

0-793193

На правах рукописи

Серебрякова

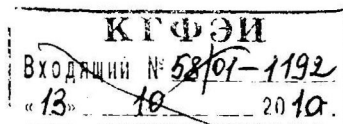
СЕРЕБРЯКОВА Татьяна Юрьевна

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ МОДЕЛИ СКВОЗНОГО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика"

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Йошкар-Ола - 2010



Работа выполнена в Чебоксарском кооперативном институте (филиале)
АНО ВПО Центросоюза РФ "Российский университет кооперации".

Научный консультант	доктор экономических наук, профессор Еленевская Евгения Анатольевна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Мельник Маргарита Викторовна
	доктор экономических наук, профессор Макарова Лариса Григорьевна
	доктор экономических наук, профессор Хахонова Наталья Николаевна
Ведущая организация -	ГОУ ВПО "Орловский государственный техниче- ский университет"

Защита состоится 29 октября 2010 года в 13⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: www.vak.ed.gov.ru.

Автореферат разослан 28 сентября 2010 года.



Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

 Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 экономического контроля, признанных в нашей стране еще в прошлом столетии, с концептуальными разработками по организации внутреннего контроля Комитета спонсорских организаций Комиссии Тревел (COSO), имеющими широкое практическое применение в мире.

Актуальность вопросов совершенствования и 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 в стоимостные измерители, которые в итоге и являются объек-

тами 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 в 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.Шпица, 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 на-



учно-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 понятийно-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 понятийно-терминологический аппарат категории "контроль", уточнить определения и классификацию.

Вторая системная задача – разработать концепцию сквозного внутреннего контроля на основе развития теоретических и организационных подходов, зарубежной и отечественной практики:

- изучить теоретические взгляды на категорию "внутренний контроль", систематизировать ее понятийный аппарат;
- проанализировать концепции внутреннего контроля с позиций 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 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 экономического контроля в системе бухгалтерского учета.

Четвертая системная задача – создать модель организации сквозного внутреннего контроля в экономических субъектах, определить его методические и технологические принципы и 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 функционирования.

Объектом исследования выступают процессы формирования и функционирования внутреннего контроля применительно к системам информационно-аналитического обеспечения 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 базируются на теориях 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 сквозного 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 с использованием элементов СВК: мониторинг, идентификация рисков и оценка контрольной среды бухгалтерского учета, а также надстроенных (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 способа организации сквозного внутреннего контроля на основе разработанной синтезированной модели сквозного 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 предоставлению 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 в 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 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.

Практическая значимость 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 частности.

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 auditors, 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 Чувапском и Марийском республиканских потребительских союзах; в ОАО "Электроприбор" и ОАО "Завод "Чувашкабель" 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 рисков 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 АНО ВПО Центросоюза РФ "РУК", УМЦ ИПБР при Торгово-промышленной палате ЧР.

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.

Во введении обоснованы актуальность и выбор темы исследования, определены цели, задачи, объекты исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость проведенного исследования, апробация и внедрение его результатов.

В первой главе *"Теоретические основы экономического контроля"* исследованы существующие подходы к определению научной "категории" контроль, что позволило обобщить существующие научные теории в единую классификацию, периодизацию и выявить общие закономерности формирования существующих концептуальных направлений характеристики ее сущности. Анализ ее понятийно-терминологического аппарата позволил выявить разнообразные смысловые значения таких категорий как виды, объект, предмет, формы или вкладываемый различный сущностный смысл в одни и те же понятия. Оценка всего многообразия трактовок терминов понятийного аппарата позволила авто-

ру их систематизировать и классифицировать и дать собственное обоснование применяемым категориям понятийной системы контроля.

Во второй главе *"Концепции внутреннего сквозного контроля"* исследованы теоретические основы внутреннего контроля, начиная с подходов к определению сущности внутреннего контроля, его отличий от внешнего и заканчивая исследованием системного подхода к категории "внутренний контроль". Это позволило систематизировать полученные результаты в собственной классификации концепций внутреннего контроля, благодаря чему были выделены общие и особенные черты каждого подхода к модели внутреннего контроля. На основе исследования внутреннего контроля как функции управления установлена зависимость функций управления учета и анализа от приоритетной функции управления - контроля. Предложена модель функций управления первого, второго и n-порядков, которая согласуется с моделями внутреннего контроля, построенными с позиций системного подхода и теории рисков. Определены различия между внутренним и внешним контролем, уточнены понятия внутрихозяйственного, внутреннего и внутрисистемного контроля, сформулирован вывод о том, что контроль всегда является внутренним, поскольку существует в системах управления, основанных на правовых отношениях. Рассмотрение форм внутреннего контроля позволило идентифицировать внутренний аудит как концепцию организации внутреннего контроля.

В третьей главе *"Методология информационного взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего сквозного контроля"* разработана модель системы внутреннего контроля с позиций риск-ориентированной, кибернетической и процессной (модель управления) концепций внутреннего контроля, предложены методологии внутреннего контроля и внутреннего экономического контроля для систем управления, исследован внутренний контроль как встроенная в бизнес-процесс система и как надстроечная категория, что позволило определить место и роль традиционных и риск-ориентированных форм экономического контроля в деятельности отдельных хозяйствующих субъектов.

В четвертой главе *"Методические и организационные особенности внутреннего сквозного контроля, его моделирование в системах управления"* исследованы с прикладных позиций традиционные формы внутреннего контроля, определены возможности и предпосылки организации службы внутреннего аудита в сложных экономических системах. Сделан вывод о целесообразности создания такой службы на уровне региональных союзов потребительских обществ и других связанных организаций, построены модели риск-ориентированной и процессной концепций организации внутреннего контроля. Сформулирована концепция единой формы внутреннего контроля, учитывающей содержание СВК и различные модели контроля.

В заключении обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

Логическая схема диссертационного исследования представлена на рисунке 1.



Рис. 1 Логика диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнение понятийно-терминологического аппарата категории "контроль"

Категория "контроль" несет общенаучный, философский смысл, согласно которому контроль является способом всеобщего регулирования реальной действительности. В настоящее время признано несколько концептуальных подходов к определению категории "контроль", представленных на рисунке 1.



Рис. 2. Характеристика подходов к определению категории "контроль"

Каждое определение характеризует контроль с точки зрения, которая, как видно из рисунка 2, опирается на конкретную отрасль знания. Универсального определения не выработано, каждое из существующих на первый план вы-

двигает свои приоритетные характеристики категории "контроль", имеющие недостатки и преимущества. Например, правовая концепция, наиболее универсальная, по мнению автора, определяет контроль как проверку соответствия. Она в большей мере связана с этимологией слова "контроль", и благодаря этому применима к любым видам контроля в любой сфере деятельности человека и общества. Под это определение подпадают и количественные, и качественные признаки контролируемых объектов. Данная концепция порождает прикладные формы контроля, такие как экспертиза, инвентаризация, ревизия, основанные на проверке соответствия и подтверждения.

Кибернетический подход к определению контроля основан на взгляде на контроль - как на способ обратных связей, возникающих между управляемой и управляющей подсистемами внутри единой системы управления. Сама концепция основана на теории систем и кибернетике. Данная концепция, рассматриваемая экономистами зачастую применительно к системам управления, на самом деле основана на принципах механических и математических систем, поэтому ее также можно отнести к универсальным в смысле общности определения механизма действия контроля как способа обратных связей. В то же время, данная концепция основана на количественной регистрации контролируемых фактов и поэтому не рассчитана на применение сложных форм контроля, отличающихся сочетанием различных приемов и методов. Эта концепция, как и другие, основанные на системном подходе, предполагает процедуры тестирования, встроенные в бизнес-процессы.

Наиболее распространена в отечественной экономике теория контроля, основанная на его определении как этапа или функции управления, которые должны оценивать степень соответствия итогового результата управленческого решения запланированному. Изучение данного аспекта показало, что при таком понимании сущности контроля выдвигается качественная характеристика объекта контроля на основе использования специфических приемов анализа и учета. Концепция применима к социальным системам и названа в работе общим понятием "процессная".

В последние десятилетия появилась новая концепция контроля как деятельности, направленной на снижение рисков, возникающих в связи с достижениями целей организации. Оценка методик, применяемых в ходе реализации этой концепции, дает основания полагать, что она в целом ограничена количественными характеристиками контроля и связана с управлением любыми объектами. В рамках реализации этой концепции также выделяются системы, но не по функциональному признаку "управление-подчинение", а в разрезе всех необходимых для контроля атрибутов: объекта (контрольная среда и идентифицированные риски), способа (мониторинг) и инструментария (средства, методы), источников (данные учета).

Систематизация существующих концептуальных взглядов на контроль позволила классифицировать модели контроля в зависимости от его опреде-

ления (рис. 3): с точек зрения деятельности и модели управления. К первой группе отнесены две концепции, определяющие контроль как деятельность: правовая и риск-ориентированная, ко второй - две модели, характеризующиеся через управление: с использованием теории систем и на базе процесса управления, которые в свою очередь делятся соответственно на кибернетическую и риск-ориентированную модели, а также на модели, связанные с этапами и функциями управления. При изучении места контроля среди функций управления было установлено, что все функции управления можно разделить на уровни: первый, второй - производный от первого и более низкий уровень: третий, четвертый и т.п., что позволило отнести контроль к функциям первого порядка, а учет и анализ - к функциям второго порядка, производным от контрольной.



Рис. 3. Классификация концептуальных подходов к определению категории "контроль"

При изучении проблем, связанных с терминологией контроля установлено, что в научной литературе встречаются понятия административного, технического, хозяйственного, финансового, экономического и других специализированных видов контроля. При этом, если в отношении технического и административного контроля не возникает принципиальных расхождений в определениях, поскольку они характеризуют контроль в отношении отдельных самостоятельных аспектов управленческой деятельности хозяйствующего субъекта, то в отношении всех остальных перечисленных видов существует значительный разброс мнений в характеристике их сути. Это связано с тем, что объектами финансового, экономического и хозяйственного контроля являются одни и те же процессы, зафиксированные, как правило, одной и той же системой сбора информации и обработанной общедоступными аналитическими приемами и способами.

