формирование научной мысли	Нормативное регулирование
		аудит» (В. Бринк); 1948 г. – «Критерий менеджмента» (Г. Бенедикт); 1950 г. – «Научная оценка менеджмента» (Д. Мартиндел); «Управленческий аудит» (В. Леонард)	В 1947 г. под руководством В. Бринка издается положение об обязанностях внутреннего аудитора
	В 60-х–70-х гг. прошлого столетия	<i>Российская научная школа:</i> С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник, В.Ф. Палий. <i>Зарубежная научная школа:</i> Чарльз У.Л. Хилл (Charles W.L. Hill) [7] провел исследования, выявившие связь между размером компании, ее стратегией, финансовым контролем и результатами деятельности	Американский конгресс принял Акт о Международной коррупции (Foreign Corrupt Practices Act – FCPA); Лимская декларация, принятая Международной организацией высших контрольных органов в сфере госфинансов (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI)
	1980–1990-е гг.	<i>Российская научная школа:</i> Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, А.С. Бакаев, В.В. Бурцев, А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов, Е.М. Гутцайт, А.Л. Звездин, Н.Т. Лабынцев, А.К. Макальская, М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, В.П. Суйц. <i>Зарубежная научная школа:</i> Р. Адамс, А. Аренс, Дж. Лоббек, Р. Додж. Д. Asch в своих работах рассматривал процесс развития стратегического контроля, акцентируя внимание на важности измеримых показателей для его оценки	В 1988 г. Американский институт дипломированных бухгалтеров представил концепцию SAS 55. В 1991 г. Институтом внутренних аудиторов представлена концепция «Контроль и аудит систем» (SAC). В 1992 г. разработано и издано Руководство по созданию систем внутреннего контроля «Внутренний контроль – интегрированная конструкция». В 1996 г. опубликован Закон о совершенствовании финансового менеджмента в федеральных органах (Federal Financial Management Improvement Act). В 1996 г. представлен стандарт COBIT, реализующий контроль за надежностью функционирующих

Наименование периода развития внутреннего контроля	Исторический период	Формирование научной мысли	Нормативное регулирование
Период стандартизации (риск-ориентированный этап развития)	2000-е–2012 гг.	<p><i>Российская научная школа:</i> Р.П. Булыга, И.Н. Богатая, С.М. Бычкова, Ю.А. Данилевский, С.И. Жминько, А.Н. Кизилов, М.В. Мельник, И.А. Проданова, М.Ф. Сафонова, Т.Ю. Серебрякова, А.М. Сонин, Л.В. Сотникова, А.Д. Шерemet и др.</p> <p><i>Зарубежная научная школа:</i> Чарльз У.Л. Хилл, Т.М. Холт* рассматривают функции контроля в организациях международного уровня. Ryan H.E. Jr и E.A. Trahan [8] раскрывают сущность внутреннего финансового контроля как элемента общей структуры управления хозяйствующего субъекта. A. Ferreira и D. Otley [9] представляют внутренний контроль как элемент обобщенной системы управления эффективностью организации. T. Dănescu, M. Prozan и R.D. Prozan [10] представляют в своих работах единую управленческую систему, включающую внутренний контроль, бухгалтерский учет и управленческие функции. A. Ghosh и Yong Gu Lee [11] исследуют как прямое, так и косвенное влияние событий на достижение целей компании, причем на перспективной и ретроспективной основе</p>	<p>информационных систем</p> <p>В 2002 г. был принят Закон Сарбейнса-Оксли (Sarbanes-Oxley Act). В 2002 г. разработана профессиональными сообществами, в большей части из Европы, модель FERMA.</p> <p>В 2004 г. руководство COSO получило дальнейшее развитие: был опубликован новый документ «Управление рисками – интегрированная конструкция» (COSO ERM).</p> <p>В 2005 г. принят Международный стандарт аудита (International Standard on Auditing – ISA) № 315 «Понимание предприятия, его внешней среды и оценка риска существенных искажений отчетности», в котором представлены элементы внутреннего контроля, описаны его основные свойства, функции и др.</p>
Период цифровизации (этап поиска внутренних резервов)	2013 г. и по настоящее время	<p>обобщенной системы управления эффективностью организации. T. Dănescu, M. Prozan и R.D. Prozan [10] представляют в своих работах единую управленческую систему, включающую внутренний контроль, бухгалтерский учет и управленческие функции. A. Ghosh и Yong Gu Lee [11] исследуют как прямое, так и косвенное влияние событий на достижение целей компании, причем на перспективной и ретроспективной основе</p>	<p>В 2013 г. Международным институтом внутренних аудиторов разработана и принята модель «Трех линий защиты».</p> <p>ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 19 обязывает организовывать и внедрять внутренний контроль.</p> <p>ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».</p> <p>В 2013 г. некоммерческой организацией Фонд «НРБУ</p>

