Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Серебрякова, Татьяна Юрьевна

**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Серебрякова, Татьяна Юрьевна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Йошкар-Ола

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

438

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Серебрякова, Татьяна Юрьевна

Введение

1. Теоретические основы экономического контроля

1.1. Категория "контроль" и анализ концептуальных подходов к ее определению

1.2. Развитие терминологии экономического контроля и трансформация его видов

1.3. Сущность и содержание принципов, функций и понятийного аппарата экономического контроля

2. Концепции сквозного внутреннего контроля

2.1. Внутренний контроль в управлении экономическими субъектами

2.2. Обоснование внутреннего контроля с позиции теории систем

2.3. Внутренний сквозной контроль в управлении рисками организации

3. Методология информационного взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего сквозного контроля

3.1. Компоненты системы внутреннего сквозного контроля и их функции

3.2. Система бухгалтерского учета как информационная основа внутреннего контроля

3.3. Система внутреннего сквозного контроля в среде бухгалтерского учета

4. Методические и организационные особенности внутреннего сквозного контроля, его моделирование в системах управления

4.1. Формы внутреннего контроля и специфика их применения в экономическом контроле организаций

4.2. Методика и организация внутреннего сквозного контроля в среде бухгалтерского учета

4.3. Оценка эффективности системы внутреннего контроля

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля"

Актуальность темы исследования. Современное состояние российской экономики характеризуется наличием большого количества экономических субъектов, различных по видам и масштабам деятельности, степени-сегментирования и диверсификации бизнеса. Задача формирования качественной информации для управления- остается актуальной, а значение внутреннего контроля - существенным.

Важнейшим информационным источником управления является финансовая отчетность организации, раскрывающая сведения о состоянии и движении всех материально-вещественных элементов, из которых состоит ее деятельность и формируется имущество. Воздействие процессов глобализации на экономику и ее информатизация способствуют изменениям в технологии и организации сбора и обработки информации о функционировании экономического субъекта, соответственно этому требуют совершенствования и процессы контроля, учитывающие особенности информационных технологий.

Исторически сложилось так, что теоретические разработки и практическое воплощение контроля в нашей стране в большей степени сосредоточены на финансовой и хозяйственной составляющих контроля, как деятельности специальных органов, а не на его управленческом аспекте, в отличие от стран с развитой рыночной экономикой, где контроль в основном рассматривается как элемент, встроенный в управление различными процессами или аспектами, функционирования организаций. Мировой' практике известны разные концептуальные подходы к организации внутреннего контроля. Их применение в нашей стране сдерживается по ряду причин, среди которых можно назвать сложность адаптации международного опыта к российской специфике организации бизнеса, связанной с недостаточным развитием информационных технологий, отсутствием унификации бизнес-процессов и сбора информации, приверженности отечественным методикам организации внутреннего контроля.

Публикации; последних лет, посвященные внутреннему контролю; содержат, научно обоснованные-подходы к его организации в различных экономических субъектах с традиционной точки зрения и с использованием международного опыта. Однако'в них не затрагивается; проблематика-адаптации и синтеза теории и методологии внутреннего экономическопжонтроля; признанных в\* нашей-стране еще в прошлом столетии, с концептуальными разработками'по организации внутреннего контроля Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (СОЗО), имеющими широкое практическое применение в мире.

Актуальность,вопросов совершенствованиями развития теории и практики-внутреннего контроля для организаций остается-высокой, особенно его экономической составляющей, основанной на информации; формирующейся\* в системах учета: бухгалтерского^, управленческого,- налогового: Все хозяйственные факты в указанных информационных системах благодаря процессу оценки интерпретированы встоимостные измерители, которые в, итоге и являются объектами внутреннего финансового и хозяйственного контроля. Внутренний контроль за, вещественно-стоимостной, формой функционирования экономических, субъектов должен совершенствоваться параллельно поступательному развитию' информационных систем и соответствовать им. Уходят в, прошлое некоторые, методы и формы контроля, однако, формируются- другие, отвечающие\* современному развитию учетно-аналитического обеспечения управления. Например, все реже во внутреннем контроле используются счетные проверки, и наоборот, получили развитие такие\* контрольные приемы, как тестирование, мониторинг. Развитие информационных технологий учетных процессов дает возможность для более комплексной оценки контролируемых вопросов и их сквозного прослеживания, что побуждает к введению-в обиход новой категории - «сквозной контроль». Привнесение из международной практики методик менеджмент-контроля, а также основанных на риске, позволяет по-новому организовать контрольные мероприятия, базирующиеся на сочетании традиционного инструментария и используемого в других странах. Все это позволяет по-другому взглянуть на устоявшиеся научные категории, связанные с контролем и внутренним контролем, ввести в обиход новые, созвучные практике его функционирования и делает необходимым дальнейшее развитие теории контроля путем формирования концептуальных моделей-сквозного внутреннего контроля.

Степень разработанности? проблемы. Большая часть отечественных моделей и концепций контроля были разработаны в последней трети прошлого столетия. В научных исследованиях выделены разные направления, посвященные контролю и ревизии, внутреннему контролю, аудиту и внутреннему аудиту.

Теоретические и практические аспекты методологии, методики и организации контроля В1 различных отраслях рассмотрены в работах Б.А.Аманжоловой, В.Г.Афанасьева, Н.Г.Белова, И.А.Белобжецкого, Н.Т.Белухи, И.Л.Брена, Э.А.Вознесенского, А.В.Газаряна'

Ю. А. Данилевского, В.А.Ерофеевой, Л.М.Избицкого, Л.Н.Козырина, Ю.П.Константинова, Л.М.Крамаровского, Р.И.Криницкого, Е.А.Кочерина, А.В.Крикунова, Л.Г.Макаровой, М.В.Мельник, Н.Д.Погосяна, С.В.Поповой, М.П.Рябчикова, С.А.Стукова, С.И.Фленова, А.А.Шпига, Г.Р.Хамидуллиной, Н.Н.Хахоновой, Н.И.Химичевой, Л.И.Хоружий и др., а также зарубежных специалистов: Э.А.Аренса, Р.Адамса, Ф.З.Дефлиза, Д.Р.Кармайкла, Д.К.Лоббека, Р.Монтгомери, Дж.Робертсона и др.

Теоретические и методические вопросы в области внешнего и внутреннего контроля и аудита исследованы в работах М.А.Азарской, И.Н.Богатой, С.М.Бычковой, В.Б.Ивашкевича, А.Н.Кизилова, О.А.Мироновой, В.И.Петровой, В.И.Подольского, Н.К.Рожковой, Т.М.Садыковой, А.Е.Суглобова, А.А.Шапошникова и др. Вопросы внутреннего аудита исследуются в трудах В.Д.Андреева, Н.П.Барышникова, А.М.Богомолова, В.В.Бурцева, А.К.Макальской, А.М.Сонина, В.В.Скобары,

Л.В.Сотниковой и др.

Изучение трудов по теории контроля показало, что многие элементы понятийного аппарата категорий "контроль", "внутренний контроль" не систематизированы применительно к современным условиям, требуют развития комплексные научно-обоснованные оценки существующих концепций внутреннего контроля, модели и методический инструментарий для различных систем управления.

Недостаточная теоретическая разработанность проблемы формирования внутреннего сквозного контроля на всех уровнях управления, необходимость в дальнейшем развитии теории и методологии контроля, поиска методических решений его организации обусловили актуальность темы исследования; его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в постановке и решении научной проблемы сквозного внутреннего контроля в деятельности организаций, разработке его концептуальных моделей и методического обеспечения.

В соответствии с поставленной целью в диссертации выделено четыре системные задачи, каждая-из которых потребовала решения блока соподчиненных задач:

Первая системная задача — систематизировать и развить теоретические положения, обосновывающие категорию "контроль", трансформацию его видов, раскрыть сущность, содержание принципов, функций и понятийного аппарата:

- обобщить теоретические основы категории "контроль" на базе генезиса этимологии слова и научных взглядов на контроль в различных понятийных аспектах;

- классифицировать существующие концепции контроля и процесс их эволюции;

-проанализировать и систематизировать понятийнотерминологический аппарат категории;; "контроль", уточнить, определения, и\* классификацию:

Вторая системная задача — разработать концепцию сквозного\* внутреннего контроля: на основе'развития4теоретических и организационных подходов, зарубежной,^отечественной практики:

- изучить-теоретические взгляды на категорию "внутренний^контроль',' , систематизировать ее понятийный,аппарат;

- проанализировать концепции внутреннего контроля' с позиций1 задач-управления, уточнить, содержание категории' "внутренний экономический контроль";

- исследовать, категорию "система внутреннего контроля" (СВК) и концептуальные подходы к выделению компонентов СВК.

Третья, системная\* задача - разработать логическую модель сквозного ? внутреннего контроля на основе методологии.4 информационного взаимодействия систем, бухгалтерского учета и «внутреннего контроля:

- определить. компоненты системы внутреннего контроля для-целей внутреннего экономического контроля и их наполнение;

- определить категории внутреннего экономического контроля .и- методологические аспекты^ его-функционирования в системе внутреннего контроля;

- проанализировать задачи и построить-модель внутреннего экономи-ческого'контроля в системе бухгалтерского учета.

Четвертая системная задача - создать модель-организации сквозного внутреннего контроля в экономических, субъектах, определить-егог методические и технологические принципы ^ инструментарий:

- разработать принципы и технологические основы организации внутреннего экономического контроля;

- исследовать и обосновать инструментарий и методическое наполнение сквозного внутреннего экономического контроля;

- обосновать концепцию внутреннего аудита как способа организации внутреннего экономического контроля\* в, экономических субъектах со-сложной организационной- структурой;

- разработать, систему мониторинга- и; тестирования• для- определения, эффективности внутреннего контроля.

Область проведенного » исследования. Содержание диссертации, соответствует специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предметом, исследования явился; внутренний контроль организаций, его компоненты, функциональные задачи; субъекты, информационное обеспечение и инструментарий, а также организационно-методические аспекты его функциионирования.

