

Т.В. Каковкина

**РАЗРАБОТКА
ВНУТРИФИРМЕННОГО
СТАНДАРТА
«ОРГАНИЗАЦИЯ
СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ ФАКТОВ
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ЖИЗНИ»**

Монография

RU
science
ПОРТАЛ РОССИЙСКОЙ НАУКИ
RU-SCIENCE.COM

**Москва
2016**

УДК 657.01
ББК 65.052.20
К16

Каковкина Т.В.

К16

Разработка внутрифирменного стандарта «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» : монография / Т.В. Каковкина. — М. : РУСАЙНС, 2016. — 234 с.

ISBN 978-5-4365-0744-6

DOI 10.15216/978-5-4365-0744-6

Цель исследования: разработка комплекса теоретико-методических вопросов построения систем внутреннего контроля и оценки рисков в строительных организациях для последующей разработки внутрифирменного стандарта «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни».

Практическая значимость исследования заключается в обеспечении методического сопровождения.

Ключевые слова: ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, ВНУТРИФИРМЕННЫЙ СТАНДАРТ, СТРОИТЕЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД, ВНУТРЕННИЙ АУДИТ.

УДК 657.01
ББК 65.052.20

ISBN 978-5-4365-0744-6

© Каковкина Т.В., 2016
© ООО «РУСАЙНС», 2016

Содержание

Введение.....	4
Глава 1. Организация системы внутреннего контроля и его взаимосвязь с бухгалтерским учетом строительной организации	6
1.1. Теоретико-методологические основы организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни.....	6
1.2. Природа внутреннего контроля.....	27
1.3. Сравнительная характеристика концептуальных подходов к организации внутреннего контроля в российской и международной практике.....	33
1.4. Система внутреннего контроля в строительных организациях.....	41
1.5. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля строительной организации.....	64
Глава 2. Система внутреннего контроля как средство управления рисками строительной организации	72
2.1. Понятие системы управления рисками строительной организации.....	72
2.2. Концепция внутреннего контроля, ориентированного на риск.....	82
Глава 3. Формирование отчетности строительных организаций для целей внутреннего контроля	96
3.1. Контроль при составлении основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций.....	96
3.2. Совершенствование внутреннего контроля в организациях строительной отрасли.....	100
Глава 4. Система внутреннего контроля и ее роль в преемствовании ошибкам и мошенничеству в строительстве.....	106
4.1. Виды ошибок и формы мошенничества в строительных организациях.....	106
4.2. Средства контроля для выявления и предотвращения мошенничества в строительстве.....	113
Глава 5. Стандарты экономического субъекта	117
5.1. Цели, назначение и виды стандартов экономического субъекта, их отличительные особенности от учетной политики организации.....	117
5.2. Методы разработки и структура стандартов экономического субъекта строительной организации. Пример внутрифирменного стандарта «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни».....	122
Заключение.....	125
Список использованной литературы	131
Приложение А. Внутрифирменный стандарт «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни»	140

Введение

Актуальность исследования. Современное развитие экономических структур в России предъявляет определенные требования к теории и методологии внутреннего контроля. Тенденции развития современной российской строительной отрасли проявляются в появлении новых строительных организаций и холдингов, отвечающих задачам увеличения промышленного, гражданского, жилищного, коммерческого строительства.

В настоящее время на этапе формирования рыночных отношений система внутреннего контроля является важнейшей составляющей в процессе повышения качества управления организациями в том числе и строительной отрасли. Поскольку любая деятельность сопряжена с рисками, требуется разработка определенных подходов, задач и стратегий к построению системы внутреннего контроля современной строительной организации.

На развитие российской рыночной экономики оказывают существенное влияние факторы неопределенности и нестабильности. В данной связи вопросы организации внутреннего контроля в организациях приобретают особую актуальность, поскольку сегодня на него возлагаются определенные надежды в достижении поставленных целей.

Происходящие изменения в развитии и управлении экономики России выявляют определенные требования к теории и методологии внутреннего контроля. Если ранее роль внутреннего контроля заключалась исключительно в оценке соответствия законодательным нормам, то в настоящее время обозначились и иные тенденции к изменению роли внутреннего контроля в системе управления российскими организациями.