Наименование периода развития внутреннего контроля	Исторический период	Формирование научной мысли	Нормативное регулирование
			«БМЦ» были разработаны рекомендации Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля»

(Продолжение)

Наименование периода развития внутреннего контроля	Исторический период	Комментарии
Подтверждающий (этап становления)	1875 г. – ориентир. до 1915 г.	Бурное развитие промышленности, транспорта и появление внутренних контролеров-аудиторов, путешествующих по стране и проверяющих филиалы. Цель внутреннего контроля – соблюдение внутренних положений, инструкций и законодательства страны
	1915 г. по 1930-е гг.	Происходит расширение функций внутреннего контроля, выходящих за рамки проверки операций, отраженных в учете, проявляется сосредоточение на координировании действий, направленных на обеспечение сохранности активов, повышение эффективности транзакций, следование предписанной политике и процедурам компании
Управленческий (системно-ориентированный этап)	Вторая половина 1930 г. по 1950-е гг.	Объединение функций менеджмента и внутреннего контроля. Целевая установка – непрерывная во времени оценка произведенных операций для выработки эффективных управленческих решений
	В 60-х–70-х гг. прошлого столетия	Аудит эффективности был признан, наряду с финансовым аудитом (Financial Audit, Regularity Audit) и аудитом соблюдения требований нормативно-правовых актов (Compliance Audit, Legality Audit). Стал важным направлением и в рамках государственного внешнего аудита
	1980–1990-е гг.	Трансформируется общественное мнение к внутренним контролерам, которые по общепринятому мнению перестают быть внутриведомственной полицией и становятся консультантами бизнеса
Период стандартизации (риск-ориентированный этап развития)	2000-е–2012 г.	Внутренний контроль тесно взаимодействует с процессами риск-менеджмента и оценкой внешних и внутренних рисков, которым подвергается организация в ходе своей деятельности. Концепция внутреннего контроля трансформировалась из непосредственно проверки фактов хозяйственной жизни до анализа соблюдения законодательства, достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и эффективности деятельности экономического субъекта. Отличительной чертой современного внутреннего аудита является использование им риск-ориентированного подхода для обслуживания стратегии управления рисками организации

Наименование периода развития внутреннего контроля	Исторический период	Комментарии
Период цифровизации (этап поиска внутренних резервов)	2013 г. и по настоящее время	Изменения в Концептуальных основах внутреннего контроля и его методологии нацелены на поиск внутрихозяйственных резервов, что повышает добавленную стоимость компании и эффективность ее функционирования

* Хилл Ч.У.Л., Холт Т.М. *Международный бизнес: конкуренция на мировом рынке*: учебник. McGraw-Hill Education, 2018. 704 с.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Состав Национальной комиссии по вопросам мошенничества в финансовой отчетности