Объектом\* исследования выступают процессы формирования и функционирования- внутреннего контроля применительно к системам- информационно-аналитического4 обеспечения1, управления- различной сложности. В частности, исследован внутренний, контроль в союзах потребительских обществ и их структурных, подразделениях, в крупных экономических субъектах других организационно-правовых форм.

Теоретической и методологической основой« исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные документы по контролю, ревизии;, аудиту, бухгалтерскому учету и экономическому анализу, касающиеся функционирования- организаций, как систем управления и контроля, их внутренние регламентирующие документы и практические материалы.

В" работе использовались общенаучные методы: наблюдение, абстрагирование, дедукция, индукция, анализ, синтез,, формализация, моделирование, специфические методы: сравнительный анализ, группировки данных. Положения диссертационного исследования базируютсянатеориях рисков и систем. При обобщении результатов<.исследования и формулировании выводов и предложений применялись циклический, динамический, системный и комплексный подходы.

Научная новизна исследования заключается в научном обосновании и разработке концептуальных моделей сквозного внутреннего контроля.

В работе получены следующие основные научные результаты, обладающие новизной:

- уточнен понятийно-терминологический аппарат категории "контроль": определены его основные смысловые концепции, предложена их классификация и периодизация, обоснованы основные виды контроля;

- систематизированы и обоснованы понятийный аппарат и категории "экономический контроль": уточнены принципы, классификации следующих понятий: виды, формы, предмет, метод, объект, субъект;

- систематизированы теоретические положения, обосновывающие сущность и содержание категорий: "внутренний контроль", "система внутреннего контроля" с позиции экономических целей пользователей; на основе исследования сущности моделей СВК предложены модели процессной, риск-ориентированной и кибернетической СВК, что позволило определить характер функционирования внутреннего сквозного контроля в системах управления: с точки зрения надстроенной и встроенной систем контроля;

- сформулированы сущность и концепция внутреннего сквозного контроля; предложена синтезированная модель системы внутреннего экономического контроля (СВЭК); внутренний экономический контроль представлен в исследовании качественной составляющей внутреннего контроля, основанной на взаимосвязи с информационными системами, накапливающими и обобщающими информацию о субъекте; обоснована возможность функционирования внутреннего экономического контроля на базе сформированной и обобщенной информации в системах бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Синтезированная модель СВЭК отличается возможностью использования зарубежных концепций СВК и систематических процедур отечественного контроля в управлении организациями;

- разработана- методология^ информационного взаимодействия- систем бухгалтерского учета и сквозного внутреннего экономического контроля-, заключающаяся« в выделении, информационных блоков в системе бухгалтерского учета, подлежащих сквозному контролю на уровне встроенных в нее средств контроля^ использованием элементов .СВК: мониторинг, идентификация рисков-и оценка контрольной, среды бухгалтерского учета,, а также надстроечных (внешних по отношению; к системе бухгалтерского учета) средств контроля;

- разработана модель сквозного внутреннего-экономического контроля в , системе управления организацией, доказана возможность.ее применения-как сотовой модели СВК, адаптированной к разным подсистемам .управления;

- разработаны методики» и обоснован инструментарий контроля с позиций риск-ориентированной' и процессной моделей, их использования в сложных многоуровневых и многосегментных экономических субъектах, какими являются, региональные потребительские союзы; группы связанных организаций и объединения холдингового типа, крупные акционерные общества;

- обоснована концепция внутреннего «аудита как способа4 организации сквозного внутреннего контроля на основе разработанной синтезированной модели внутреннего экономического контроля — СВЭК и модели сквозного' внутреннего контроля (сотовой модели);

- предложена модель организации внутреннего аудита в группах связанных организаций, на основе выполнения услуг по консультированию и услуг по предоставлению гарантий, определена последовательность этапов выполнения услуг по предоставлению1 гарантий и принципы выявления рисков, предложена методика и периодичность их идентификации, а также применение их результатов при дальнейшем контроле;

- разработана технология сквозного внутреннего экономического контроля многосегментных и двухуровневых систем управления, заключающиеся в систематизации контрольных форм, их задач, подходов.к планированию контроля в целом, его отдельных форм и приемов; в связи, с выявленными\* рисками, возникающими^ системе бухгалтерского учета;

- предложена методика, выявления', рисков, возникающих в системе бухгалтерского учета; связанных с рисками отчетности и операционными рисками, наиболее существенными из.последних: неверной регистрацией и оценкой хозяйственных операций в первичных документах, неадекватным вводом информации в 4 систему бухгалтерских счетов, а также использование сведений" о выявленных рисках при сквозном внутреннем контроле;

- предложена система мониторинга и тестирования: для определения эффективности внутреннего контроля организации, основанная на показателях достоверности данных системы учета, как основного критерия эффективности СВК всей организации.

Практическаязначимость работы заключается в разработке научного понятийного аппарата категорий "контроль", "внутренний контроль',', "внутренний", экономический контроль", "внутренний\* сквозной\* контроль" и методологического обеспечения последнего, на' основе которых могут быть созданы модели всех видов-контроля, конкретные методики функционирования внутреннего контроля\* в среде бухгалтерского учета. Полученные в диссертационной'работе результаты.могут быть использованы, для» дальнейшего развития теоретических и эмпирических исследований, в области контроля в целом и внутреннего сквозного контроля в ластности.

Предложенные концепции формирования внутреннего экономического контроля адаптируют сложившуюся' в нашей стране теорию и практику к международным концепциям внутреннего контроля и дают возможность их эффективного синтеза в прикладном применении. Практическая значимость положений, рекомендаций и выводов диссертационного исследования заключается также в возможности их использования в работе внутренних контрольных служб экономических субъектов для оценки формирования надлежащей информационно-аналитической базы управления экономическими системами.

Положения, разработанные в диссертационной работе, могут быть использованы в образовательных процессах высших учебных заведений и учебных центров, осуществляющих обучение, переподготовку и повышение квалификации аудиторов, бухгалтеров, ревизоров и консультантов.

Апробация результатов и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы, явившиеся результатом многолетних исследований, обсуждались на 18 международных, российских и региональных научных и научно-практических конференциях в Чебоксарах, Казани, Саратове, Ставрополе, Йошкар-Оле и опубликованы в печати.

Предлагаемая методика тестирования внутреннего контроля, планирования документальных и ревизионных проверок, концепция взаимодействия органов внутреннего контроля регионального союза потребительских обществ с контрольными органами районных потребительских обществ рекомендована и принята к внедрению в Чувашском и Марийском республиканских потребительских союзах; в ОАО"Электроприбор" и ОАО "Завод "Чу-вашкабель" внедрена методика выявления рисков всех функциональных отделов и их мониторинг, оценка рисков, их мониторинг и процедуры средств контроля системы бухгалтерского учета; в ООО "Праймстройхолдинг" и ООО "ТПК "Стройинвестхолдинг" используется предложенная в работе модель организации внутрисистемного контроля связанных организаций, взаимодействия контрольных органов головной организации и функциональных отделов зависимых обществ, основанная на сочетании внутрисистемного и внутрихозяйственного контроля, методика тестирования систем учета с целью выявления рисковых зон и текущих ошибок в их функционировании; в ООО "Бизнесаудит" используются методика документальной проверки, выявления рисков системы бухгалтерского учета, мониторинга и тестирования контрольной среды.

Результаты исследования используются в учебном процессе Чебоксарского кооперативного института AHO ВПО Центросоюза РФ "РУК", УМЦ ИПБР при Торгово-промышленной палате 4P.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 52 научные работы авторским объемом - 47,6 п.л., из них 3 монографии, 10 статей в журналах, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы, приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Серебрякова, Татьяна Юрьевна

Выводы теории систем могут широко> использоваться в, контроле: Например, каждая из семи важных особенностей сложных систем, изложенных Дж.Форрестером, может быть использована для- построения эффективной системы контроля за деятельностью хозяйственной организации или-их совокупности. Знание-точек влияния в системе позволяет сосредоточивать.контроль именно на этих точках и через них контролировать состояние и поведение системы в целом. Свойство системы иметь тенденцию к ухудшению состояния требует постоянного контроля за этим состоянием, что должно быть учтено в соответствующей системе контроля. Контр-интуитивность систем требует строить системы контроля не на интуиции, а на знании, основанном на использовании всех возможных научных основ контроля. Отдаленная;реакция системьъна какое-либо административное нововведение требует строить систему контроля; которая» была-бы ориентирована не на краткосрочный контрольна исполнением-нововведения, а на длительный период и т. д. Общая теория!систем исследует также-процессы проектирования; что-может быть, использовано>для> проектирования систем контроля, закон иерархий необходим,\* для уяснения-места системы внутреннего контроля среди других систем (подсистем), входящих в экономическую.систему.

Одним из следствий системного подхода является\* необходимость рассмотрения любого явления как системы внутреннего и внешнего. Каждая-система может быть рассмотрена как'взаимодействие составляющих её-элементов - это внутреннее взаимодействие; но, являясь элементом другой системы, она же является участником взаимодействия, с другими- элементами этой» системы — это внешнее взаимодействие.

Важное значение в> построении- систем имеет понимание их иерархической структуры, на это обращал внимание В':Н.Оадовский: "Следующийг шаг в содержательном описании свойств системы состоит в фиксации её' иерархического строения. Это системное свойство неразрывно связано с потенциальной делимостью элементов системы и" наличием' для каждой системы многообразия\* связей, и, отношений. Факт потенциальной\* делимости данной системы означает, что элементы данной системы, в, свою• очередь, могут быть рассмотрены как особые системы. В то же время сама данная система может выступить - для решения соответствующих задач — как элемент другой, более широкой системы" [288, с.85].

Следуя системному подходу применительно к внутреннему контролю, выделим системы и построим иерархии, необходимые для дальнейшего исследования системы внутреннего контроля-и ее элементов.

Поскольку мы говорим об« экономическом контроле на микроуровне, то есть контроле за экономикой отдельного экономического субъекта, постольку выделим как систему отдельный экономический субъект. Для его функционирования необходимо^ управление процессами; возникающими в связи с егодеятельностью. Поэтому нам представляется, что экономический» субъект для наших целей может быть рассмотрен как экономическая система, а все процессы, связанные с управлением в нем, могут быть выделены Bv систему управления.