В работе определен предмет каждого вида контроля и в соответствии с ним дана его характеристика.

Хозяйственный контроль - это контроль за совокупностью производственных отношений. Если рассматривать совокупность производственных отношений как определенную систему, то можно выделить различный набор подсистем: администрация, производство, финансы, безопасность и т.д. Хозяйственная система - организационно-правовая совокупность факторов производства, реализующая свои хозяйственные интересы и обладающая правом собственности на производимый продукт, что характеризует хозяйствующий субъект на микроэкономическом уровне.

С точки зрения макроэкономики под хозяйственной системой понимается система производственно-экономических отношений, определяющая порядок взаимодействия различных хозяйствующих субъектов в рамках определенных правил и условий, оговоренных или установленных в рамках государства или их объединений. Таким образом, *предметом* хозяйственного контроля будет совокупность производственных отношений внутри хозяйственной системы.

Микроэкономика непосредственно связана с предпринимательской деятельностью, является частицей более крупного и масштабного образования - макроэкономики, которая исследует экономические отношения внутри и между группами предприятий и отраслями, государствами. Поскольку экономика - это наука об общих законах экономического развития хозяйства, рассматривающая это хозяйство в развитии и во взаимосвязях с внешней средой, объектом ее изучения является хозяйство как система определенных отношений, направленных на рациональное использование ее производственных (материальных, трудовых и финансовых) ресурсов. *Предметом* экономического контроля будут являться эффективность отношений, возникающих в связи с хозяйственной деятельностью определенных субъектов. В работе сделан вывод, что на микроэкономическом уровне термины "хозяйственный контроль" и "экономический контроль" практически тождественны.

Существует точка зрения о том, что финансовый контроль реализуется в области финансового права. В системе основных классификаторов правовых актов не предусмотрено экономическое право. Однако, наряду с финансовым выделено хозяйственное право, базирующееся на Гражданском кодексе РФ, которым урегулируются и некоторые отношения коммерческих организаций в области финансов. Ставя в зависимость наличие вида контроля от отрасли права, можно прийти к заключению, что хозяйственный контроль может существовать, поскольку существует хозяйственное право, а экономический контроль - не может, поскольку нет такой отрасли права. Финансовый контроль при этом можно рассматривать как атрибут только бюджетных отношений.

Критическое осмысление положений теории, критериев классификации контроля позволили автору сформулировать *предмет* финансового контроля в

широком смысле слова, т.е. с учетом охвата всех этапов воспроизводства и уровней управления, и в узком смысле слова, т.е. применительно к государственному бюджету.

В первом случае *предметом* финансового контроля являются финансы субъектов экономики, складывающиеся в процессе производства, распределения, обмена и потребления продуктов.

Во втором случае *предметом* финансового (государственного) контроля являются средства консолидированного государственного бюджета как на этапе их формирования, так и на этапах распределения и использования.

Если подходить к определению видов контроля с позиций управления, то их можно классифицировать в зависимости от сферы приложения управленческой деятельности или в соответствии с выстраиваемой в дальнейшем системой управления с ее подсистемами. Так, контроль в управлении экономикой называется экономическим, контроль в финансовой подсистеме называется финансовым, контроль в административной подсистеме - административным и т.д.

Проведенное исследование позволяет определить экономический (хозяйственный) контроль как часть системы 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.

2. Систематизированы термины понятийного аппарата категории "экономический контроль"

Для определения сущности экономического контроля необходима систематизация его основных принципов, целей, задач, объекта, предмета, методов, форм, поскольку исследование показало существенный разброс во мнениях. Анализ понятийно-терминологического аппарата контроля позволил выявить разнообразные смысловые значения таких категорий как виды, объект, предмет, формы или вкладываемый различный сущностный смысл в одни и те же определяемые формы, виды, методы, принципы контроля. С гносеологической точки зрения разноречия в терминологии сдерживают дальнейшее развитие теории контроля, вызывая неопределенность основополагающих понятий, что делает актуальным проведение четких граней между видами, формами, объектом, субъектом и методическими приемами контроля.

Изучение общих принципов контроля выявило, что для отдельных видов контроля они определены в нормативных документах, научной и специальной литературе. Их оценка позволила разработать перечень универсальных принципов экономического контроля: регламентация, независимость, плановость, действенность, разграничение ответственности и полномочий. Под регламентацией понимается подчиненность контроля регламентирующим документам; под независимостью - независимость контроля от проверяемых субъектов, обеспечивающая объективность суждений; под плановостью следует понимать применение принципов планирования контрольных действий; действенность означает обязательность принятия управленческих решений по результатам контроля; разграничение ответственности и полномочий означает, что функции контроля должны быть отделены от функции исправления ошибок и информация, получаемая в ходе контроля, должна быть доведена до определенного круга заинтересованных должностных лиц.

Все остальные принципы, присущие только некоторым видам экономического контроля следует называть специфическими. Например, к ним можно отнести принцип федерализма, гласности, которые характеризуют бюджетный контроль, непрерывности, который характеризует внутренний контроль, конфиденциальности - антипода гласности и т.д.

При рассмотрении метода экономического контроля, под которым в концептуальном смысле мы понимаем способ достижения его целей, было обосновано, что метод контроля - это органически взаимосвязанная совокупность общенаучных, собственных и специфических принципов, приемов, способов и средств, применяемых в процессе изучения законности, достоверности, целесообразности и экономической обоснованности хозяйственных операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля. Этот метод имеет сквозной характер и включает:

- 1) общенаучные методические приемы исследования объектов контроля - это анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.;
- 2) собственные методические приемы - это инвентаризация, экспертиза, наблюдение, мониторинг, т.е. фактические методы; арифметическая проверка, способ обратного счета, тестирование и другие документальные методы (рис. 4);
- 3) специфические приемы смежных экономических наук - это приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики.

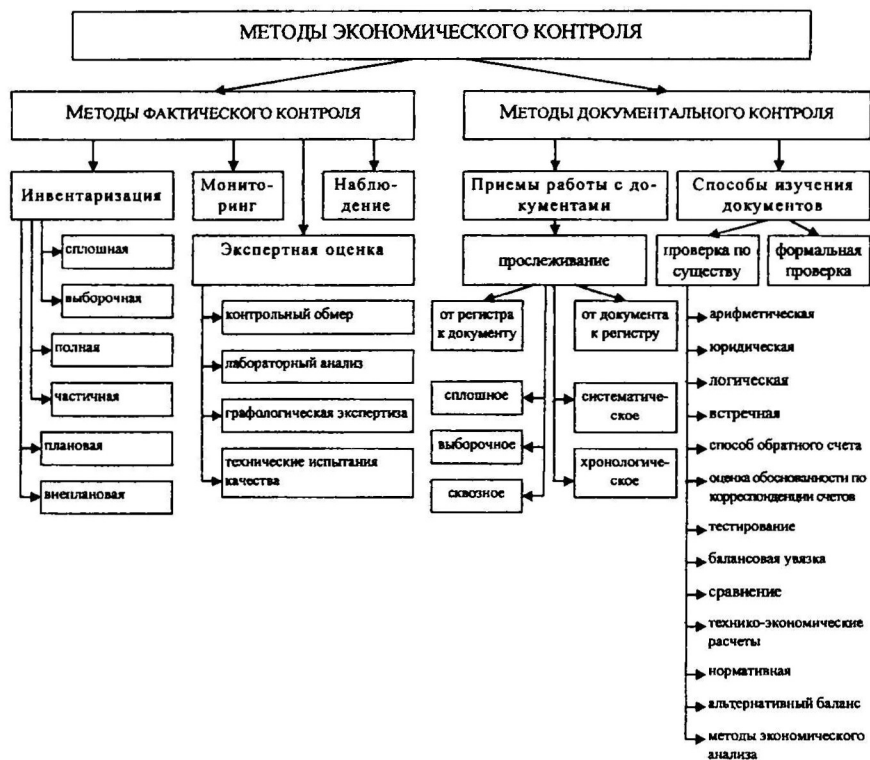


Рис. 4. Методы и приемы внутреннего экономического контроля

Вместе с тем, по мнению автора, не являются методами контроля способы получения доказательств (например, запрос, опрос) или способы изучения документов в ходе документального контроля, к каковым относится прослеживание (от документа к регистру и от регистра к документу), проверка документов по формальным признакам и по существу, которые иногда причисляются к методам контроля или к его формам.

В работе предложена классификация субъектов контроля, представленная на рисунке 5. К внесистемным субъектам относятся такие, которые не связаны с объектом контроля - проверяемой экономической системой - отношениями управления, но связаны другими властными отношениями, например, надзора. Главным образом - это различного рода государственный контроль, причем, приведенный на рисунке 4 перечень субъектов государственного контроля является фрагментарным. На втором месте по распространенности выделен аудиторский контроль, его объектами становятся все экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту в соответствии с Законодательством РФ.