Figure 1

Composition of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting



Источник: авторская разработка

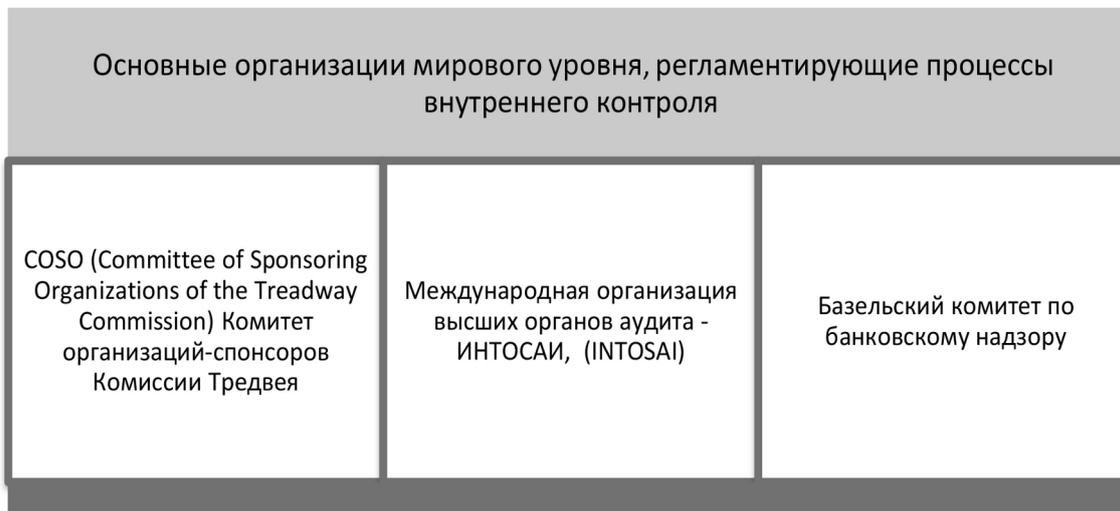
Source: Authoring

Рисунок 2

Основные организации мирового уровня, регламентирующие процессы внутреннего контроля

Figure 2

The major world-class organizations regulating internal control processes



Источник: авторская разработка

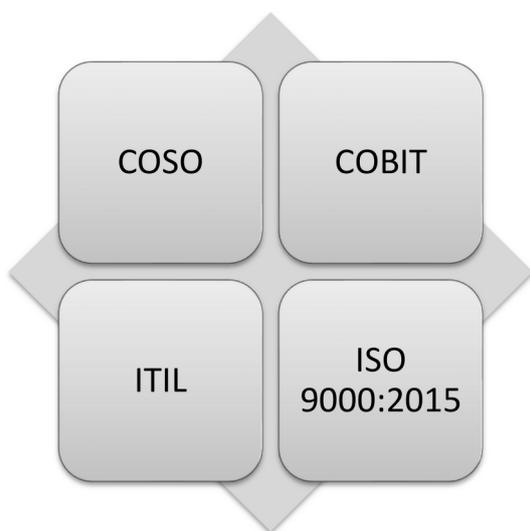
Source: Authoring

Рисунок 3

Наиболее важные стандарты международного уровня, регулирующие модели построения системы внутреннего контроля

Figure 3

The most important international standards governing models for building an internal control system



Источник: авторская разработка на основе [5]

Source: Authoring, based on [5]

Список литературы

1. Бек Д., Кован К. Спиральная динамика: управляя ценностями, лидерством и изменениями в XXI веке / пер. с англ. М.: Открытый мир, BestBusinessBooks, 2010. 415 с.
2. Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. Т. 14. Вып. 13. С. 36–46.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/povyshenie-rol-i-vnutrennego-audita-i-kontrolya-v-usloviyah-rynochnoy-ekonomiki>
3. Файоль А. Общее и промышленное управление. М.: Книга по требованию, 2022. 128 с.
4. Даниэл С.А.А., Алеткин П.А. Историко-эволюционное развитие операционного аудита // *Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит*. 2020. № 3. С. 123–128.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriko-evolyutsionnoe-razvitie-operatsionnogo-audita>
5. Булыга Р.П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации // *Учет. Анализ. Аудит*. 2017. № 6. С. 6–19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-i-standartizatsiya-finansovogo-kontrolya-i-audita-v-rossiyskoy-federatsii-1>
6. Файоль А., Эмерсон Г., Тэйлор Ф., Форд Г. Управление – это наука и искусство. М.: Республика, 1992. 349 с.
7. Hill Charles W.L. Corporate Control Type, Strategy, Size and Financial Performance. *Journal of Management Studies*, 1988, vol. 25, iss. 5, pp. 403–417. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1988.tb00707.x>
8. Ryan H.E. Jr, Trahan E.A. Corporate Financial Control Mechanisms and Firm Performance: The Case of Value-Based Management Systems. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2007, vol. 34, iss. 1-2, pp. 111–138.
URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2006.00660.x>
9. Ferreira A., Otley D. The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis. *Management Accounting Research*, 2009, vol. 20, iss. 4, pp. 263–282.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>

10. Dănescu T., Prozan M., Prozan R.D. Perspectives Regarding Accounting – Corporate Governance – Internal Control. *Procedia Economics and Finance*, 2015, vol. 32, pp. 588–594.
URL: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01436-7](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01436-7)
11. Ghosh A., Yong Gyu Lee. Financial Reporting Quality, Structural Problems and the Informativeness of Mandated Disclosures on Internal Controls. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2013, vol. 40, iss. 3-4, pp. 318–349. URL: <https://doi.org/10.1111/jbfa.12015>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

INTERNAL CONTROL MODELS: HISTORICAL TRANSFORMATIONS AND DEVELOPMENT PROSPECTS

Margarita F. SAFONOVA ^a;
Sergei M. REZNICHENKO ^b

^a Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
safsf@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>

^b Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
reznichenko.s@kubsau.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 451/2023
Received 14 Sept 2023
Received in revised
form 29 October 2023
Accepted 30 Oct 2023
Available online
16 November 2023

JEL classification:
M42

Keywords: internal
control model, risk
management, on-farm
reserves

Abstract

Subject. This article examines the issue of transformation of the system and models of internal control as a guarantor of the economic security of organizations, regions and countries in the historical aspect and in relation to global changes in the world economy.