Экономический субъект, будучи целостной производственно-хозяйственной' системой, тем не менее, может быть представлен как совокупность составляющих ее элементов — подсистем, естественно взаимосвязанных и взаимодействующих друг с другом. Количество таких подсистем может быть разным и зависит от заложенной при декомпозиции концепции.

Например, одни специалисты в области управления в качестве подсистем выделяют техническую, административную (управленческую) и человеческую, или личностно-культурную [76]. Другие в управлении производством- (предприятием)з выделяют две части: управление деятельностью и управление людьми [80]. Управление деятельностью1 складывается, по их мнению, из планирования деятельности, постановки производственных задач, создания системы измерения'производимой работы, контроля за,выполнением заданий. Управление людьми включает обеспечение сотрудничества между всеми членами трудового коллектива, кадровую политику, обучение, информирование, мотивацию работников и другие важные составные части работы руководителя как менеджера. По нашему мнению, это не совсем полное и последовательное деление, поскольку управление людьми не только связано с перечисленными выше чисто субъективными факторами. В отношении управления персоналом точно также могут быть выстроены надстроечные категории, к которым в данном контексте можно отнести общие функции управления: планирование управления людьми, постановка соответствующих задач в этой области, учет и контроль за ходом выполнения > решений в области управления персоналом, т.е. те, которые перечислены как присущие только управлению деятельностью.

ФЛейлор4выделил\* четыре-группы управленческих функций: выбор цели, выбор; средств, подготовка средств, контроль • результатов:. Принципы управления, остающиеся актуальными.и сегодня, разработал современник Ф. Тейлора - А1. Файоль. Все осуществляемые- на предприятии\*, .операции1 А.Файоль разбил на шесть групп: технические,, коммерческие, финансовые, охрана имущества и лиц, счетные; административные. К собственно управ-лению-он отнес шестую группу.

Достаточно конструктивный подход к построению ¡экономической? системы предложил Я» Корнай\* [30]».Целостная\*экономическая, система в ходе-своего становления должна определить: основные и второстепенные элементы, их мотивацию, факторы, на нее воздействующие, алгоритм принятия-экономических решений, характер; структуру и содержание информации, циркулирующей между хозяйственными« субъектами, подсистемы регуляции данной- системы, иерархию-ее элементов и их вертикальную (горизонтальную) регуляцию, виды, адаптации субъектов-к изменению-системы, особенности отбора элементов в^ней.

Экономическая система, по Я! Корнай, распадается на два уровня: "сферу контроля" - органы, управления\* и контроля; между которыми перемещаются\* потоки экономической информации по ценам; нормативам; директивами т.п., и "реальную сферу" - предприятия; между которыми циркулирует поток "реальной информации" о продукции и услугах. Мы склонны признать эту позицию наиболее последовательной-для целей выделения\* систем и подсистем целостной экономической системы. Выделение подсистем в соответствии с функциями управления было бы неверным по трем причинам:

1) система управления сама по себе является подсистемой экономической системы, поэтому надо исходить из более общих признаков выделения подсистем;

2) поскольку основополагающим, на наш взгляд, для определения системы является возможность формулирования цели, объекта и субъекта;

3) поскольку деление процесса управлениям соответствии с его функциями носит условный характер, в связи с наличием неразрывной связи между ними и их взаимопроникновением.

В общем виде к функциям управления относят выбор цели, выбор средств, подготовка средств, контроль результатов. На наше взгляд, объекты и субъекты в отношении-первых трех функций управления будут совпадать, что делает невозможным их обособление в рамках отдельных подсистем.

Рассматривая! возможность вычленения подсистем^ на основе видов\* хозяйственных операций (по А.Файолю), а1 именно технических, коммерческих, финансовых, охраны имущества и лиц, счетных и административных, можно прийти к положительному выводу о существовании таких подсистем в принципе. Применительно» к ним имеется возможность выделения самостоятельных целей, объектов и субъектов« систем (подсистем). В их отношении можно построить определенную иерархию, а именно, она будет горизонтальной: Однако при этом теряется сама система управления'. По А.Файолю, управление при подобном разделении всех процессов экономического' субъекта присутствует в административной подсистеме, но тогда она должна быть иерархически на более высоком уровне по отношению к другим, либо следует признать, что в каждой из перечисленных подсистем будет присутствовать управленческая составляющая. Кроме того, недостатком рассматриваемой, иерархии^ является отсутствие в ней контрольной деятельности как отдельной подсистемы. По смыслу деления А.Файоля контроль будет присутствовать не только на функциональных уровнях, например, в подсистемах охраны, счетной, административной, финансовой, но и, очевидно, во всех остальных подсистемах: административной, технической и коммерческой (в виде экономического, технического и административного). Кроме того, перечень элементов, на наш взгляд, нуждается в корректировке в связи с появлением современных категорий, как например, информация и информационные системы.

Рис.2.2.2. Модель системы управления

В связи с этим, нам представляется убедительной следующая концептуальная модель экономической системы и входящих в нее подсистем контроля, учета и анализа (рис.2.2.2). Данная модель основана на концепции Я. Корнея, о которой говорилось ранее и согласно которой экономическая система состоит из двух частей: "сферы контроля" и "реальной сферы". Данное деление ученым было дано применительно кмакроэкономическому уровню. В условиях микроэкономического уровня это деление будет выглядеть следующим образом: экономическая система состоит из подсистемы управления и подсистемы собственно функциональной деятельности.

Подсистема собственно функциональной деятельности в свою очередь может быть разбита на подсистемы в соответствии с целостными функциональными задачами хозяйственной деятельности экономического субъекта: подсистема сбыта, подсистема снабжения, подсистема технологических процессов и т.п.

Подсистема управления состоит из следующих подсистем: информационной, безопасности, административной, контроля. Рассмотрим более подробно информационную подсистему и подсистему контроля, которые сами по себе представляют целостные системы, и в этом смысле для упрощения изложения в дальнейшем будут именоваться не подсистемами, а системами.

Информационная система (ИС) - это вся инфраструктура экономического субъекта, задействованная, в процессе управления всеми информационно-документальными потоками (а не только, документами), включающая в себя непосредственно саму информацию, правила работы с данными и поддержания системы, кадры по работе с информацией, поддержку и развитие инфраструктуры, а также инструментарий. Как управленческая подсистема, ИС поддерживает полный управленческий цикл: планирование, организацию, контроль (или любой другой набор управленческих функций).

Информационная система - по законодательству РФ - организационно упорядоченная совокупность документов (массивов документов) и информационных технологий, в том числе с использованием средств вычислительной техники и связи, реализующих информационные процессы [239, ст. 2]. Информационные системы предназначены для хранения, обработки, поиска, распространения, передачи и предоставленияинформации.

Для системы управления информационная система подчиняется закономерности: чем выше уровень управления, тем выше уровень абстракции от непосредственных процессов производства, тем значительнее роль информации как инструмента и базы (ресурса). Соответственно этому все большая доля затрат времени и различных ресурсов организации уходит на сбор, обработку, систематизацию информации и подготовку ее к виду, пригодному для анализа, контроля и принятия решения. Работа с информацией выдвигается на первый план бизнеса и управления. Информационная система необходима для решения абсолютно всех управленческих задач.

Не следует смешивать информационную систему как подсистему системы управления и автоматизированную информационную систему, административные механизмы, которые хоть и не меняются каждый день, но все же являются результатом принятия» формальных организационных решений. Работы по развитию-административных механизмов, и автоматизированной информационной системы сопутствуют задачам развития ^организации и системы управления; Административные механизмы регламентируют лишь незначительную часть ►бизнес-процессов. Как правило, они фиксируют лишь то,, что нуждается^ ограничениях или целевом, управлении. Проекты развития, административных механизмов традиционно включают в себя задачи-постановки-стратегического управления, обновления организационной структуры, разработки политики» информационного обеспечения бизнеса, постановки системы» развития1 кадров и мотивационных механизмов, развитие нормативной базы, совершенствование маркетингового управления;

Автоматизированная информационная система (АИО) в свою очередь является так же лишь-моделью, фиксирующей весьма ограниченный список информационных потоков информационной системы.

Информационная- система выполняет функции\* обслуживания; контроля; учета, анализа и документирования; всех процессов; протекающих в> экономической системе. Исходя из этого, в ней можно выделить следующие подсистемы: учета, анализа; документирования, в свою очередь в подсистеме учета можно обособить финансовый учет, внутренний управленческий учет.

Возникает вопрос, насколько целесообразно,и обоснованно выстраивание системы контроля на более высоком иерархическом уровне по сравнению- с системами учета и анализа? Не было бы правильнее включить систему контроля в качестве подсистемы в информационную систему экономического субъекта и тем самым уровнять все три системы. Кроме того, в отдельном обособлении контрольной системы и обособлении систем учета и анализа от контроля тем, что они включены совсем в другую систему — информационную - кроется, казалось бы, противоречие следующего характера. При рассмотрении функций управления нами высказывалось мнение о том, что контроль является функцией управления первого порядка, а учет и анализ — второго, поскольку они. являются функциями, обслуживающими по отношению к контролю. Обосновывалась также точка зрения о том, что изначально учет является информационной базой, а анализ - инструментарием контроля, то есть и то; и другое зависит от целей и задач, выстраиваемых перед ними контролем.

Построенная' нами иерархическая связь является подтверждением t и развитием нашего вывода, содержащегося в главе 1, о » взаимозависимости контроля, учета и анализа. В то же время, toi обстоятельство, что учет и анализ обособлены от системы s контроля, не играет существенного»значения для. выстраивания,концептуальных основ иерархии системы управления потому, что изначально вся информационная подсистема является базовой для- функционирования остальных подсистем системы управления: административной, безопасности и контроля. Поскольку все категории в социальных и экономических системах относительны, можно сказать, что фактически информационная подсистема является надстроечной по? отношению ко> всем остальным подсистемам не только системы управления, но и системы собственно функциональной-деятельности.