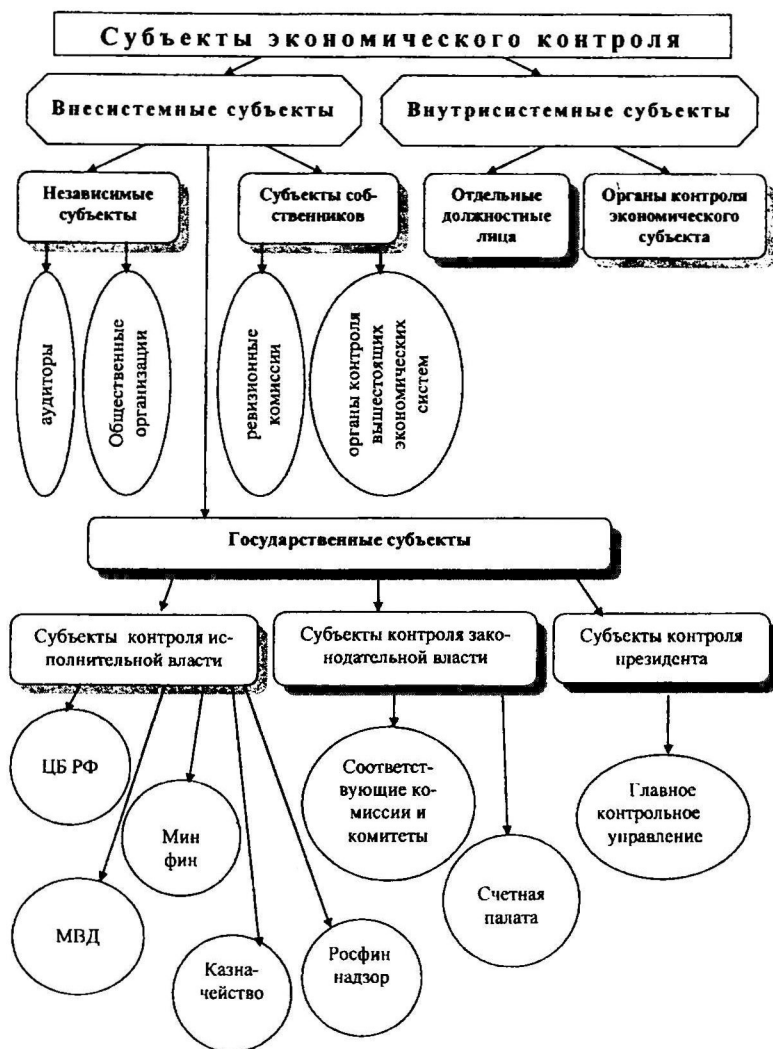


Рис. 5. Субъекты экономического контроля

Характеристика субъектов внесистемного контроля была бы неполной, без обязательного вида контроля собственников за деятельностью менеджмента организации, который осуществляется ревизионными комиссиями в соответствии с действующими Уставами организаций и Законом РФ.

Особое положение среди внесистемных субъектов занимают органы контроля вышестоящих организаций. Речь идет о системе контроля холдинга, т.е.

группах взаимозависимых экономических субъектов. Как правило, в таких субъектах организуются специальные контролирующие органы, которые осуществляют контроль за зависимыми и дочерними организациями. Отнесение таких органов к внесистемным достаточно условно, поскольку само право на контроль в этом случае возникает от того, что все субъекты холдинга находятся в единой управленческой системе, только более высокого уровня. Применительно к ней такие субъекты контроля будут внутрисистемными. Классификация субъектов контроля важна для определения методики контроля в каждом конкретном случае, способов обобщения итоговой информации и контроля за реализацией результатов.

Дискуссионным в теории контроля на протяжении нескольких десятилетий остается вопрос о том, что считать формой и видом контроля и как их определить. Анализ концептуальных подходов к этим вопросам выявил наличие совершенно противоположных взглядов на формы, методы, процедуры контроля.

Понимая буквально приведенные категории, в работе сделан вывод о том, что слово "форма" наиболее емкое из всех и характеризует взаимосвязанные методы и процедуры, которые должно применять в совокупности для достижения определенной цели. Форма контроля определяется как состоящая из нескольких взаимосвязанных процедур и действий. Категория "вид" может быть применена к слову контроль при различных классификациях, которые помогают систематизировать его разновидности по обобщающим, "родовым" признакам. Виды контроля выделяются в зависимости от сферы управленческой деятельности.

При этом к формам контроля не относятся:

1. Следствие - поскольку представляет собой процессуальное действие, в ходе которого устанавливают виновность отдельных лиц в совершении тех или иных нарушений законности, регулируемое особым процессуальным законодательством. Кроме того, при следствии отсутствует такой атрибут контроля как обратная связь между контролируемым и контролирующим, возможность управленческого воздействия на контролируемый объект.

2. Служебное расследование - поскольку это проверка соблюдения работниками должностных обязанностей, а также нормативно-правовых актов, регулирующих производственные отношения. Для формы контроля служебное расследование - слишком простое действие, которое мы относим к процедуре.

3. Экономический анализ - поскольку это способ изучения хозяйственной деятельности организации, которому присущ свой предмет и метод, является одной из функций управления, обслуживающей нужды контроля.

4. Прослеживание - поскольку под ним понимается процедура, в ходе которой проверяющий контролирует отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета и корреспонденцию счетов. По нашему мнению, прослеживание - это прием контрольного изучения документов, состоящий из нескольких взаимозависимых действий, или процедура, по определению.

На рисунке 6 представлена взаимосвязь видов и форм контроля, среди последних выделено четыре.



Рис. 6. Взаимосвязь между видами и формами контроля

1. *Счетная проверка отчетности.* Это - совокупность специальных приемов, направленных на контроль достоверности бухгалтерских, налоговых и статистических отчетов, осуществляемый финансовыми, статистическими и налоговыми органами, системой внутреннего контроля экономических субъектов. Выявленные ошибки должны быть урегулированы в ходе проверки путем их исправления или обоснования выявленных несогласованностей форм отчетности между собой или с источниками информации. Это наиболее простая форма по сравнению с другими формами контроля. Действительно, при счетных проверках используются лишь методы документального контроля, в основном арифметическая, логическая, встречная проверки. Изучение документов осуществляется, как правило, вне организации (за исключением внутреннего контроля).

Разновидностью счетной проверки является камеральная проверка. Правовой статус камеральных проверок определен только налоговым кодексом. Статья 88 НК РФ трактует камеральную проверку как проверку обоснованности и правильности заполнения налоговых деклараций, а это, по сути, есть счетная проверка.

2. В отличие от счетной проверки *тематическая проверка* (обследование) проводится по определенному кругу вопросов или одному вопросу (теме) путем ознакомления с отдельными участками (сторонами) хозяйственной и финансовой деятельности по месту нахождения организации. Такая форма контроля присуща в большей степени государственному нехозяйственному и хозяйственному контролю и внутреннему контролю. Отличительной особенностью является использование большого набора приемов и методов фактического и документального контроля. Сам контроль может носить текущий и последующий характер. Результаты всегда очень конкретны в отражении выявленных нарушений.

Обычно по итогам тематической проверки составляется не только акт, но и распорядительный документ руководителя, в котором отражаются меры по исправлению ситуации и способы воздействия на виновных ответственных за нарушение лиц.

Счетные и тематические проверки в работе определены как отдельные формы контроля, что вполне логично, в силу их различий по: целям, задачам, исполнителям, проверяемым документам, применяемым методам, результативным материалам.

Судебно-бухгалтерская экспертиза аналогична тематической проверке, но темы, подлежащие изучению, определяются следствием. Как правило, судебно-бухгалтерская экспертиза опирается на методы документального последующего контроля, по сути, она представляет собой одну из форм экономического контроля без такой ее составляющей, как административный контроль. Ее результатом является заключение эксперта, который предупреждается об уголовной ответственности, а заключение имеет юридическую силу. В то же время, вопреки устоявшемуся взгляду, можно выразить сомнение в том, является ли судебно-бухгалтерская экспертиза формой контроля. Название говорит о том, что мы имеем дело с процессуальным действием - экспертизой. Экспертиза в буквальном смысле слова относится к методам контроля. Конечно, то обстоятельство, что при судебно-бухгалтерской экспертизе используются многочисленные методы и приемы документального и фактического контроля, дает возможность причислять ее к формам, а не методам, несмотря на использование бухгалтерского учета, как основного информационного источника. С другой стороны, выделение судебно-бухгалтерской экспертизы в отдельную форму не целесообразно, поскольку она соответствует тематической проверке.

3. *Ревизия* - это форма последующего документального и фактического контроля, заключающаяся в тотальном изучении финансово-хозяйственной деятельности предприятий с целью установления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций. Цель ревизии - обеспечение сохранности имущества и ресурсов организации, контроль за экономным и рачительным их использованием путем максимального выявления негативных фактов для их пресечения. Она характерна для экономического государственного и внутрисистемного контроля, т.е. она может быть использована и при внешнем, и при внутреннем контроле. Отличительная особенность - применение всех методов документального и фактического контроля, что делает ее самой всеобъемлющей из имеющихся. Все три составляющие экономического контроля: и организационно-технический, и административный, и финансовый реализуются в ревизии. Изучению подвергаются абсолютно все стороны деятельности и все хозяйственные операции, фактический контроль наличия материальных ценностей обычно должен быть сплошным. Такой всесторонности не достигает ни

счетная проверка, являющаяся формой финансового контроля, которая использует ограниченный инструментарий, ни тематические проверки, являющиеся сочетанием организационно-технического и финансового, или административного и финансового, либо всех трех, либо каждой составляющей в отдельности, ни аудит, который относится к финансовому контролю. Результатом ревизии является акт, на основании которого принимается управленческое решение руководителя в виде приказа, определяющего меры воздействия на виновных лиц, и мероприятия по исправлению выявленных при ревизии недостатков.

4. *Аудит* - это независимая проверка бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций. Целью аудита является выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговыми документами являются: аудиторское заключение и отчет аудитора. Заключение имеет юридическую силу, так как регламентируется законодательством.

По своей сути, исходя из поставленных перед аудитом задач, связанных с подтверждением финансовой отчетности организаций, он представляет собой форму экономического контроля без хозяйственной и административной составляющей, т.е. это - финансовый контроль. В силу этого, аудит использует в основном методы документального контроля, а результаты инвентаризации, как элементы фактического контроля, принимаются как одно из доказательств подтверждения остатков активов и пассивов, отраженных в финансовой отчетности. Аудит - это форма, базирующаяся на поиске доказательств достоверности финансовой отчетности, и как только собираются необходимые и уместные доказательства, проверка заканчивается и делается соответствующий вывод. Таким образом, аудит - это финансовый контроль, всегда применяющий выборку, не имеющий своей целью поиск всех ошибок, в отличие от ревизии, поэтому аудит как форма контроля не является столь универсальной, как ревизия.

Исследование показало, что можно выделить две пары форм контроля, похожих, однотипных, вытекающих одна из другой (рис. 6):

- тематическая проверка и ревизия;
- счетная проверка и аудит.