Высокий уровень риска в российской экономике определяет существующие проблемы в организации эффективной системы внутреннего контроля многих организаций и порождает серьезные проблемы.

Риск-ориентированный подход в организациях применительно к вопросам внутреннего контроля является тем звеном в управлении, которое нацелено на предотвращение возможных проблем.

Известные в отечественной и зарубежной науке концепции контроля трудно реализуются на практике, поскольку необходимо нормативное, методическое и организационное их обеспечение, развитое и адаптированное к специфике деятельности отрасли и конкретного предприятия.

Сложность для реализации процедур контроля представляет организация системы учетно-аналитической информации, от надежности которой зависят результаты контроля и принятие верных и своевременных управленческих решений. В связи с адаптацией российской учетной практики к международным стандартам, повысились требования к формированию отчетности организаций. Имеются разночтения положений российских ПБУ и МСФО в отношении учета договоров на строительство, что затрудняет представление информации в отчетности. Это также влияет на выбор методов и процедур внутреннего контроля, требует совершенствования его нормативно-методического обеспечения, разработки действенных внутренних стандартов.

Актуальность, экономическая значимость вопросов теории, методологии, организации внутреннего контроля и недостаточная их разработанность в современных условиях определили основные тенденции исследования.

Степень разработанности темы исследования. Исследованию проблем внутреннего контроля посвящены труды отечественных научных и практических специалистов.

Однако, по нашему мнению, существующего на сегодняшний день научного опыта недостаточно для решения проблем строительных организаций, поскольку остается множество неисследованных вопросов.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации обсуждались в ходе научно - практических конференций: II международной научно-практической конференции «Риски и безопасность в интенсивно меняющемся мире», г. Прага (2014), I Международной конференции по экономическим наукам «Восток-Запад» объединение передовых научных исследований и высшего образования, г. Вена (2014).

Проведенное исследование представляет важное значение для всего комплекса организаций строительной отрасли. Рекомендации, а также разработанный стандарт приняты к практическому использованию в ряде строительных организаций.

Глава 1. Организация системы внутреннего контроля и его взаимосвязь с бухгалтерским учетом строительной организации

1.1. Теоретико-методологические основы организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни

Системный подход к изучению деятельности хозяйствующего субъекта предполагает обязательное наличие в системе управления контура обратной связи, определяющего оценку последствий принятых ранее управленческих решений. Действие контура обратной связи запускается посредством различных явных и неявных механизмов контроля, который рассматривается в современных исследованиях как отдельная и самостоятельная функция управления.

Системный подход к изучению деятельности хозяйствующего субъекта предполагает обязательное наличие в системе управления контура обратной связи, определяющего оценку последствий принятых ранее управленческих решений. Действие контура обратной связи запускается посредством различных явных и неявных механизмов контроля, который рассматривается в современных исследованиях как отдельная и самостоятельная функция управления.

Систематизированное представление функции контроля в рамках системы управления может быть представлено по различным классификационным основаниям. Например, можно различать контроль, систематизируется по следующим признакам¹:

- по стадиям проведения - предварительный (осуществляется на стадии принятия управленческого решения и носит предупреждающий характер), промежуточный, конечный;

- по времени проведения - предварительный, текущий (производится в процессе совершения хозяйственной операции, позволяет быстро реагировать на изменение хозяйственной ситуации), последующий (контрольные действия осуществляются после завершения хозяйственной операции);

¹ Панкратова Л.А. Внутренний аудит в современной системе управления организацией // Аудитор, 2012, № 6. - с. 25 - 32

- по периодичности мероприятий - систематический, периодический, эпизодический;

- по характеру контрольных мероприятий - плановый и внеплановый;

- по источникам информации - документальный, фактический, автоматизированный;

- по специфике решаемых задач - административный, бухгалтерский, финансовый, правовой, технологический, управленческий;

- по объему и полноте охвата проверкой - полный и частичный, комплексный и тематический, сплошной и выборочный;

- по применяемым методам - использующий общенаучные методические приемы (анализ, синтез, аналогия, моделирование), использующий собственные эмпирические методы (инвентаризация, встречная проверка, формальная арифметическая и логическая проверка, способ обратного счета, сравнение), использующий специфические приемы (экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики, приемы экономического анализа);

- по субъектам контрольной деятельности - государственный, негосударственный, общественный, внутрихозяйственный, правовой, гражданский;

- по уровням управления - макроуровень (государственный, аудиторский), микроуровень (внутрихозяйственный);

- по видам и технологиям управления - стратегический, тактический, оперативный, административно-функциональный, процессно-операционный.