ЭКОНОМ И ч Е СКЖЯ1 С РГ С T Е MA

In« .a^^mgg-i iiiiiiiiiiuiiiiiiiiiiiiMiuiiunumiTmimmi подсистема управления жжжпжжжжжжжжмжж тпТггнт пииппттииппинипииитнп подсистема собственно функциональной деятельности

ИшЬптлямипыиыр пптпк-ы nimnmmmimnmtmnnmimiiiinimtmmnn информационная подсистема

ШИП immmnnmmi подсистема документирования

ЖЖЖЖ!

ЖЖПЖЖ подсистема финансового учета

ИЖИИПИ шимипип подсистема управленческого пииНпннпжниипп подсистема анализа жмжжжжжжжижжжжжжжжжжм подсистема безопасности шжжжижшжчжжжжжшжнжжч подсистема снабжения

ИЖЖЖЖ1ЖЖЖЖЖ11ЖЖЖЖЧЖЯЖЖП административная подсистема

ЖЖЖЖЖЖ1ЖЖЖЖЖ1ЖЖЖЖЖЖЖ подсистема технологическая

ЖЖПЖЖЖЖ1ШЖЖ1ЖЖЖ1ЖЖЖЖЖЖ подсистема контроля

ЖЖЖЖЖЖИЖЖЖЖЖЖЖЖЖЖЖИ) подсистема сбыта и 3 о § сз s

Q О

-е

Рис. 2.2.3. Модель взаимодействия компонентов экономической системы

При этом распределение, информационных потоков; будет осуществляться по-разному: , от подсистеме собственно» функциональной; деятельности: преимущественно; потоки: будут, направлены в сторону информационной подсистемы; а для подсистем системы ¿управления; наоборот, от информационной; подсистемы - всторону остальных ее подсистем. Одновременно для подсистем: системы' управления? характерны и обратные: потоки внутри? ее подсистем:. от безопасности;. административной: и; контроля к информационной. Схематично взаимосвязи и иерархия;подсистем экономической системы представлены,на,рис.2.2.3:

Изучаяс информационную систему, „можно определить ее состав; следующим! образом:: подсистема1, бухгалтерского (финансового) учета; подсистема: управленческого учета, подсистема анализа, подсистема документирования; технологические информационные подсистемы. (автоматизированные: информационные1 системы (АИС). Выделение: указанных: подсистем из информационной системы, связано с; наличием; у них: всех: необходимых: системных признаков: цели; субъекта: и объекта: В то; время' каю для« системы; контроля не представляется: возможным»: построить, собственную; совокупность подсистем.

Характер и: свойства: контроля; выделенного нами! в? подсистему контроля, характеризуются следующими признаками: по предложенной» нами в главе 1.3 классификации: предварительный; текущий: и последующий, постоянный; периодически, возобновляемый;. внезапный; документальный; и фактический, сплошной и< выборочный; внутренний (исключая внешний), а по: субъектам контроля - внутрисистемный. Таким образом, становится понятным, что» контроль внутри экономической; системы, а в: ней подсистемы управления: обладает абсолютно всеми классификационными признаками, кроме категории внешнего, другими словами, этот контроль абсолютно разнообразен, но он всегда внутренний.

Это обстоятельство подтверждает наши выводы о том, что контроль всегда имеет, место в системе отношений управления и поэтому он всегда внутренний. Если же речь идет о взаимодействии различных систем благодаря искусственно созданным функциональным связям между этими системами, то в таком случае контроль может быть внешним. В то же время; поскольку системный, подход характеризуется принципом относительности, можно даже в случае отношений, следствием которых является внешний контроль, выделить систему, ограниченную этими отношениями, и для них такой контроль все равно будет внутренним или внутрисистемным. При этом управленческие связи будут основаны на делегированных государством, или другим полномочным субъектом правах. В рамках этих правовых отношений можно говорить об управлении, и только в связи с этим обстоятельством - о контроле.

Данный вывод позволяет говорить о том, что всякий контроль, рассматриваемый в системе отношений; является внутренним, поэтому подсистема контроля в системе управления экономического субъекта моэюет именоваться системой внутреннего контроля (GBK).

Под составляющими системы внутреннего контроля понимаются организационные меры, методики и процедуры, применяемые руководством-эко-номического субъекта для упорядоченного и эффективного-ведения хозяйственной »деятельности [209]:

По мнению зарубежных специалистов в области аудита структура внутреннего контроля . включает три элемента: условия проведения контроля, систему бухгалтерского учета и процедуры контроля [115, с. 155].

В международных стандартах аудита (МСА), затем в российских, в специальной литературе по контролю, ревизии и аудиту бытует прочно устоявшаяся точка зрения, что СВК состоит из трех элементов: контрольной среды, системы бухгалтерского учета и отдельных средств контроля. Этот список не так давно был дополнен в связи с соответствующими изменениями международных стандартов аудита и российского стандарта №8, освещающими этот вопрос.

В "декабре 2006 г. были утверждены новые редакции ряда МСА, которые введены в действие с 15 декабря 2008 г., в том числе:"

- MGA 315 (пересмотренный) "Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой, отчетности в ходе получения понимания^ деятельности-и.'среды, в, которой \* действует организация" (ISA 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment (Redrafted)) [374];

- MCA 330 (пересмотренный) "Аудиторские действия в ответ на оцененные риски" (ISA 330. The Auditor's Responses to Assessed Risks" (Redrafted)) [375].

В отмененных редакциях наших правил аудиторской деятельности и международных стандартов' СВК определялась как совокупность мероприятий, в которых, прежде всего, заинтересованы аудируемые лица и оценку которых должны произвести аудиторы только для определения-своего собственного риска: В новой редакции сделан акцент на надежность финансовой отчетности как объекта аудиторского и внутреннего контроля, а также на возможность и необходимость руководителей предприятий снижать собственные риски с помощью СВК. Изменениями введены формулировки об ответственности руководства^ аудируемого лица за разработку, внедрение и поддержание- системы внутреннего контроля, которая бы обеспечила правдивое суждение о финансовой отчетности.

Новые редакции стандартов ISA 315 и 330 увязывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по-оцененным рискам с анализом надежности СВК аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой отчетности. Таким образом, изменились подходы к оценке СВК для целей внешнего аудита в связи с ужесточением требований к надежности финансовой информации, содержащейся вбухгалтерских отчетах. Аналогичная тенденция наблюдается и по отношению к самой финансовой отчетности в части ужесточения требований МСФО к ее подготовке.

Перечень элементов СВК согласно - этим документам выглядит следующим образом: а) контрольная среда; б) процесс оценки рисков внутри организации; в) информационные системы, включая связанные бизнес процессы,-актуальные для финансовой (бухгалтерской) отчетности, и коммуникации; г) контрольные действия; д) мониторинг средств контроля, которые кратко можно охарактеризовать следующим-образом (табл. 2.2.1%

334 Заключение

Цель исследования заключается в постановке и решении- научной проблемы сквозного внутреннего контроля в-деятельности организаций, разработке его концептуальных моделей и методического обеспечения. В ходе ее реализации, а также при решении сформулированных частных задач диссертационного исследования были получены следующие результаты:

Г. Изучение сущности категории "контроль" позволило установить, что, данный термин не имеет однозначного трактования. Анализируя различные определения сущности контроля и полемику по этому вопросу и реализуя стремление выработать универсальную точку зрения на контроль, рассматриваемый вне условных категорий; была установлена правомерность взгляда на контроль как на способ улучшения деятельности. При этом контрольная деятельность является« вторичной по отношению к любой другой, основной, результаты которой и изучаются контролем. В более узком; прикладном, смысле контроль определяется нами как наблюдение с целью проверки, которое основано на использовании-механизма сопоставления предполагаемых результатов деятельности с реальными. Данное определение также является\* универсальным, поскольку применимо всегда. И еще одно универсальное понимание сущности контроля заключается в том, что он рассматривается как способ обратных связей между субъектом и объектом любого воздействия.

2. Систематизация существующих подходов к определению и пониманию категории "контроль" позволила выделить следующие смысловые концепции: правовая, кибернетическая, с позиций науки управления и минимизации рисков. Исследование показало, что в основе всех, за исключением первой, лежит теория управления. Авторская классификация позволила объединить все концепции в две основные группы, в зависимости от того, что положено в основу определения категории "контроль": с точки зрения деятельности. и-модели'управления. Были выделены две концепции определяющие контроль как деятельность: правовая и>риск-ориентированная\* и две модели, характеризующиеся6 с позицию теориш управления:, с использованием системного подхода И'процесса управления; которые в свою очередь, подразделяются; соответственно, на кибернетическую и риск-ориентированную модель, а также на процессные модели, связанные с этапами; и функциями, управления.

3'. При изучении места контроля среди функций управления было установлено, что контроль не всегда занимает.' заключительную >• позицию среди< всех функций управления, исследование- показало, что при рассмотрении управления, состоящим из:функций: планирования; организации, учета, анализа« и контроля, на последнем\*месте в\*ряду функций» должен стоять, не контроль, как общепризнано, а анализ: При исследовании5места контроля в ряду функций, управления установлено, что расстановка таких функций^ как учет, анализ, и контроль по отношению друг к другу зависит от того;, какош контроль, имеется в виду: экономический или'неэкономический. Для неэкономических систем контроль, может стоять на. третьем месте, на-предпоследнем месте - учет, а на последнем - анализ. В экономических системах, наоборот, учет располагается на третьем месте, контроль на предпоследнем; но анализ - на, последнем. Рассматривая контроль как этап или функцию управления было научно4 обосновано, что целесообразнее все функции управления разделить наг несколько-уровней — порядков: первый, второй - производный от первого, третий - от второго и т.д., что позволило отнести контроль к функциям первого порядка, а учет и анализ - к функциям второго порядка, производным от контрольной функции. Функции же третьего порядка представляют собой методические процедуры, в данном случае: учета и анализа.