Общность типа прослеживается по методам и приемам, используемым при соответствующих формах контроля, руководящим выводам, сделанным по итогам проверок, и по способам воздействия на заинтересованных лиц, а также по принадлежности к составляющим экономического контроля. Все перечисленные формы применимы при контроле, основанном на процессной (модели управления) концепции контроля, в ходе проверок на соответствие и подтверждение, но, очевидно, для риск-ориентированных концепций не приемлемы, поскольку основаны на стремлении к сплошному выявлению всех ошибок фактум, за исключением аудита (табл. 1).

Таблица 1. Сравнение различных форм контроля (фрагмент)

Признак	Формы контроля			
	Счетная проверка	Аудит	Тематическая проверка	Ревизия
Цель	Проверка со- ставления от- четности	Подтверждение достоверности отчетности	Проверка кон- кретных вопро- сов по соблюде- нию законода- тельства, со- хранности соб- ственности	Обеспечение сохранности собственности и эффективности хозяйственных операций
Принадлежность к концептуальным мо- делям контроля	Правовая	Правовая с эле- ментами риск- ориентирован- ной	Правовая и про- цессная(модель управления)	Правовая и про- цессная (модель управления)
Принадлежность к элементам экономи- ческого контроля	Финансовый контроль	Финансовый контроль	Финансовый, организацион- но-технический, административ- ный	Финансовый, организацион- но-технический, административ- ный
Методы и приемы контроля	Методы доку- ментального контроля	Методы доку- ментального контроля	Методы доку- ментального и фактического контроля	Методы доку- ментального и фактического контроля
Результативный до- кумент	Отсутствует	Отчет и заклю- чение	Акт и приказ о мерах по ис- правлению на- рушений	Акт и приказ о мерах по ис- правлению на- рушений

В обобщение, приведенное на рисунке 5 и в таблице 1, не попал внутренний аудит, который мог бы быть выделен в особую форму контроля, поскольку не похож на внешний аудит, ревизию, и, естественно, все другие формы контроля, ввиду его универсальности. Универсальность внутреннего аудита заключается в высокой степени адаптации его инструментария применительно к конкретным вменяемым ему функциям, целям и задачам. Исследование, проведенное нами, позволяет говорить о внутреннем аудите как не о форме, но как о способе организации внутреннего контроля или другими словами как о концепции организации внутреннего контроля. Данный вывод основан еще и на том факте, что для целей внутреннего аудита могут быть использованы все перечисленные базовые формы контроля (счетная, тематическая проверки, аудит и ревизия), инструментарий риск-ориентированных форм и, кроме того, анализ, методы управленческого учета, прогнозирование, бюджетирование, что нельзя отнести ни к методам, ни к способам, ни к формам, ни к функциями контроля.

Проделанное исследование позволило выработать собственную классификацию экономического контроля (рис. 7).



Рис. 7. Классификация экономического контроля

Мы исходим из того, что наиболее глубокие основы дифференциации экономического контроля отражаются в его типизации, поскольку понятие "тип" характеризует самые существенные и устойчивые признаки любого социально-экономического явления, в том числе и контроля. Критерием для выделения различных типов экономического контроля может служить наиболее общий и устойчивый признак, характеризующий самые существенные особенности главных направлений контрольной деятельности различных субъектов контроля. Таким признаком, на наш взгляд, является статус контроля в управленческой системе, выражающийся в объеме властных полномочий и степени контрольной активности его субъектов.

Исходя из этого критерия, целесообразно выделить два типа экономического контроля - внесистемный и системный. Любая классификация призвана отражать в том или ином аспекте содержание и назначение контроля. Очевидно, речь должна идти о группировке в зависимости от охватываемой контролем сферы управленческой деятельности. Исходя из этого критерия предпочтительнее, на наш взгляд, выделить три отрасли или составные части экономического контроля: административный, организационно-технический и финансовый.

Зачастую формами контроля называют его классификационные виды по времени осуществления: предварительный, текущий и последующий. По мнению автора, они не являются формами, поскольку не обладают самостоятельным набором методов и приемов, которые в совокупности можно было бы назвать организацией контроля. Например, предварительный контроль никогда не может быть организован в форме ревизии, аудита, счетной или тематической проверки, точно так же как и текущий контроль. Способы организации текущего и предварительного контроля в виде конкретных действий во взаимосвязи с методами невозможно описать, поскольку они в целом основаны на логических методах контроля.

В силу изложенного, деление контроля на предварительный, последующий и текущий, на наш взгляд, является лишь только способом его классификации по определенному признаку, а именно по времени осуществления. Каждый из

названных видов контроля не обладает собственными методиками или их совокупностью, присущей только конкретному виду (предварительному, текущему и последующему), что не позволяет считать их формами контроля. Кроме того, контроль классифицируется в зависимости от источников данных, по периодичности, по отношению к организационной структуре проверяемого субъекта, по признаку полноты.

3. Систематизация концептуальных подходов к определениям "внутренний контроль" и "система внутреннего контроля" в зависимости от экономических целей пользователей и моделирование СВК

Исследование показало, что контроль рассматривается с различных точек зрения, и концептуальные подходы к его определению отражены на рисунках 2 и 3, из которых видно, что наибольшее распространение получили концепции, связанные с теорией управления. Сложилось два теоретических направления, основанные на: процессе управления и теории систем.

Контроль с позиций управления определяется как этап или функция управления. Корни этой теории восходят к началу 20 столетия к истокам науки "менеджмент". Согласно аксиомам менеджмента управление делится на этапы, некоторые ученые вместо этапов выделяют функции управления, среди которых всегда присутствует контроль. При использовании такого подхода (а он может быть применен к любому, не только экономическому, контролю) нужно иметь в виду, что контроль присутствует не только на последней, завершающей, но и на каждой выделяемой наукой об управлении стадии. Это проявляется, в частности, в том, что каждый работник в процессе осуществления своих производственных функций контролирует свои действия и умозаключения.

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 одной из стадии управления, его связывают со специальными контрольными действиями, с использованием специальных методов и приемов контроля, 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. 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 хозяйственной деятельности, следовательно, он имеет подтверждающий характер и является надстроечным. В работе эта концепция охарактеризована как процессная модель управления.

Необходимость в управлении возникает внутри экономических субъектов, которые можно рассматривать как замкнутые системы. Рассматривая эти системы с хозяйственных или экономических позиций можно назвать их хозяйствен-

ными или экономическими, рассматривая управление внутри таких систем можно выделить систему управления. Ближе к середине 20 века, сначала применительно к технике, затем к социальным процессам, получила развитие теория систем, как универсальный закон познания. Основы этой теории были применены к решению проблем управления производством, в том числе к решению проблем контроля за производством, для унификации управленческих и контрольных действий. В дальнейшем системный подход распространился и на контроль за управлением всей экономической системой. На основе системного подхода в науке о контроле развивается два направления: кибернетический подход и риск-ориентированная деятельность менеджмента.

Согласно кибернетическому подходу контроль определяется через взаимодействие различных подсистем системы управления. Любая экономическая система как минимум может быть представлена совокупностью двух подсистем: управляющей и управляемой. Управляющая подсистема оказывает на управляемую конкретные воздействия (процесс управления) в ответ на которые управляемая система определенным образом реагирует. Прямые связи между подсистемами - это управление, обратные - это контроль. Данной концепции соответствуют встроенные в бизнес-процессы способы контроля.

Исследование показало, что теория систем позволяет построить более сложную современную модель экономического субъекта на основе выделения большего количества подсистем, причем не по признаку подчиненности, а по другим (рис. 8). Это позволило выявить взаимосвязи и зависимости между контролем, бухгалтерским учетом и анализом, отойти от контроля как функции менеджмента встроенной в систему управления (как это представляется в риск-ориентированных и кибернетической концепциях) и обосновать контроль в его прикладном виде, как надстроечную категорию, то есть такой, который имеет место в отечественной практике контроля и который основан на модели управления в сочетании с правовой концепцией контроля. При этом остаются возможности для его моделирования с целью органичного сочетания процессного(модель управления) и риск-ориентированного контроля.

Построенная автором иерархическая связь между подсистемами контроля, информационной и управления, является подтверждением взаимозависимости контроля, учета и анализа, которые были определены нами при исследовании очередности выстраивания этапов управления в ходе анализа концепции контроля с позиций управленческой деятельности. В экономических системах этап контроля следует за этапом учета, а затем только - анализ, который в свою очередь является источником информации для контроля в целом, что расходится с утвердившейся точкой зрения о том, что контроль всегда завершающий этап управления. В работе обоснован вывод о том, что учет и анализ производные функции от функции более высокого порядка - контроля.

То обстоятельство, что учет и анализ, являясь элементами информационной подсистемы, обособлены от подсистемы контроля, не имеет существенного значения для выстраивания концептуальных основ иерархии системы управления потому, что изначально вся информационная подсистема является базовой для функ-

ционирования остальных подсистем системы управления: административной, безопасности и контроля. Поскольку все категории в социальных и экономических системах относительны, следовательно, фактически информационная подсистема является надстроенной по отношению ко всем остальным подсистемам не только системы управления, но и системы собственно функциональной деятельности. При этом распределение информационных потоков будет осуществляться следующим образом: 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. 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 рисунке 7.



Рис. 8. Модель взаимодействия компонентов экономической системы

При изучении контроля как риск-ориентированной деятельности менеджмента были получены следующие основные результаты. Существуют несколько подобных концепций, основные принципы которых представлены в таблице 2. Все концепции, за исключением SAS¹, рассматривают внутренний контроль как встроенную в бизнес-процессы систему, состоящую из определенного набора компонентов. В основном, в тех или иных формулировках, называются пять компонентов:

¹ Стандарты Американского Института дипломированных бухгалтеров

контрольная среда, риск-менеджмент, информационные системы, мониторинг и процедуры контроля. Так же как и в кибернетической концепции, здесь используется системный подход, но в 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 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-ориентированном подходах, в отличие от правового и процессного (модели управления), контроль преимущественно рассматривается как "встроенная" система в систему управления.