Objectives. The article aims to determine further ways of development of internal control models and their conceptual foundations, taking into account the realities of the time.

Methods. For the study, we used case and chronological analyses, and data systematization.

Results. The article finds that internal control models are subject to continuous transformation, taking into account external economic influences and the development of automation tools. This unlocks the process synergies, in other words, more complex processes taking place in the economy and crisis phenomena that affect the conditions for the functioning of companies, make it necessary to look for internal reserves to ensure the continuity of the activities of an economic entity through constant control of risks and the search for options for their minimization.

Conclusions and Relevance. The article concludes that the most popular models of internal control are those that are based on a process-oriented approach and continuous analysis of business processes of an economic entity, with further processing of the information obtained and transformation into a system-oriented model of internal control aimed at finding internal reserves. The results of the study can be used in the theory and practice of internal control, as well as for further scientific developments and practical application.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

Please cite this article as: Safonova M.F., Reznichenko S.M. Internal Control Models: Historical Transformations and Development Prospects. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 11, pp. 1292–1316.

<https://doi.org/10.24891/ia.26.11.1292>

References

1. Beck D.E., Cowan C.C. *Spiral'naya dinamika: upravlyaya tsennostyami, liderstvom i izmeneniyami v XXI veke* [Spiral Dynamics: Mastering Values, Leadership and Change]. Moscow, Otkrytyi mir, BestBusinessBooks Publ., 2010, 415 p.
2. Kabashkin V.A., Myshov V.A. [Improving the role of internal audit and control in a market economy]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, vol. 14, iss. 13, pp. 36–46.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/povyshenie-rol-i-vnutrennego-audita-i-kontrolya-v-usloviyah-rynochnoy-ekonomiki> (In Russ.)
3. Fayol H. *Obshchee i promyshlennoe upravlenie* [Administration Industrielle et Générale]. Moscow, Kniga po trebovaniyu Publ., 2022, 128 p.
4. Daniel S.A.A., Aletkin P.A. [Historical and evolutionary development of operational audit]. *Vesti nauchnykh dostizhenii. Bukhgalterskii uchet, analiz i audit*, 2020, no. 3, pp. 123–128. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriko-evolyutsionnoe-razvitiie-operatsionnogo-audita>
5. Bulyga R.P. [Classification and standardization of financial control and audit in the Russian Federation]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 6, pp. 6–19.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-i-standartizatsiya-finansovogo-kontrolya-i-audita-v-rossiyskoy-federatsii-1> (In Russ.)
6. Fayol H., Emerson H., Taylor F.W., Ford H. *Upravlenie – eto nauka i iskusstvo* [Management is a Science and Art]. Moscow, Respublika Publ., 1992, 349 p.
7. Hill Charles W.L. Corporate Control Type, Strategy, Size and Financial Performance. *Journal of Management Studies*, 1988, vol. 25, iss. 5, pp. 403–417. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1988.tb00707.x>
8. Ryan H.E. Jr, Trahan E.A. Corporate Financial Control Mechanisms and Firm Performance: The Case of Value-Based Management Systems. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2007, vol. 34, iss. 1-2, pp. 111–138.
URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2006.00660.x>

9. Ferreira A., Otley D. The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis. *Management Accounting Research*, 2009, vol. 20, iss. 4, pp. 263–282.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
10. Dănescu T., Prozan M., Prozan R.D. Perspectives Regarding Accounting – Corporate Governance – Internal Control. *Procedia Economics and Finance*, 2015, vol. 32, pp. 588–594.
URL: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01436-7](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01436-7)
11. Ghosh A., Yong Gyu Lee. Financial Reporting Quality, Structural Problems and the Informativeness of Mandated Disclosures on Internal Controls. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2013, vol. 40, iss. 3-4, pp. 318–349. URL: <https://doi.org/10.1111/jbfa.12015>

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.