4. Исследование этих вопросов позволило определить контроль как универсальную категорию, сущность которой проявляется при деятельности. Контроль деятельности индивидуума - это самоконтроль, за пределами собственной, деятельности; индивидуума — в рамках отношений? между ними; — имеет место контроль, но только в случае, когда суть отношений сводится к управлению. Контроль, таким; образом,', является? непременным? сопровождением взаимодействия, п-количества субъектов, в процессе управления, и' характер этого взаимодействия? определяет его предмет,, от которого зависит вид контроля: Если предметом-управления являются финансы, то и контроль будет финансовым;, если предметом« управления«; является? экономика; то и контроль - экономический! и т.д. Для конкретного' понимания сущности и функций?видовгконтроля!необходимошонимать сущность,первичной категории: финансов; экономики ит.к. Тогда:,предметом:хозяйственного контроля будет совокупность, производственных отношений^ внутри хозяйственной системы; предметом экономического! контроля будут являться» эффективность отношений, возникающих в связи с хозяйственной деятельностью определенных субъектов, предметом финансового контроля являются финансы субъектов экономики, складывающиеся в процессе производства, распределения и потребления продуктов.

Аналогичные результаты получены при подходе к определению видов контроля с позиций управления на основе выводов о возможности классификации видов<=контроля в зависимости от сферы приложения управленческой деятельности или в соответствии с выстраиваемой в дальнейшем системы управления с ее подсистемами. Так, контроль в управлении экономикой называется экономическим, контроль в финансовой' подсистеме называется; финансовым; контроль,в административнойподсистеме — административным

Проведенное исследование позволяет определить экономический (хозяйственный) контроль как категорию управления; являющуюся частью системы управления, регулирующую экономику хозяйствующего субъекта через контрольную функцию управления^ представленный совокупностью: финансового контроля - контроля за финансовыми показателями, обобщенными системой бухгалтерского (финансового) и управленческого учета и состоянием их контрольных функций, а также налогового учета; административного контроля! - контроля; за эффективностью - и адекватностью функционирования системы управления; организационно-технического контроля- — контроля; за соблюдением технологии производственных процессов; за их организацией.

При этом считаем, что для; микроэкономических систем; понятия? хозяйственного неэкономического; контроля тождественны.

5. Исследование понятийного аппарата категории;"контроль!' позволило определить универсальные; принципы, присущие; всем его видам: регламентация, независимость, плановость, действенность, разграничение ответственности и полномочий; Иод регламентацией, нами- понимается руководство- контроля регламентирующими« документами; под независимостью — независимость, от проверяемых субъектов, обеспечивающая; объективность суждений; Плановость означает планирования; контрольных действий. Действенность - это обязательное принятие пофезультатам контроля управленческих решений Разграничение ответственности полномочий означает, что функции; контроля- должны быть отделены от действий по исправлению ошибок и информация, получаемая в ходе, контроля, должна быть доведена до определенного круга заинтересованных должностных лиц.

Метод экономического контроляюпределен как совокупность общенаучных, собственных и специфических принципов,, приемов; способов и средств, применяемых при контроле. Детальное изучение собственных приемов и способов позволило разбить их на две основные группы: методы фактического и документального контроля; т.е., направленные на изучение физического состояния объекта проверки и связанные с документальным оформлением хозяйственных процессов, а также обособить приемы работы с документами и способы изучения документов.

В целях такой группировки под методом нами понимается совокупность приемов и способов, используемая при фактическом и документальном контроле. Категории "процедуры" и "инструментарий" контроля определены отдельно. Процедура это ряд последовательных действий, осуществляемых в процессе контроля, по нашему мнению, соответствует категории' "прием" или слову действие. Инструментарий - это обобщающее понятие, охватывающее методы фактического, документального контроля во всем их многообразии. К основным обычно классифицируемым методам фактического контроля — инвентаризации, наблюдению, экспертной оценки, нами добавлен мониторинг. Среди-методов документального контроля\* определены арифметическая, юридическая, логическая проверки, способ обратного1 счета, проверка соответствия корреспонденции счетов, метод балансовой увязки, альтернативного баланса, другие методы, а также добавлено тестирование. При этом, исследование показало, что не являются методами контроля способы и последовательность изучения документов^ ходе проверки, к каковым мы относим прослеживание (добавлено сквозное), проверку документов,по формальным признакам и по существу, запрос и другие способы, которые большинством авторов, занимающихся проблематикой контроля, ревизии и аудита, причисляются к методам или формам контроля. Поэтому указанные процессы нами выделены отдельно в "приемы работы с документами".

В? связи с изучением концепций внутреннего контроля; основанных на риске, предложена еще одна классификация собственных методов контроля по признаку их отношения к бизнес-процессу на методы встроенного контроля и на методы надстроечного контроля. При этом, методы встроенного контроля — это контрольные действия менеджмента, а к методам надстроечного контроля следует отнести все методы документального1 контроля, приведенные нами в классификации собственных методов внутреннего экономического контроля. При этом во встроенные методы отнесена инвентаризация.

6. Исследование показало, что субъекты контроля могут быть внутрисистемные и внесистемные, в зависимости от отношения к изучаемой экономической системе. Внутрисистемные субъекты — это должностные лица и контрольные: органы, входящие в его организационную структуру, внесистемные —все остальные, не являющиеся его структурными единицами.

7. Исследованием обосновано; что; формой! контроля; называется • совокупность, состоящая; из нескольких взаимосвязанных процедур а и действий, обусловленная? целевыми установками-' контроля;: при этомг нельзя; называть формой! предварительный; и последующий контроль, поскольку это; виды контроля в зависимости от времени осуществления: Формы, же контроля нами определены-; в зависимости от особенностей не только совокупности методов и приемов; применяемых в-том; или\* ином- случае; но целей, которые являются;; определяющими; для набора; инструментария; контроля; его: итоговых документов и способов их реализации. В связи с этим, выделены две пары однотипных: форм; контроля; вытекающих одна из другой: счетная' проверка и внешний аудит, тематическая проверка и ревизия: Внутренний аудит является концепцией организации внутреннего контроля, поскольку охватывает не только экономический контроль, но и контроль эффективности системы внутреннего контроля: Основанием для такого вывода является использование в целях внутреннего аудита: всех; перечисленных базовых форм контроля; инструментария риск-ориентированных форм:и,, кроме;того, аналитических хмегодов, управленческого учета, что нельзя отнести ни к методам, ни к способам, ни к формам, ни к функциями контроля:

Была введена категория сквозного; контроля; означающего процесс контроля; охватывающий все уровни управления? и каждого сотрудника- компании; которые сами являются участниками контрольных процедур, начинающихся с текущего контроля в виде самоконтроля и заканчивающимися контролем; выполняемым соответствующими должностными лицами. Это системная и целостная деятельность, направленная\* на- контроль непосредственной деятельности и ее показателей на каждом уровне управления изнутри и с использованием специальных контрольных органов:

8. В? ходе изучения концепций внутреннего контроля, связанных, вопервых, с трактовкой контроля, как функции управления; во-вторых, с позиций; системного4 подхода, а в-третьих, как-риск-ориентированной'деятельности-были получены, следующие основные результаты.

Контрольно позиций«, управления определяется\* как этап или функция управления, при' этом нами- не ставилась задача смыслового1 и научно-методического разграничения категорий "этап!1 ш"функция"'контроля. Мы установили, что среди функций управления\* он .находится, на последнем-месте, инициируя- новый цикл управленческой", деятельности: Учет и- анализ, не являясь напрямую функциями! управления; представляют собой' функции' контроля, поскольку целиком определяются его щелями незадачами, другими словами являются-его\* информационным источником, то есть составной частью.его инструментария: В!то же время, и сами-по себе, учет и анализ представляют объект для- контроля. Так же и в отношении, других функций, управления: планирования, организации - можно отметить, что каждая из-них является, объектом контроля. Эта модель позволяет взглянуть на контроль, с двух сторон - как на итог управленческого действия^ и-как на'совершаемые контрольные мероприятия в ходе реализации» каждой\* части управленческого. решения. Контроль, который присутствует на каждом этапе управления, выражается^ через состояние контрольной, среды- организации, поэтому его можно, связать, с контрольной средой (категорией, присущей системному подходу). Говоря, о контроле как завершающей стадии управления; мы в большей степени связываем контроль со специальными контрольными действиями, с использованием специальных методов и приемов, применением различных его форм соответствующими функциональными отделами (ревизионный отдел, служба- внутреннего аудита, бухгалтерия). При этом контрольные органы подходят к своей деятельности, используя правовую концепцию, и технологически осуществляют его в отношении происходящих в хозяйственной деятельности процессов и действий. Таким образом, практическое воплощение контроля в нашей стране базируется на правовой концепции применительно к модели управления, в соответствии с которой' контроль чаще всего'заключается в проверке-соответствия; выстраиваемой-по операционным (процессным) циклам хозяйственною деятельности, следовательно, он имеет подтверждающий характер и> является-надстроечным. Мы назвали эту концепцию: процессной' (модель управления). При этом- не исключается применение тестирования внутри этапа управления.

Рассматривая'системный подход к определению ^ сущности контроля, мы идентифицировали- и ^построили несколько-моделей, в том числе; известную.под названием кибернетическая-модель, а также риск-ориентированную. Необходимость в управлении возникает внутри- экономических субъектов, которые рассматриваются» как замкнутые системы, управление внутри-таких систем можно выделить особую систему (подсистему) - управления.

Согласно кибернетическому подходу контроль определяется, через взаимодействие двух подсистем системы управления: управляющей и управляемой. Управляющая подсистема оказывает на управляемую конкретные воздействия в ответ на которые управляемая подсистема определенным образом'реагирует. Прямые связи между подсистемами. - это управление, обратные - это контроль. Данной концепции соответствуют встроенные в бизнес-процессы способы, контроля, т.е. те, которые осуществляются, непосредственно в ходе процессов,- и действий. Однако, такая модель может быть представлена в большей степени такими современными приемами, контроля, как мониторинг и тестирование, осуществляемыми в\* рамках встроенных процедур контроля.