Таблица 2. Концепции внутреннего контроля, ориентированного на риск (фрагмент)

Показатели	Название концепций			
	COBIT ¹	SAC ²	COSO	SAS 55/ 78, ISA ³ 400/315
Основные пользователи	Менеджмент, аудиторы информационных систем	Внутренние аудиторы	Менеджмент	Внешние аудиторы
Компоненты СВК	Компоненты не определены. Зоны контроля: – планирование и организация; – приобретение и внедрение; – доставка и поддержка; – мониторинг.	– контрольная среда; – ручные и автоматические системы учета; – процедуры контроля.	– контрольная среда; – управление риском (риск-менеджмент) – контрольные действия; – информация и коммуникации; – мониторинг.	– контрольная среда; – оценка риска; – действия по осуществлению контроля; – информация и коммуникации; – мониторинг.
Объект контроля	Информационные технологии	Информационные технологии	Вся организация	Финансовая отчетность
Период изучения	За период времени	За период времени	На момент времени	За период времени

По результатам этих исследований сделаны следующие выводы:

- 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.

¹ Стандарт "Цели контроля при использовании информационных технологий", разработанный Ассоциацией аудитов и контроля информационных систем ISACA

² Доклад "Контроль и аудит систем", подготовленный Исследовательским фондом Института внутреннего аудита

³ Международные стандарты аудита

В этом аспекте контроль всегда присутствует и в обществе в целом, и в конкретных системах управления. В таком случае 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 (рис. 9).

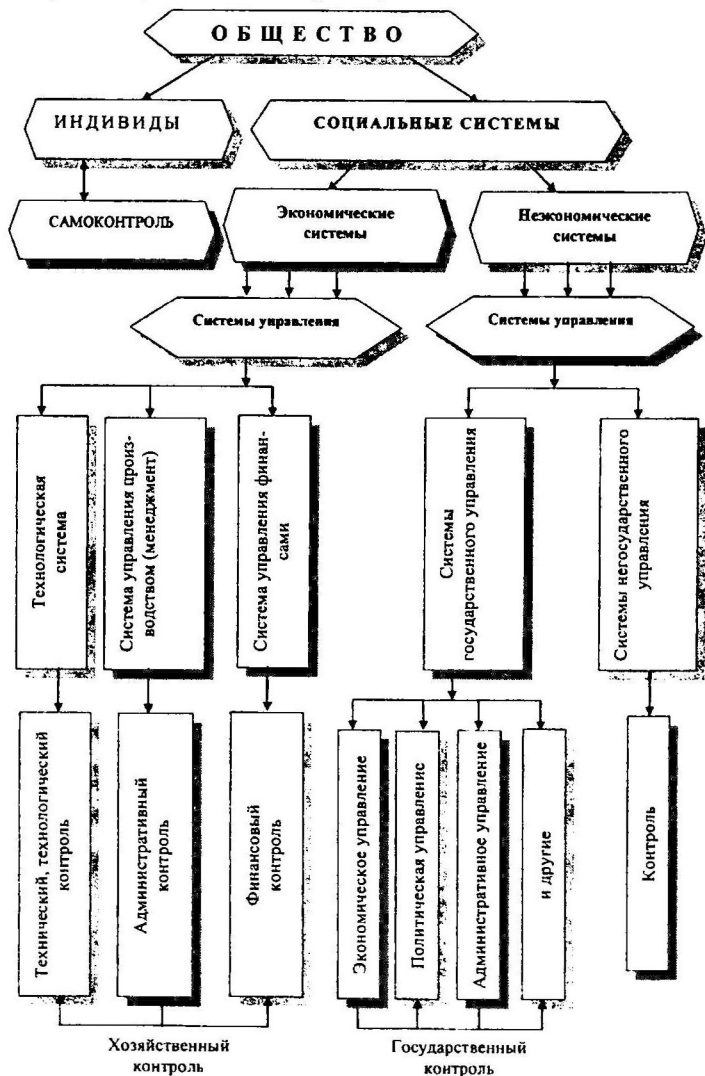


Рис. 9. Виды контроля

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 органов управления, поэтому внешний контроль все равно будет являться носителем функции управления, но другого уровня. Исследование показало, что внешний контроль можно выделить только по классификационному признаку административной подчиненности. С точки зрения управления - это всегда будет внутренний контроль, поскольку право на контроль дается только в связи с имеющимися полномочиями управления.

Изучение контроля с позиций систем позволяет сделать выводы: 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 контроль, выделить систему, ограниченную этими отношениями, и для них такой контроль будет внутренним или внутрисистемным.

Данный вывод позволяет говорить о том, 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 надстройочную категорию, либо как узко направленную, встроенную во все бизнес-процессы категорию.

4. Концепция внутреннего экономического контроля и его взаимодействие с СВК, сотовая модель СВК

Концепции контроля, приведенные в таблице 2 базируются на концепциях риска и разумной уверенности, суть которых состоит в том, что внутренний контроль не гарантирует того, что организация добьется своих целей или вообще останется в бизнесе. Внутренний контроль организован, чтобы обеспечить менеджмент разумной уверенностью относительно достижения целей организации. Сами же цели достигаются менеджментом. При этом признается, что внутреннему контролю свойственны ограничения, которые могут послужить причиной более низкой эффективности средств внутреннего контроля, чем предполагается.

В ходе исследования установлено, что системы COSO и COBIT ориентированы, прежде всего, на менеджмент и поэтому концептуально могут быть привязаны ко всем этапам управления, особенно система COSO, поскольку COBIT сосредоточен на контроле за информационными системами в управлении (информационными подсистемами или АИС), а COSO - на всем управлении в целом. Таким образом, эти концепции рассматривают его в более широком и всеобъемлющем аспекте.

С точки зрения кибернетического подхода это означает идентификацию контроля в каждой подсистеме системы управления. При этом контроль не всегда будет экономическим, финансовым, поскольку с глобальных позиций контроль на каждом этапе функционирования управления связан в большей степени с процедурами не экономического характера: проверкой исполнения решений, анализом протекания определенных 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, 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 статистического 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.

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.

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

Концепции SAC и SAS, IAS предназначены для внутреннего контроля в целом, не только экономического контроля в рамках функционирования соответствующих отделов, занимающихся сбором и интерпретацией экономической информации, причем интересы SAS, IAS в целом подчинены задачам внешнего аудита, то есть подтверждением финансовой отчетности, а SAC сосредоточены на функционировании внутреннего аудита как экономической контрольной системы. Однако все эти концепции рассматривают внутренний контроль как управленческую функцию, которая сопровождает каждое действие любого работника организации в связи с исполнением функциональных обязанностей. Только некоторые, например, SAC, COBIT сконцентрированы на подразделениях, занимающихся информационным обеспечением, а COSO, IAS, SAS на внутреннем контроле всей деятельности и всего персонала.

Поскольку COSO предполагает, что внутренний контроль не должен быть надстроечной категорией, его компоненты могут быть встроены в каждую составляющую управленческой системы организации. SAC же наоборот, являясь инструкцией определенного надстроечного органа внутреннего контроля, в большей степени сосредотачивается на способах контроля из вне.

Таким образом, образуется два аспекта внутреннего экономического контроля:

- 1) контроль согласно модели COSO должен быть встроен в информационную систему и осуществляется менеджерами этой системы или привлеченными специалистами;
- 2) контроль согласно модели SAC является дополнительной системой, надстроенной к информационной системе.

В связи с этим, становятся понятными различия между компонентами внутреннего контроля, предложенными COSO и SAC (табл. 3).

Таблица 3. Сравнение компонентов COSO и SAC

COSO	SAC
Среда контроля	Среда контроля
Риск-менеджмент	-
Информация и коммуникация	Ручные и автоматические системы
Действия по осуществлению контроля	Процедуры контроля
Мониторинг	-

Как уже отмечалось, определения рисков и их идентификация отдельным компонентом CBK в документе SAC не выделяется, но в нем рассматриваются

риски связанные с финансовой отчетностью, операционные риски особенно применительно к операционным системам и риски несоблюдения законов и правил. Мы объясняем это тем, что данный документ является одним из первых в ряду всех рассматриваемых и в связи с этим в нем просто не учтены более поздние решения.

Однако, на наш взгляд, для рассматриваемых информационных систем (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 следующих компонентов: контрольная среда, оценка рисков внутри организации и мониторинг средств контроля, включающий контрольные действия. Мы исключили информацию и коммуникацию по 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" нарушает классификационные и систематические принципы, принципы построения иерархии систем.

Сведение в единый компонент мониторинга и контрольных действий объясняется тем, что мониторинг невозможен без определенных контрольных действий, их нельзя разделить. Концепция автора состоит в том, что названные три компонента СВК должны применяться к каждой подсистеме системы управления: информационной, административной, безопасности, технологической и т.д. И поэтому следует рассматривать систему внутреннего экономического контроля отдельно для системы внутреннего контроля безопасности; информационной системы, административной и т.д.

Дальнейшие исследования позволили сформировать модель СВК исходя из риск-ориентированной концепции, применительно к внутреннему экономическому контролю, т.е. синтезированная модель системы внутреннего экономического контроля (СВЭК). На рисунке 10 представлено соединение концептуальных взглядов на контроль как на функцию управления, как на риск-ориентированную деятельность и с точки зрения кибернетической концепции применительно к экономической составляющей информационной подсистемы, показывающее, 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 используются непосредственно в процессе управления на его этапах: организация, планирование, учет, анализ и контроль.