При изучении контроля! как риск-ориентированной деятельности менеджмента. были получены следующие основные результаты. Существуют несколько подобных концепций. Все концепции, за исключением SAS, рассматривают внутренний контроль как встроенную в бизнес-процессы систему, состоящую из определенного набора компонентов. В основном, называются пять компонентов: контрольная среда, риск-менеджмент, информационные системы, мониторинг и процедуры контроля: Так же как и в кибернетической концепции, здесь используется системный.подход, но вг.отличие от нее, подсистемы»выделяются не по положению в системе управления-("управляющий-подчиненный"), а учитывая атрибуты категории "внутренний контроль": объект (контрольная, среда, риски); инструментарий» (мониторинг, средства контроля), информационная база (АИС). Вследствие этого возникла необходимость в-идентификации рисков, которые как раз учитывают функциональные особенности бизнес-процессов; внутри которых должны, контролироваться бизнес-действия для минимизации возникающих при этом рисков. Риск-ориентированные концепции' также основаны на информатике и кибернетике, и» их целью является- максимальная алгоритмизация контрольного процесса для исключения или минимизации всех имеющихся рисков. Поэтому при кибернетическом и риск-оринтированном подходах, в отличие от правового и процессного (модели управления), контроль преимущественно рассматривается как встроенная ;в деятельность функциональных подразделений система, основным инструментарием которой является мониторинг и тестирование идентифицированных рисков или их параметров.

91 В результате исследования всех существующих концептуальных подходов к определению сущности контроля было определено:

1)контроль всегда присутствует в какой-либо системе управления;

2)вне системы управления контроля нет;

3)в этом смысле любой контроль для данной системы является внутренним.

В этом аспекте контроль всегда присутствует и в обществе-в целом, и в конкретных системах управления, он всегда обеспечивает управление. Поскольку управление охватывает экономические (хозяйственные) и неэкономические (нехозяйственные) системы, постольку контроль характерен и для управления экономикой (хозяйством), и для управления неэкономическими (нехозяйственными) отношениями. Рассматривая контроль на микроэкономическом уровне, т.е. на уровне управления экономическим субъектом, различают внешний? контроль, осуществляемый! не входящими в организационную^ структуру субъектами управления?(органы,государства;.аудит,.общественность, собственники);, и внутренний контроль,, осуществляемый субъектами организации (администрация, персонал). Однако и в отношении, внешнего контроля, прослеживается властная зависимость, основанная на полномочиях управления; Таким образом, и внешний контроль все равно будет являться носителем, функции управления, но другого уровня; Исследование показало,- что внешний контроль можно выделить только по классификационному признаку отношения к организационной структуре. С точки зрения управления — это всегда будет вну тренний контроль, поскольку право на контроль дается только в связи с имеющимися полномочиями управления.

Изучение контроля с позиций систем позволило сделать вывод о том, что контроль всегда имеет место в системе,, и относительно ее - он всегда внутренний., Если же. речь идет о взаимодействии различных систем благодаря искусственно созданным связям между ними, то с этих позиций контроль может быть внешним. В то же время, поскольку системный подход характеризуется принципом относительности,, можно\*' даже в случае, отношений; следствием» которых является внешний контр о ль, выделить систему, ограниченную этими отношениями, и для них такой контроль все равно будет внутренним-ил и внутрисистемным:

Данный вывод дал возможность утверждать, что всякий контроль, рассматриваемый в системе отношений,, является, внутренним, поэтому подсистема контроля в системе управления экономического субъекта может именоваться: системой внутреннего контроля» (СВК). Таким образом, внутренний контроль - это всеобщая» категория, присущая социальным системам, являющаяся- атрибутом любых связей\* между субъектами, основанными на властных полномочиях. Все другие определения внутреннего контроля либо характеризуют его как надстроечную категорию, либо как узко направленную, встроенную в бизнес-процесс категорию.

10. В'рамках системного подхода к изучению места контроля в управлении- нами, выделены' в экономической системе две основные подсистемы: управления ю собственно функциональною деятельности, причем-в подсистеме1 управления' обособлены компоненты: подсистемы безопасности, информационная? (включающая-учет и анализ), административная, контроля; а в функциональной - сбыта, снабжения, технологическая. Экономическая^ система характеризуется следующими иерархическимисвязями: между подсистемами- контроля, информационной- (куда включены- подсистемы учета- и анализа) и« административной, заключающиеся- в направленности информационных потоков: от подсистем собственно функциональной деятельности\* преимущественно потоки\* будут направлены в, сторону информационной подсистемы, а для подсистем системы управления; наоборот, от информационной-подсистемы - в сторону остальных ее подсистем. При этом для подсистем системы управления? характерны и обратные потоки внутри ее подсистем: от безопасности, административной и контроля к информационной. То-обстоятельство; что' учет и анализ, являясь элементами информационной подсистемы, обособлены от подсистемы контроля, не имеет существенного значения для выстраивания концептуальных основ иерархии системы4 управления\* потому, что изначально вся информационная подсистема является базовой для? функционирования остальных подсистем системы управления: административной, безопасности и контроля. Поскольку все категорию в социальных и экономических системах относительны, следовательно, фактически информационная подсистема является надстроечной по отношению ко всем остальным подсистемам не только системы управления, но и системы собственно функциональной деятельности.

Данные доводы подтверждают взаимозависимости контроля, учета и анализа, заключающиеся в первичности контроля по отношению1 к учету и анализу, которые выстраиваются в зависимости от его потребностей в целях управления.

1Г. В мировой1 практике контрольной деятельности широко используются концепции контроля; базирующиеся'на риске и разумной уверенности. Pix суть заключается в том, что внутренний1 контроль .не гарантирует достижения организацией заявленных целей; но должен- обеспечить менеджмент разумной\* уверенностью-относительно возможности? их достижения. Цели» достигаются менеджментом. При этом . признается-, что внутреннему контролю» свойственны ограничения; которые могут послужить, причиной\* более низкой эффективностшсредств-внутреннего контроля; чем-предполагается:

В ходе исследования установлено; что-существующие модели такого-контроля-ориентированы, прежде всего, на менеджмент и поэтому привязаны к деятельности менеджмента и его контрольным задачам. Таким образом, эти концепции рассматривают контроль как встроенный в бизнес-процессы.

С точки зрения» кибернетического подхода, это означает идентификацию контроля1 в каждой подсистеме системы управления. Принтом контроль не всегда будет экономическим, финансовым; поскольку со-сквозных позиций контроль на каждом- этапе' функционирования управления, связан,- в1 большей степени^ с\* процедурами', не экономического характера: проверкой исполнения решений, анализом протекания5определенных действий, контролем за функционированием механизмов; делопроизводства,.хозяйственных и управленческих процессов. При этом для целей-менеджмента\* контролируется- в большей степени количественный аспект, но не качественная составляющая, поскольку информация для такого контроля чаще всего не требует особой^ систематизации и обобщений: Здесь не формируются собственные-информационные системы, нуждающиеся в проверках качества собранной и обработанной ими информации.

Экономический контроль связан, в первую очередь, с контролем определенных информационных систем или по их данным, а именно тех, где накапливается информация- о количественных и качественных показателях деятельности менеджмента, систем управления в целом и, таким образом, он представляет собой качественную сторону контроля.

Такого рода информация\* собирается\* в системах бухгалтерского, управленческого, в какой-то мере налогового и статистического5 учета, носителями, ее становятся соответствующие системы сбора, и-обработки этой, информации, а пользователями - соответствующие уровни руководства и. конкретные функциональные подразделения, которые могут и-обязаны, по роду деятельности интерпретировать такую информацию;

Таким образом, говоря о внутреннем экономическом контроле, необходимо разделять контроль менеджмента за определенными.действиями участвующих в процессе физических лиц или механизмов, и контроль за качеством сбора и интерпретации информации, а затем, уже с точки зрения, опять же, менеджмента, но только на более высоком уровне — за качеством и адекватностью управленческих решений руководства под воздействием полученной информации.

12. Внутренний экономический контроль появляется только» на базе сформированной и обобщенной определенным образом экономической» информации. Этой базой являются системы учета: бухгалтерского, управленческого и налогового. Таким образом, нами установлено, что кибернетическая, и процессные модели системы внутреннего контроля! без труда\* позволяют рассматривать контроль и как встроенную в менеджмент систему контроля и как надстроечную систему, поскольку обе концепции построены, параллельно технологическим этапам управления(хозяйственным процессам). Риск-ориентированная модель изначально ориентирована на поиск опасных ситуаций, нуждающихся в контроле, поэтому эту модель встраивается в, конкретное подразделение или компонент системы управления.

Таким образом, образуется два аспекта внутреннего экономического контроля: 1) контроль согласно модели COSO должен быть встроен в информационную систему и осуществляется менеджерами этой системы;

2) контроль согласно модели SAC является дополнительной системой, надстроенной к информационной системе.

Исследование риск-ориентированных моделей позволило установить, что элементами СВК называются чаще всего контрольная, среда, риск-менеджмент, мониторинг, контрольные действия и информация и коммуникации (COSO), но эти компоненты сформулированы с точки зрения всего менеджмента'.

Однако, проведенное исследование позволило заключить, что дляфас-сматриваемых прикладных информационных систем, коей является и система' бухгалтерского учета, не совсем оправдано выделение в отдельные компоненты мониторинга и действий по осуществлению контроля. Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности и включает регулярные надзорные мероприятия; проводимые руководством. Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения-руководства выполняются.

Более логичным было бы представить СВК в составе компонентов: контрольная »среда, оценка рисков внутри организации и мониторинг средств-контроля, включающий контрольные действия. Мы исключили информацию и коммуникацию по5 причине того, что они сами всегда являются объектом контроля, для которого можно идентифицировать собственные контрольную среду, систему рисков и мониторинг с контрольными средствами. Выделение информационных систем как компонентов наряду с выделением такого компонента, как "набор действий" ненаучно, нарушает классификационные и систематические принципы, принципы построения иерархии систем.

Концепция автора состоит в том, что названные три компонента СВК должны применяться к каждой подсистеме системы, управления: информационной, административной, безопасности, технологической и т.д., в том числе контроля. И поэтому следует рассматривать систему внутреннего экономического контроля, систему внутреннего контроля безопасности и т.д. В свете этого, нами предложена модель СВК исходя из рискоринетнированной концепции, применительно ■ к внутреннему экономическому контролю, т.е. модель системы,сквозного внутреннего экономического> контроля.(СВЭК), представляющую соединение концептуальных взглядов на контроль.как на функцию управления,' как на риск-ориентированную деятельность и с точки зрения кибернетической концепции' применительно^ к экономической составляющей информационною подсистемы. Эта модель показывает, что' атрибуты риск-ориентированной системы внутреннего контроля» являются контрольными процессами внутри каждого компонента-информационной подсистемы: бухучета; анализа и. других; каждого' компонента административной,подсистемы, подсистемы,контроля и они же используют-сяшепосредственно в процессе управления на его этапах: организация, планирование, учет, анализ и- контроль. Эта модель иллюстрирует методологию внутреннего экономического контроля.

Распространив этот подход к характеристике в, целом экономического \* субъекта-и его системы!управления, состоящей из большого количества подсистем управления, в,каждой из которых всегда реализуются-функции внутреннего контроля, получим модель сквозного внутреннего« контроля (сотовую), объединяющую рассмотренные концептуальные подходы к определению ^ категорию "внутренний контроль'' и определенные принципы его организации. Такой подход обеспечивает построение СВК организации через совокупность риск-ориентированных СВК конкретных подсистем управления по принципу сот, данная модель иллюстрирует организационный- аспект СВК. Ее применение обеспечивает сквозной1 внутренний контроль.

13. Проделанное исследование позволило! заключить, что недостатком риск-ориентированной, концепции является игнорирование функций контроля на этапе выработки решений по результатам данных, полученных в информационных системах, в частности бухгалтерского учета. В отечественных условиях неиспользование системы бухгалтерского учета в целях внутреннего контроля не только не целесообразно, но и невозможно, потому что фактически весь внутренний экономический контроль, существует на базе бухгалтерского; учета. Опираясь на' концепцию синтезированной, модели сквозного контроля, можно определить более узкие1 задачи, в рамках внутреннего экономического контроля; ограничив их сферой системы финансового бухгалтерского учета для? определения концептуальных основ внутреннего экономического контроля:

О нашей' точки зрения, все задачи\* внутреннего экономического» контроля среды бухгалтерского учета любою организации! можно »сгруппировать в четыре блока:

1) исследование финансовой и управленческой информации;

2) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля в отношении системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

3) контроль экономности, эффективности и результативности управленческих и производственных решений, включая нефинансовые средства контроля;

4) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований; а также внутренних требований руководства.

Задачи внутреннего контроля^ каждого блока, в той или иной, степени связаны\* с бухгалтерским- учетом. Например, первый блок полностью основан^ на проверке качества информации, формируемой\* во^ всех информационных системах организации в виде конкретных приемов и методов документального контроля информации, содержащейся в бухгалтерском учете и его итоге - финансовой отчетности с использованием надстроенных и встроенных в систему моделей контроля. Во втором блоке - в виде мероприятий, направленных на сохранение данных, обобщенных в бухучете и его источников, в виде встроенных в систему моделей контроля. В третьем блоке содержится анализ по всем направлениям, источниками которого, в основном, являются данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности, т.е. с использованием надстроечных контрольных моделей и только в последнем — присутствие бухгалтерского учета ограничивается^ проверкой\* соблюдения основных регламентирующих документов' в этой области; которая- может осуществляться как встроенными, так и надстроенными моделями контроля. Предложена схема- встроенного контроля, за функционированием СБУ, с указанием основных методов контроля различных ее аспектов:

14. При разработке методических аспектов внутреннего экономического контроля в экономических субъектах, имеющих сложную структуру, разработана концепция! его организации при сочетании риск-ориентированных и процессных моделей'контроля. При этом установлено, что риск-ориентированные способы контроля - тестирование (документальный контроль), и мониторинг (фактический контроль) должны широко использоваться как встроенныев деятельность отдела, а процессные способы - документальная проверка - как надстроечные модели контроля» по тем вопросам, которые в процессе мониторинга и тестирования вызвали наибольшее внимание как зоны повышенных рисков. Последнее используется также для определения эффективности СВК, как один из наиболее действенных способов такого контроля. Разработаны тесты, позволяющие диагностировать состояние системы внутреннего контроля среды бухгалтерского учета и основные методы \* определения» ее эффективности. Обоснован вывод о том, что эффективность внутреннего контроля СБУ определяется путем надстроечных форм контроля - документальной проверки, после оценки-результатов тестированиями мониторинга рисков ее неэффективности. Предложены методики такой оценки.

15. Изучение взглядов ученых и практиков на цели, задачи и функции внутреннего аудита в сопоставлении с теоретическими основами внутреннего контроля позволило определить, что задачи СВК и внутреннего аудита идентичны в том понимании, какое мы вкладываем в эти категории в настоящее время. Субъектом ответственности за осуществление задач внутреннего аудита является в основном система внутреннего контроля - без участия информационного обеспечения бухгалтерского учета. Исключение составляет непосредственно »сам> бухгалтерский, учет (и другие виды учета). Это говорит о том, что внутренний» аудит не есть форма-контроля, базирующаяся только на бухгалтерском учете, в отличие от других надстроечных.

Другой вывод заключается\* в том; что внутренний аудит - есть концеп-цияюрганизации внутреннего контроля. Выделяются четыре направления,его деятельности: мониторинг эффективности процедур внутреннего-контроля; контроль экономности, эффективности и результативности; исследование финансовой и управленческой информации; контроль за соблюдением' законодательства1 и регламентирующих документов, если\* убрать, мониторинг СВК И'СБУ, то оставшиеся тринаправления, внутреннего аудита будут соответствовать такой форме, как ревизия, если убрать еще одно; направление -контроль за экономностью и эффективностью, — то останутся два слагаемых, которые вместе дадут такуюх форму, как внешний аудит. Каждая же из составляющих будет представлять объект для тематических проверок, а исследование финансовой и управленческой информации - еще и? служить объектом для счетных проверок. Все это < подтверждает выводы о-том, что внутренний аудит является? концепцией организации внутреннего контроля, поскольку охватывает все стороны СВК и все составляющие ее элементы.

Рассматривая8 модель сквозного-внутреннего контроля - сотовую модель СВК, в которой'соединены процессная и риск-ориентированная модели, при которой применяются и встроенные и надстроечные методы контроля, мы пришли к выводу, что внутренний аудит и есть сквозной внутренний контроль, схематично отраженный в сотовой модели СВК.

16. Изучение методических основ ^ функционирования, внутреннего аудита дало основание определить, что отделам внутреннего аудита целесообразно применять три формы контроля: счетную, тематическую и документальную проверку и два метода контроля - мониторинг и тестирование. Различия между тематической и документальной проверками заключаются в объемах и методах: тематическая проверка осуществляется по определенным вопросам; включая\* фактические: способы» контроля; а: документальная проверка:,— по всему комплексу вопросов; отражаемых в- отчетности; включая; налоговую, управленческую и финансовую: При таком варианте инвентаризация не будет частью документальной проверки, как это было при ревизии, она будет реализовываться как метод фактическог о контроля встроенного в СБУ и:в менеджмент-процессы, поскольку инвентаризация:— элемент метода? бухгалтерского учета, а с другой стороны — контроль • наличия активов и пассивов, что является прерогативой менеджмента.

Вводимая форма контроля - документальная проверка совмещает задачи ревизии и аудита, поэтому ее план и программа, направлены на обеспечение достоверной информационной базы, формируемой в среде бухгалтерского, управленческого и налогового учета, с тем, чтобы можно было принимать адекватные управленческие решения, и обеспечивать информацией другие формы контроля, в том числе, базирующиеся на применении методов экономического анализа, а также менеджмент- и риск-ориенторованного контроля.

17. Организационные аспекты внутреннего экономического контроля в системах управления субъектов, имеющих двухуровневую структуру управления и: множество^ сегментов, можно подразделить - на два:: внутренний экономический; контроль, организованныйшо риск-ориентированношконцепциии на:уровне нижестоящих экономических субъектов\* и- внутренний?экономиче-ский контроль. по процессной концепции. Проведенное исследование: существующих моделей контроля в- потребительской кооперации на региональном уровне управления позволило обосновать целесообразность использования i сотовой и синтезированной моделей сквозного внутреннего контроля в экономических системах регионального потребительского союза. Их применение можно распространить и на всю систему Центросоюза: Они применимы и в холдинговых структурах других организационно-правовых форм, и в более компактных организациях.

18. Исследование синтезированной модели внутреннего экономического контроля в методическом аспекте позволило сделать вывод о применимости в ней всех форм внутреннего контроля: Таким-; образом- формируется организационная. модель, при- которой! внутрисистемный; контроль — это контроль но концепции; процессной (модели управления); т.е. надстроенный; внутрихозяйственный— по риск-ориентированной концепции; т.е. — встроенный: При отсутствии возможностей;организации внутрихозяйственного контроля для мониторинга рисков, его функции выполняет отдел внутрисистемного контроля вышестоящего уровня управления;

19! Анализ, контрольных возможностей риск-ориентированных концепций контроля в среде бухгалтерского учета,, встроенного в его менеджмент-систему, позволил сформировать-, систему рисков и тестирования, для элементов СБУ и контрольной-среды бухгалтерского учета, на основе которых происходит планирование форм контроля и непосредственный контроль за функционированием бухгалтерского учета.

Обобщив концептуалыше ш методологические подходы к организации системы - внутреннегоэкономического < контроля-в многоуровневых экономических. субъектах, мы- пришли к; выводу, что - построенной модели отвечает концепция« внутреннего аудита, в результате чего предложено использовать преимущества внутреннего аудита для- организации внутреннегоконтроля в сложных экономических и управленческих системах. При внутреннем аудите организаций потребительской; кооперации,, учитывая; исключительную-диверсификацию'экономики входящих в ее систему экономических субъектов, могут использоваться не; только; документальные: проверки. Очевидно, целесообразно применение: аудиторских (по типу внешнего)-и ревизионных проверок, в; том случае; если будут функционировать, контрольно-ревизионные отделы райпо с возложением на них ревизионных функций в отношении зависимых обществ. Тогда отделы, внутреннего аудита должны оценивать возможность использования в ходе своих проверок результатов деятельности контрольно-ревизионных отделов. Однако в любом случае полностью исключить элементы ревизии из методических основ проверок внутреннего аудита для потребительской1кооперации нецелесообразно. Для остальных субъектов достаточной формой являет-СЯ1 документальная проверка, включающая\* в себя^ все мероприятия» ревизии, кроме сплошных инвентаризаций, которые должны проводиться вне зависимости от деятельности внутреннего аудита.