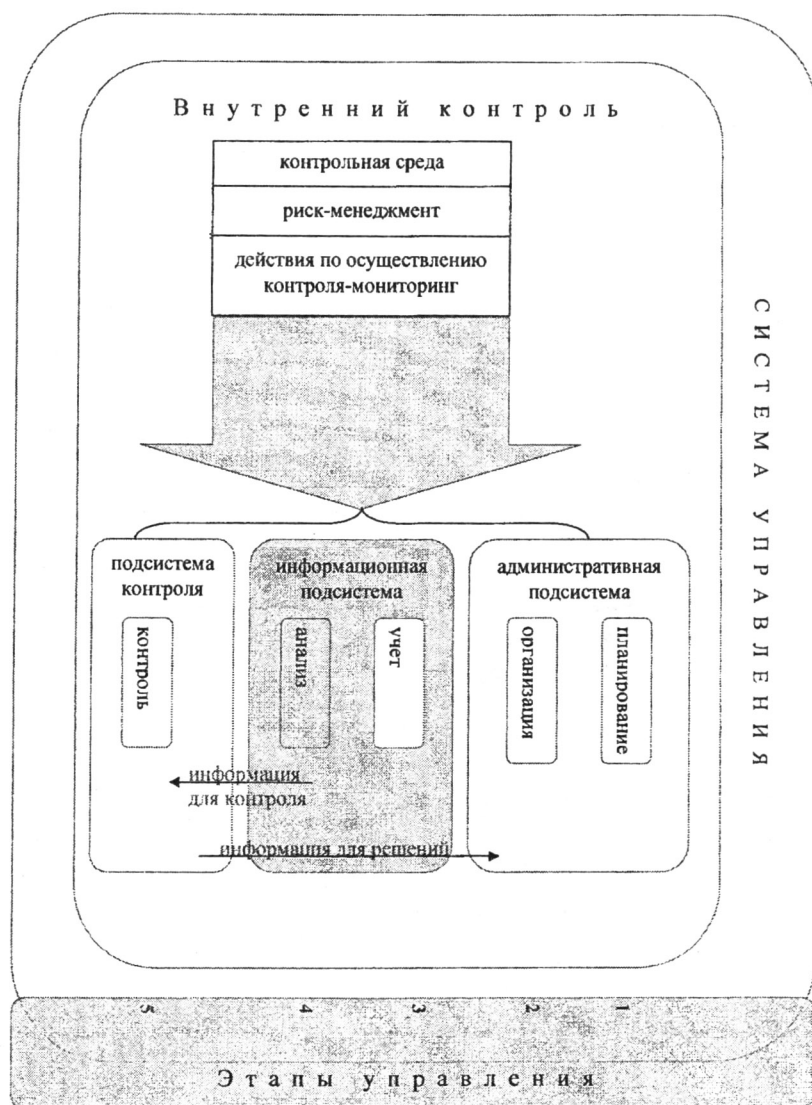


Рис. 10. Синтезированная модель СВЭК

Модель иллюстрирует концепцию сквозного внутреннего контроля, заключающуюся в том, что процессы (планирование, организация, учет, анализ, контроль), сгруппированные в различные подсистемы системы управления, могут быть изучены в целях внутреннего контроля:

1. Встроенного в эти процессы при использовании встроенных методов контроля (большой частью неэкономических) с выделением в этих процессах зон риска, которые должны подвергаться специальным контрольным методам в виде тестирования и мониторинга контрольной среды, в режимах процессной и риск-ориентированной моделей контроля;

2. Надстроенного, информационной базой которого являются учет, анализ, которые используются для контроля результатов управленческих действий в режиме кибернетической и риск-ориентированной моделей контроля.

Синтезированная модель СВЭК применима не только к подсистеме управления, но и собственно функциональной деятельности, в которой нами выделены в целях настоящего исследования подсистемы снабжения, сбыта, технологическая. Концептуальная модель СВЭК представляет собой методологическую модель внутреннего экономического контроля.

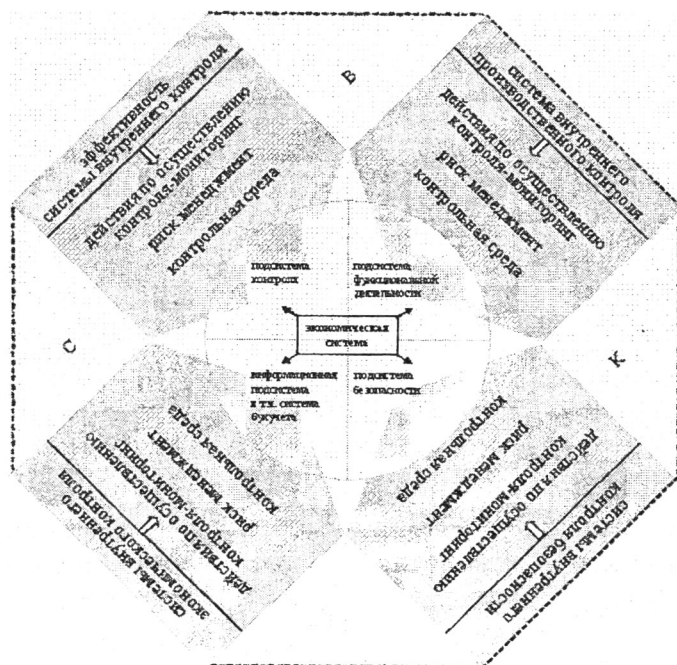


Рис. 11. Модель сквозного внутреннего контроля (сотовая модель СВК)

Распространив модель СВЭК на характеристику экономического субъекта в целом и его систем управления и функциональной, состоящих из большого количества подсистем, в каждой из которых всегда реализуются функции внутреннего контроля, получим модель сквозного внутреннего контроля СВК (сотовую модель СВК), объединяющую все концептуальные подходы к определению категории "внутренний контроль" и все существующие принципы его организа-

ции (рис.11). Данная модель описывает организационную концепцию СВК в целом, не только ее экономическую составляющую. Такой подход обеспечивает построение сквозного внутреннего контроля всей организации через совокупность риск-ориентированных СВК конкретных подсистем управления по принципу сот.

5. Методология информационного взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего экономического контроля

Недостатком риск-ориентированных концепций на наш взгляд является игнорирование функций контроля на этапе выработки решений по результатам данных, полученных в информационных системах, в частности бухгалтерского, налогового учета. Очевидно, это связано с тем, что все эти концепции (COSO, COBIT, SAC, SAS, IAS) были созданы специалистами по управлению. Еще одной причиной может являться самодостаточность систем бухгалтерского и налогового учета, выражающаяся в данном контексте в том, что такой учет создан для целей интерпретации информации для конкретных внешних пользователей и поэтому не рассматривается как информационная база менеджмента.

В условиях российской действительности игнорировать систему бухгалтерского учета в целях внутреннего контроля не только не целесообразно, но и невозможно, потому что большая часть внутреннего экономического контроля существует на базе бухгалтерского учета. Опираясь на концепцию синтезированной модели СВК, можно определить более узкие задачи, в рамках внутреннего экономического контроля, ограничив их сферой системы финансового бухгалтерского учета для определения концептуальных основ внутреннего экономического контроля.

С учетом этих положений синтезируя две риск-ориентированные концепции: COSO и SAC внутренний экономический контроль в среде бухгалтерского учета может быть представлен так, как показано на рисунке 12.

С нашей точки зрения, все задачи внутреннего экономического контроля среды бухгалтерского учета в организации можно собрать в четыре блока:

- 1) исследование финансовой и управленческой информации, которое включает проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические способы проверки в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальный контроль операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и другие методы и способы проверки;

- 2) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля в отношении информационных систем, в том числе системы бухгалтерского учета, и внутреннего контроля и рекомендации по их усовершенствованию;

- 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 политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

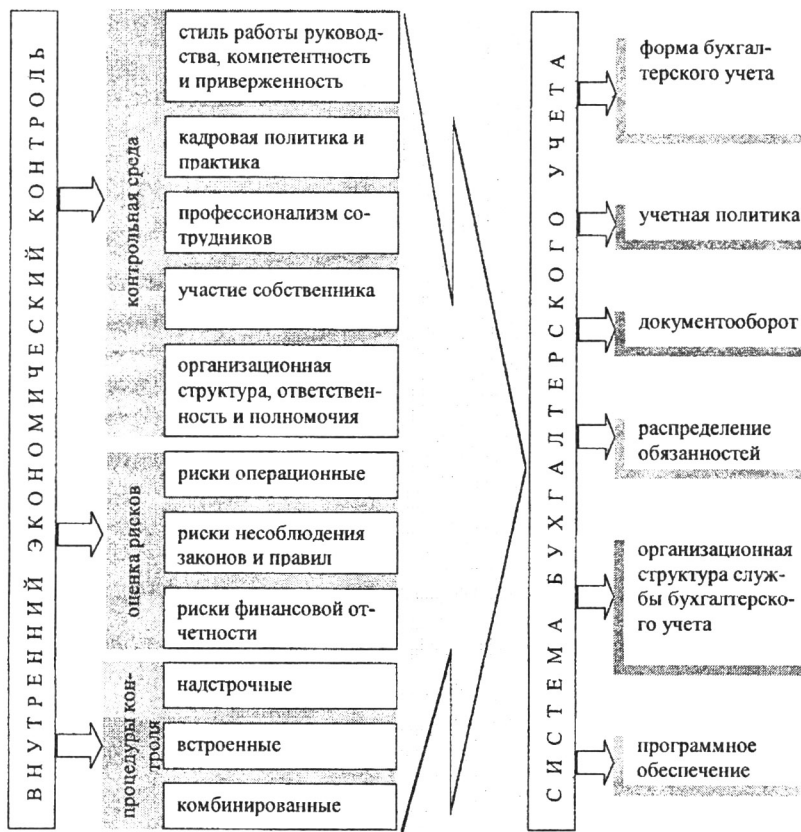


Рис. 12. Модель сквозного внутреннего экономического контроля в системе бухгалтерского учета

Все четыре блока, составленные из задач внутреннего контроля, в той или иной степени связаны с бухгалтерским учетом. Например, первый блок полностью основан на проверке качества информации, формируемой во всех информационных системах организации (табл. 4). Данный перечень не претендует на абсолютную полноту контрольных мероприятий в разрезе укрупненных направлений внутреннего контроля, однако он свидетельствует о том, что вопросы, так или иначе, касающиеся бухгалтерского учета и его системы, присутствуют везде, в любой частной задаче СВК. В первом блоке - в виде конкретных приемов и методов документального контроля информации, содержащейся в бухгалтерском учете и его итоге - финансовой отчетности. Во втором блоке - в виде мероприятий, направленных на сохранение данных, обобщенных в бухучете и его источниках.