20:Технологические аспекты внутреннего аудита нами\* разделены, на два блока. Первый - это планирование и методическое обеспечение работы отдела внутреннего аудита. В рамках этого уровня составляются планы деятельности отдела, в которых предусматриваются объекты контроля и контрольные мероприятия в виде перечня постоянных, обязательных для каждого объекта контроля, работ и периодических форм контроля. К постоянным видам работ отнесены аналитические обзоры, мониторинг рисков! на основе тестирования контрольных показателей и т.п. К периодическим видам контрольных действий отнесено проведение различного рода тематических, счетных, документальных проверок. Инвентаризации не отнесены к инструментарию СБУ. Конкретные объекты периодических форм контроля должны выбираться на основании оперативных данных, результатов тестирования' и мониторинга отчетных показателей деятельности каждого райпо и егошод-разделений, или структурных единиц организаций других форм собственности, а также исходя из результатов тестирования состояния внутреннего контроля. Второй блок - это планирование и разработка технологических основ» периодических контрольных мероприятий для конкретного райпо, его зависимых предприятий или субъектов, входящих в систему холдингов, а также подразделений крупных организаций.

21. Исследование вопросов эффективности внутреннего контроля показало, что основным инструментом ее проверки является документальная проверка, основной акцент которой делается на тех видах операций, риски по которым не минимизированы до оптимального значения, или, другими словами, когда эффективность других форм внутреннего контроля требует уточнения или невысока, а наиболее действенный инструмент - документальная проверка.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Серебрякова, Татьяна Юрьевна, 2010 год

1. Абдукаримов И.Т. Анализ хозяйственной деятельности / И.Т.-Абдур-каримов. -М.: Экономика, 1989. - 318 с.

2. Адаме Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 589 с.

3. Азарская М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества. Монография. Йошкар-Ола: Стринг, 2009. - 195 с.

4. Азрилиян А. Н. Большой экономический словарь: 24800 терминов / Под ред. А. HI Азрилиян. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Ин-т новой экономики, 2002. - 1280 с.

5. Аккофф P.A. О целеустремленных системах / Р.А.Аккофф, Ф.Э.Эмери -М.: Сов.радио, 1974. 178 с.

6. Акулов O.A. Информатика: базовый курс: учебник для технических вузов / O.A. Акулов, Н.В. Медведев. М.: Омега-JI, 2004. - 551 с.

7. Акулов А. Некоторые особенности организации комплайенс контроля в российских банках. Электронный ресурс СПС "Консультант+". / А. Акулов, Д.Малыхин, Н.Рыжих. Бухгалтерия и банки, 2006, № 9, 10.

8. Акчурина Е.В. Управленческий учет: учебно-практическое пособие / Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, A.B. Казин. -М.: Проспект, 2004. 475 с.

9. Алборов P.A. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство "Дело и Сервис", 2004.-464 с.

10. Алборов Р. А. Основы аудита: Учебное пособие для вузов / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевая. М.: ДИС, 2001. - 224 с.

11. Алибеков Ш.И. Использование аналитических процедур в аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. — 2004. — № 3. с. 59-62.

12. Аманжолова Б.А. Развитие системы внутреннего контроля организаций потребительской кооперации. Монография / Б.А.Аманжолова,0:П. Зайцева^и.др. Новосибирск: СибУПК, 2007.- 200 с.

13. Аманжолова Б.А. Теоретические и методологические аспекты формирования систем внутреннего контроля взаимосвязанных организаций. Монография / Б.А.Аманжолова — Новосибирск: ГНУ, 2008. 256 с.

14. Анализ финансово экономической деятельности предприятия: учеб. пособие для вузов / под ред. проф. Н.П1 Любушина. — М.: ЮНИТИ -ДАНА, 1999.-471 с.

15. Ананькина Е. А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина и др., ред. Н. Г. Данилочкина. М.: ЮНИТИ, 1999.-279 с.

16. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской коопера-ции:учебник/В.Д.Андреев -М.: Экономика, 1987.- 334 с.

17. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации: учебное пособие / В.Д.Андреев, И.А.Борознов; Г.Н. Лисин. М.: Экономика, 1982. - 321 с.

18. Андреев В. Д. Внутренний аудит: учебное пособие / В. Д. Андреев. -М.: Финансы и статистика , 2003. 462 с.

19. Андреев Д. М. Модель аудиторского риска. Электронный ресурс СПС "Консультант+".'// Аудиторские ведомости, 2001. № 12.

20. Анохин П.К. Очерки по теории функциональных систем / П. К. Анохин. -М.: Экономика, 1975. 114 с.

21. Арене Э.А. Аудит: пер. с англ. / Э.А. Арене, Дж. К. Лоббек М.: Финансы и статистика, 1995. - 558 с.

22. Аснин Л.М. Контроль и ревизия в организациях / Л.М.Аснин, И.Я.Кононова. Ростов-на- Дону: Феникс, 2004. - 281 с.

23. Аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Материалы научно-методической конференции.- М.: Тасис, 2001. 356 с.

24. Аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Сборник методических материалов. М.: Тасис, 2002. - 440 с.25.. Аудит Монтгомери: пер. с англ. / Ф.Л. Дефлиз и др. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.

25. Аудит: учебник / Под. ред. М.В. Мельник. М.: Экономистъ, 2004. -282 с.

26. Аудит: учебник для вузов / Под ред. В. И. Подольского. 4-е изд., пе-рераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА , 2008. - 744 с.

27. Аудит: учебное пособие / Ю.А. Данилевский и др. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 542 с.

28. Афанасьев В.Г. Человек в управлении обществом./ В. Г. Афанасьев. — М.: Политиздат, 1977. 320 с.

29. Афанасьев М. Мир экономики Яноша Корнай. / М. Афанасьев // Российский экономический журнал. — 1992. — № 4. — с. 31-39

30. Баканов М.И. Теория экономического анализа: учебник для вузов по направлению "Экономика", специальности "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности" / М.И. Баканов, А. Д. Шеремет. — М.: Финансы и статистика, 1994: — 285 с.

31. Баканов М. И. Теория экономического анализа: учебник для экономических специальностей / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет. Изд. 5-е, перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 535 с.

32. Балдин П.Н. Информационные системы и технологии< в экономике / П.Н. Балдин, В.А. Уткин М.: Финансы и статистика, 2005. - 268 с.

33. Бархатов А.П. Программа внутреннего аудита в организации / А.П. Бархатов, Г.А. Епинин. Электронный ресурс СПС "Консультант+". // Аудиторские ведомости. 2003. - № 3.

34. Барышников Н.П. Практикум; внутреннего и внешнего аудита/ Барышников Н.П. М.: Филинъ, 2003. - 792 с.

35. Безвидная М.М. Внутрихозяйственный ш ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности / М4.М. Безвидная; М.И1. Протасов, О.Н. Шапиро. М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. — 166 с.

36. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и. внутренний аудит. ч.Г / И.А.Белобжецкий. М.: Бухгалтерский учет, 1994. — 358 с.

37. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит, ч 2 / И.А.Белобжецкий. М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 452 с.

38. Белобжецкий И!А. Ревизия и< контроль в промышленности: учебное пособие / И.А. Белобжецкий. М.: Финансы и статистика, 1987. - 294 с.

39. Белобжецкий-И.А. Финансовый\* контроль и новый хозяйственный механизм / И:А. Белобжецкий. М.: Финансы и статистика, 1989. - 256 с.

40. Белов Н.Г. Контроль и-ревизия\*в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов. М: Агропромиздат, 1988.-315 с.

41. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов. М.: Финансы и статистика, 2006.- 391 с.

42. Белуха Н.Т. Аудит: учебник для вузов / Н.Т. Белуха. Киев: Знания, 2000. - 769 с.

43. Битюкова Т.А. Аудит: учебное пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. М.: Высш. образование, 2005. - 447 с.

44. Богатая И.Н. Практикум по аудиту / И.Н. Богатая, H.H. Хахонова.- Ростов-на-Дону: Феникс, 2007.- 283 с.

45. Богданов A.A. Всеобщая организационная наука (текстология). Изд. 3-е. Части 1-3 /Л.А.Богданов.- М.: Книга, 1925-1929.

46. Богданов Л.А. Тектология: всеобщая организационная\*наука. В 2-х кн: // Отделение экономики АН- СССР; Ин-т экономики- АН СССР' / Л.А.Богданов.- М.: Экономика, 1989 кн. 1- 304 с, кн. 2-351 с.

47. Богомолов А.М1. Бухгалтерская экспертиза: словарь-справочник эксперта-бухгалтера/ А.М. Богомолов. М.: ГЕЛАН, 2000. - 264 с.

48. Богомолов А.М! Внутренний аудит. Организация и методика проведения /А.М.Богомолов, Н.А.Голощапов. М.:Экзамен, 2000: - 190 с.

49. Большой экономический словарь / Под. Ред. А. Н: Азрилияна. М.: Фонд "Правовая, культура", 1994. - 264 с.

50. Брен И.Л. Ревизия и контроль в торговле / И.Л. Брен. Киев: Вища школа, 1983. - 158 с.

51. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. М.: Экзамен, 2000. - 319 с.

52. Бурцев-В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика /В.В. Бурцев . М.: Дашковой К, 2002. - 496 с.

53. Бурцев В.В. Внутренний аудит как форма контроля коммерческой организации // Проблемы теории и практики управления. 2007. — № 1. -с. 41-48.

54. Бурцев В.В. Внутренний аудит: принципы организации и практические примеры // Современная торговля. 2006. - № 6. - с. 83-90.

55. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты. Электронный ресурс СПС "Консультант^-". // Аудиторские ведомости. 2002. - № 8.

56. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002." — № 4. — с.10-14.

57. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль и финансовая безопасность. Электронный ресурс СПС "Консультант-\*-". // Аудитор61