**Таблица 4. Контрольные действия и методики в разрезе задач
внутреннего контроля**

№ п/п	Наименование блока задач внут- реннего контроля	Контрольные или иные действия и методы
1	Исследование фи- нансовой и управ- ленческой инфор- мации	1. Проверка качества ввода информации в систему бухгалтерского учета с точки зрения арифметики, логики, корреспонденции счетов
		2. Проверка адекватности формирования итоговых данных по сче- там бухгалтерского учета, регистрам аналитического и синтетиче- ского учета
		3. Проверка фактического наличия имущества и обязательств
		4. Проверка обоснованности ввода информации в систему бухгал- терского учета
		5. Проверка адекватности формирования финансовой отчетности
		6. Проверка полноты раскрытия информации в финансовой отчет- ности
		7. Проверка законности зафиксированной хозяйственной операции
		8. Проверка положений учетной политики и ее интерпретации в финансовой отчетности
		9. Проверка информации, обобщенной в налоговом учете
		10. Проверка информации, собранной в управленческом учете и отчетности
2	Мониторинг эф- фективности внут- реннего контроля в отношении подсист- ем информационной системы и СВК	1. Контроль за функционированием автоматизированных инфор- мационных систем (АИС)
		2. Контроль за сохранностью баз данных во всех учетных и не- учетных информационных системах
		3. Контроль за сохранностью документации организации в архиве и отделах, ограничение на перемещение документов и информации
		4. Оценка адекватности функционирования АИС
		5. Контроль за пропускной системой при вывозе и ввозе ценностей на территорию организации
		6. Контроль за несанкционированным доступом к информацион- ным системам и базам данных
		7. Контроль за документальным оформлением операций по фор- мальным признакам и по существу
		8. Контроль за разграничением полномочий
		9. Встречные проверки
		10. Контроль за повторяющимися нарушениями
3	Контроль эконо- мности и эффектив- ности деятельности	1. Анализ хозяйственной деятельности
		2. Комплексный финансовый анализ
		3. Бюджетирование и управленческий анализ
		4. Контроль неэкономическими методами сохранности собственности, в т.ч. пропускной режим, санитарный, технологический и т.п.
		5. Налоговое планирование и анализ
4	Контроль за со- блюдением внеш- них и внутренних регламентирующих документов	1. Оценка соответствия деятельности законодательству РФ
		2. Оценка договорной работы
		3. Налоговый контроль
		4. Контроль административный
		5. Контроль за исполнением должностных инструкций и регла- ментов бухгалтерской службой
		6. Контроль за исполнением закона ПБУ, приказа об учетной по- литике и других документов.

В третьем блоке содержится анализ по всем направлениям, источниками которого, в основном, являются данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности и только в последнем - присутствие бухгалтерского учета ограничивается проверкой соблюдения основных регламентирующих документов в этой области.

Приведенная схема позволяет сделать, на наш взгляд, существенный вывод о том, что, по сути, представленная совокупность блоков, на которую мы условно разделили систему внутреннего контроля, соответствует концепции внутреннего аудита. Интересно в связи с этим значение управленческого (производственного) учета для системы внутреннего экономического контроля организации. Разбивая предприятие на центры ответственности с точки зрения внутреннего контроля, руководитель делегирует определенные контрольные и управленческие функции своим подчиненным. Эта ответственность чаще всего не связана с бухгалтерским учетом, а скорее с экономическими показателями деятельности, например, с сохранностью ценностей, с эффективным использованием ресурсов и т.д. Однако подобное делегирование ответственности дает возможность руководству организации осуществлять контроль за деятельностью персонала организации в целом.

Таблица 5. Направления самоконтроля системы бухгалтерского учета (фрагмент)

Направления самоконтроля системы бухгалтерского учета	Методы контроля
1. Контроль за обоснованностью отражения хозяйственных операций в учете	– запрет доступа к системе бухгалтерского учета (ИАС) для неограниченного круга пользователей; – контроль за взаимосвязанными операциями; – документальное подтверждение и разрешение всех бухгалтерских записей; – распределение обязанностей между персоналом при вводе информации.
2. Контроль за точностью входящей информации	– выборочные арифметические проверки суммирования расчетов; – анализ возможных ошибок ввода логическим методом; – контроль за бухгалтерскими проводками; – контроль за точностью работы автоматизированных систем при формировании входящей информации.
3. Контроль за точностью работы со счетами синтетического и аналитического учета	– регулярное составление пробного баланса; – использование документов дебиторов и кредиторов для проверки точности остатков; – сверка выписок банка с кассовыми документами; – контроль за регистрами синтетического и аналитического учета.
4. Контроль за сохранностью бухгалтерских документов	– создание копий баз данных документов; – ограничение доступа к массиву информации; – обеспечение конфиденциальности и сохранности всех данных, которые не дублируются; – использование специальных источников питания для предупреждения потерь информации при работе с бухгалтерскими документами.

Данные учета служат информационной базой для контроля. С другой стороны, необходим контроль качества самого учета. В таблице 5 обобщены методы кон-

троля осуществляемого самой службой бухгалтерского учета за своей деятельностью по отдельным направлениям контроля как системы бухгалтерского учета.

Внутренний экономический контроль направлен на выявление негативных фактов и рисков хозяйственной деятельности, в том числе в среде бухгалтерского учета. Среди внутренних экономических рисков можно выделить риск неэффективной системы внутреннего экономического контроля и риск неэффективной системы бухгалтерского учета (СБУ). Первый из них представляет собой риск того, что эта система не сможет выявить существенные искажения в информационных базах системы управления и неэффективность других систем экономического субъекта. Второй риск связан с тем, что ошибки, допускаемые в силу субъективных и объективных причин, не будут замечены специалистами этого подразделения и попадут в его информационную систему, а оттуда в информационную систему управления.

Оба вида рисков неразрывно связаны между собой, поскольку СВК и СБУ находятся в зависимости друг от друга. Система внутреннего контроля основана на информации, формируемой СБУ. При этом наблюдается и обратная зависимость, при которой нарушения в СВК делают невозможным формирование достоверного, безрискового бухгалтерского учета. Аналогичная зависимость имеет место и в отношении управленческого учета, налогового учета, как наиболее точных видов сбора и систематизации информации. Следствием этого является то, что система анализа также будет испытывать сильнейшие риски недостоверной информации как на входе, так и на выходе. В итоге вся система управления может быть дезориентирована.

Основными принципами методологии информационного взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются:

1. Информационная база, формируемая в СБУ, служит основой для внутреннего контроля в его надстроенной части и в основном для экономического внутреннего контроля.
2. Информационная база, формируемая вне системы бухгалтерского учета и систем других видов учета (управленческого, налогового), является основой для встроенного внутреннего контроля и, как правило, не экономического внутреннего контроля, а менеджмент-контроля функциональных подразделений.
3. СБУ как объект деятельности одного из функциональных подразделений менеджмента – бухгалтерии – является объектом встроенного менеджмент-контроля. Данный контроль будет являться внутренним экономическим менеджмент-контролем, направленным на снижение рисков СБУ.
4. Организация информационного взаимодействия внутреннего экономического контроля и бухгалтерского учета осуществляется по двум направлениям:
 - СБУ используется как информационный источник за контролем экономических показателей всей экономической системы и отдельных подсистем, ее финансовых, материальных и трудовых ресурсов, технологических и управленческих процессов, находящихся отражение и интерпретацию в СБУ.
 - СБУ как объект контроля со стороны внутреннего экономического контроля, когда контролируется она сама собственными субъектами или надстроенными контролирующими органами.

6. Модель формирования системы внутреннего экономического контроля в системах управления

Организационные аспекты внутреннего экономического контроля в системах управления субъектов, имеющих двухуровневую структуру управления и множество сегментов, можно подразделить на два: внутренний экономический контроль, организованный по риск-ориентированной концепции на уровне нижестоящих экономических субъектов и внутренний экономический контроль по процессной концепции. Проведенное исследование существующих моделей контроля на примере организаций потребительской кооперации на региональном уровне управления позволило обосновать целесообразность использования сотовой и синтезированной моделей внутреннего экономического контроля в экономических системах регионального потребительского союза. Их применение можно распространить и на всю систему Центросоюза и другие отрасли.

Исследование синтезированной модели внутреннего экономического контроля в методическом аспекте позволило сделать вывод о применимости к ней всех ранее рассмотренных форм внутреннего контроля: счетных, тематических, ревизионных и документальных по типу внешнего аудита, причем две последние в рамках отдела внутреннего аудита предлагается не использовать, а заменить вновь вводимой формой - документальной проверкой, представляющей синтез указанных двух форм без использования фактического контроля, который выводится как самостоятельная процедура менеджмента. Такой контроль осуществляется специально созданными подразделениями. Формы контроля варьируются в зависимости от конкретного экономического субъекта, входящего в структуру более высокого уровня управления и должны согласоваться с мероприятиями внутреннего экономического контроля организованного по риск-ориентированной модели, осуществляемого как внутри субъектов нижестоящего звена, так и самим отделом внутреннего контроля. Таким образом формируется организационная модель, при которой внутрисистемный контроль - это контроль по концепции процессной(модели управления), т.е. надстроенный, внутривладельческий - по риск-ориентированной концепции, т.е. - встроенный. При отсутствии возможностей организации внутривладельческого контроля для мониторинга рисков, его функции выполняет отдел внутрисистемного контроля вышестоящего уровня управления.

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.

Используя абстрагирование, и, обобщив концептуальные и методологические подходы к организации системы внутреннего экономического контроля в многоуровневых экономических субъектах, автор пришел к выводу, что построенной модели отвечает концепция внутреннего аудита, в результате чего пред-

ложено использовать преимущества внутреннего аудита для организации внутреннего контроля в сложных экономических и управленческих системах.

Технологические аспекты внутреннего аудита в работе 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 его подразделений, 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.

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 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 потребительской кооперации нецелесообразно. Для остальных субъектов достаточной формой является документальная проверка, включающая в себя все мероприятия ревизии, кроме сплошных инвентаризаций, которые должны проводиться вне зависимости от деятельности внутреннего аудита.

Разработаны и предложены тесты, позволяющие диагностировать состояние системы внутреннего контроля среды бухгалтерского учета и основные методы определения ее эффективности. Для этих целей предложен алгоритм рейтинговой оценки внутреннего контроля и сохранности имущества организаций. Обоснован вывод о том, что эффективность внутреннего контроля СБУ определяется путем надстрочных форм контроля - документальной проверки, после оценки результатов тестирования и мониторинга рисков ее неэффективности. Предложены методики такой оценки, основанные на использовании синтезированной сотовой моделей сквозного внутреннего контроля.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии:

1. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в потребительской кооперации: монография. - Чебоксары: ЧКИ РУК, 2007. - 155 с. - 9,0 п.л.
2. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль и информационная система организаций: монография. - Чебоксары: ЧКИ РУК, 2009. - 228 с. - 13,2 п.л.
3. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография. - М.: Инфра-М, 2010. - 116 с. - 6,9 п.л.

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

4. Серебрякова Т.Ю. Взаимодействие органов внутреннего контроля в системе управления регионального потребительского союза [Текст] / Т.Ю.Серебрякова // Вестник Университета, 2008, № 16(26). - С. 150-152. - 0,6 п.л.
5. Серебрякова Т.Ю. Формы внутреннего контроля в информационных системах [Текст] / Т.Ю.Серебрякова, Е.А.Еленевская // Вестник Университета, 2009, № 9. - С. 112-116. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.)
6. Серебрякова Т.Ю. Система внутреннего контроля и ее элементы [Текст] / Т.Ю.Серебрякова // Вестник Университета, 2009, № 21. - С. 357-361. - 0,6 п.л.
7. Серебрякова Т.Ю. К вопросу об элементах системы внутреннего контроля [Текст] / Т.Ю.Серебрякова // Вестник Университета, 2009, № 23. - С. 249-252. - 0,6 п.л.
8. Серебрякова Т.Ю. Использование анализа в контроле сохранности кооперативной собственности [Текст] / Т.Ю.Серебрякова, Е.А.Еленевская // Вестник Казанского государственного аграрного университета, 2009, № 4(14) - С. 25-30. - 6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.)
9. Серебрякова Т.Ю. Теоретические основы контроля [Текст] / Т.Ю.Серебрякова // Экономические науки, 2009, № 61 - С. 367-371. - 0,6 п.л.
10. Серебрякова Т.Ю. Концептуальные подходы к категории "внутренний экономический контроль" [Текст] / Т.Ю.Серебрякова // Экономические науки, 2009, № 62 - С. 397-402. - 0,6 п.л.
11. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в системах бухгалтерского учета и анализа [Текст] / Т.Ю.Серебрякова, А.В.Порфирьева // Вестник МГОУ, 2010, № 2. - С. 120-125. - 0,7 п.л. (вклад автора 0,35 п.л.)
12. Серебрякова Т.Ю. Бухгалтерский учет в системе внутреннего контроля [Текст] / Т.Ю.Серебрякова // Экономические науки, 2010, № 2(63). - С. 272-276. - 0,6 п.л.
13. Серебрякова Т.Ю. Бухгалтерский учет, анализ и контроль как функции управления [Текст]/Серебрякова Т.Ю. // Вестник ИНЖЭКОНа, 2010, № 5(40). - С. 117-122. - 0,75 п.л.

Публикации в других изданиях

14. Серебрякова Т.Ю. Финансово-расчетные центры в финансовой системе потребительской кооперации (статья) // Некоторые аспекты становления рыночных отношений: Сборник статей преподавателей и аспирантов. Выпуск II. Ч. 3. - Чебоксары: ЧФ УНК ПК "МКИ", 1991. - С. 15-18. - 0,25 п.л.

15. Серебрякова Т.Ю. Проблемные аспекты аудита операций с ценными бумагами (статья) // Сборник научных статей преподавателей и аспирантов. Выпуск XII. Часть 1. - Чебоксары: ЧКИ МУПК, 1998. - С. 129-133. - 0,25 п.л.
16. Серебрякова Т.Ю. Проблемы становления внутреннего аудита в потребительской кооперации (статья) // Сборник научных статей преподавателей и аспирантов. Выпуск XIV. - Чебоксары: Руссика, 2000. - С. 328-330. - 0,37 п.л.
17. Серебрякова Т.Ю. Контроль в системе управления потребительской кооперации (статья) // Сборник научных статей преподавателей и аспирантов. Выпуск XV. Ч. 1. - Чебоксары: Салика, 2001. - С. 291-296. - 0,31 п.л.
18. Серебрякова Т.Ю. Теоретические и практические аспекты внутреннего контроля в потребительской кооперации (статья) // Сборник научных статей преподавателей и аспирантов. Выпуск XVI. Ч. 1. - Чебоксары: Салика, 2002. - С. 275-279. - 0,3 п.л.
19. Серебрякова Т.Ю. Проблемы внутреннего контроля в потребительской кооперации (статья) // Сб. материалов научно-практической конференции, посвященной 90-летию МУПК "Потребительская кооперация: социальная инициатива и ответственность". - Чебоксары: Руссика, 2003. - С. 448-459. - 0,7 п.л.
20. Серебрякова Т.Ю. К вопросу о методике внутреннего аудита в потребительской кооперации (статья) // Сб. материалов научно-практической конференции, посвященной 90-летию МУПК "Потребительская кооперация: социальная инициатива и ответственность". - Чебоксары: Руссика, 2003. - С. 460-467. - 0,5 п.л.
21. Серебрякова Т.Ю. Перспективы организации внутреннего аудита в потребительской кооперации (статья) // Сборник научных трудов. Выпуск 4 - М.: Наука и кооперативное образование МУПК, 2003. - С. 42-48. - 0,4 п.л.
22. Серебрякова Т.Ю. Внутренний аудит в потребительской кооперации (статья) / Серебрякова Т.Ю., Еленевская Е.А. // Аудиторские ведомости. - 2003. - № 12. - С. 48-55. - 0,75 п.л. (вклад автора - 0,37 п.л.)
23. Серебрякова Т.Ю. Методические и технологические особенности внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации (статья) // Сб. материалов итоговой научно-практической конференции "Проблемы повышения социальной эффективности деятельности потребительской кооперации в условиях глобализации". Ч. 1. - Чебоксары: Руссика, 2004. - С. 465-470. - 0,25 п.л.
24. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль и аудит в потребительской кооперации (автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук). - Чебоксары: Руссика, 2004. - 22 с. - 1,38 п.л.
25. Серебрякова Т.Ю. Перспективы организации внутреннего аудита в потребительской кооперации (статья) // Сб. материалов итоговой научно-практической конференции "Перспективы развития и духовно-нравственные основы социально-экономической деятельности потребительской кооперации". Ч. 1. - Чебоксары: Руссика, 2005. - С. 545-550. - 0,3 п.л.
26. Серебрякова Т.Ю. Проблемы управления и внутреннего контроля в потребительской кооперации (статья) // Сборник научных статей докторантов, аспирантов и соискателей. - Чебоксары: ЧКИ РУК, 2005. - Вып. 5. - С. 711-719. - 0,6 п.л.
27. Серебрякова Т.Ю. Внутренний хозяйственный контроль. Теоретический аспект (статья) // Сб. научных статей докторантов, аспирантов и соискателей. - М.: Наука и кооперативное образование, 2007. - С. 384-388. - 0,3 п.л.

28. Серебрякова Т.Ю. Некоторые аспекты контроля в управлении (статья) // Сб. материалов межрегиональной научно-практической конференции, посвященной 45-летию ЧКИ РУК 25-26.01.07 "Совершенствование подготовки кадров для системы потребительской кооперации на основе развития инноваций и качества". – Чебоксары: ЧКИ РУК, 2007. – С. 581-586. – 0,3 п.л.

29. Серебрякова Т.Ю. Внутренний аудит как способ организации внутреннего контроля (статья) // Интеграция науки и практики как механизм эффективного развития экономики. Ч. 1: материалы Межвузовской научно-практической конференции, посвященной 95-летию Российского университета кооперации, 29 января 2008 г. – Чебоксары: ЧКИ РУК, 2008. – С. 168-170. – 0,3 п.л.

30. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в потребительской кооперации. Исторический аспект (статья) // Вестник Чебоксарского кооперативного института. Научно-теоретический журнал. – 2008. – № 1(1) – С. 17-24. – 0,6 п.л.

31. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в потребительской кооперации. Исторический аспект (статья) // Фундаментальные и прикладные исследования: научно-теоретический журнал. – 2008. – № 2. – С. 100-107. – 0,6 п.л.

32. Серебрякова Т.Ю. Сущность и задачи внутреннего аудита (статья) // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 11. – С. 3-8. – 0,6 п.л.

33. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в системе управления (статья) // Тенденции и перспективы развития современного общества: экономика, социология, философия, право. Материалы международной научно-практической конференции (05 октября 2009 г.). – Саратов: "Издательство КУБик", 2009. – С. 6-8. – 0,25 п.л.

34. Серебрякова Т.Ю. Внутренний контроль в управлении организации // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 27-32. – 0,6 п.л.

35. Серебрякова Т.Ю. Теоретические аспекты категории "контроль" (статья) // Приоритеты вузовской науки в условиях инновационного развития общества: материалы межвузовской научно-практической конференции, 29 января 2009 г. – Чебоксары: ЧКИ РУК, 2009. – С. 196-198. – 0,3 п.л.

36. Серебрякова Т.Ю. Система внутреннего контроля в интерпретации стандартов аудита (статья) // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 1. – С. 12-17. – 0,6 п.л.

37. Серебрякова Т.Ю. Контрольные функции управления кооперативными организациями / Серебрякова Т.Ю. // Региональные особенности аграрных отношений в России: история и современность: Всероссийская научно-практическая конференция, посвященная Году земледельца в Чувашской Республике. Часть 2. – Чебоксары: ЧКИ РУК, ЧГИГН, 2010. – С. 484-492. – 0,82 п.л.

Кроме того, ряд положений диссертационного исследования опубликован в 15 научных работах и статьях и тезисах докладов на научных практических конференциях авторским объемом 1,95 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 27.09.2010 г. Заказ № К1/1021. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64