Вместе с тем, самым содержательным, и вместе с тем наиболее общим является разграничение контроля на внешний и внутренний. Внешний контроль осуществляется внешними по отношению к хозяйствующему субъекту сторонами, обладающими необходимыми для этого полномочиями (акционеры и инвесторы, налоговые органы, аудиторы и т.д.). Внутренний контроль – осуществляется силами самой системы управления. При этом, в современных условиях внутренний контроль, рассматриваемый как ключевая управленческая функция, должен охватывать все значимые уровни управления, ориентируясь при этом на:

1) устойчивое положение организации на рынках;

2) признание организации субъектами рынка и общественностью;

3) своевременную адаптацию систем производства и управления организации к динамичной внешней¹.

Конечно, легко можно увидеть, что сами по себе категории «внешний» и «внутренний» относительны. «В зависимости от структуры той или иной управляемой системы, один и тот же орган контроля может быть одновременно и внешним (по отношению к какой-то части системы), и внутренним – с точки зрения рассмотрения его в единстве в рамках более укрупненного объекта или элемента системы»². Однако, с системных позиций это выделение не только логично, но и необходимо, поскольку позволяет дифференцированно отслеживать реализацию одного из ключевых требований к корпоративному управлению – подотчетности (accountability). В современных условиях указанное требование рассматривается также и в качестве важнейшей функции учета, «которая может рассматриваться как потребность и как обязанность отчитывающегося субъекта предоставлять необходимую информацию заинтересованным сторонам»³.

Попытки организовать систему внутреннего контроля в любой организации сопряжены с множеством проблем, но в то же время необходимость и обязательность организации такого контроля выступает в современных условиях своего рода гарантией перспективного развития организации.

Множество форм собственности и усложнение организационных структур организаций разных отраслей требуют разработки новых структур управления и систем внутреннего контроля для постановки дополнительных задач по обеспечению методов и процедур внутреннего контроля.

Контроль выступает необходимой составляющей хозяйственного процесса для любого вида деятельности. Раскрывая содержание внутреннего контроля многие исследователи в области бухгалтерского учета и аудита выдвигают различные определения.

Так, по мнению российских ученых в области экономики, Калиничевой Р.В., Шохнеха А.В.: «система внутреннего контроля представ-

¹ Бурцев, В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения /В.В. Бурцев// Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4.

² Панков, В.В. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. / В.В. Панков, Л.А. Чайковская и др.// М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова». – 2009. – С. 285. – С. 285

³ Панков, В.В. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. / В.В. Панков, Л.А. Чайковская и др.// М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова». – 2009. – С. 263

ляет собой совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также для своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) информации»¹. Кроме того, «внутренний контроль как вид финансового контроля находит отражение в исследованиях Э.А. Аренса, Д.К. Лоббека, Р. Адемса и многих других авторов. Так, например Р. Адамс выделяет три основных направления в системе внутривозвратного контроля: среда контроля, учетная система, контрольные процедуры. По мнению Дж. Робертсона, система внутреннего контроля представляет собой процедуры и политику компании, направленные на предотвращение, выявление и исправление существенных ошибок и искажений информации в финансовой отчетности»².

Булаев С. рассматривает внутренний контроль как «процесс управления деятельностью учреждения с целью эффективного и результативного использования бюджетных ресурсов, сохранности его финансовых и нефинансовых активов, соблюдения законодательных требований и представления достоверной отчетности»³. Довольно полное определение внутреннего контроля дается Мокрецовою Г.В. По ее мнению «внутренний контроль представляет собой систему и постоянного наблюдения, и проверки работы учреждения в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управлению ими»⁴.

Как отмечает В.В. Бурцев: «понятие внутреннего контроля можно трактовать в широком смысле как систему (входящую в систему управления организацией), состоящую из ряда элементов. Внутренний

¹ Калиничева, Р.В. Особенности формирования системы внутреннего контроля в организациях жилищного строительства /Р.В. Калиничева, А.В. Шохнер, А.Н. Устинова// Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 5.

² Арабян, К.К. Теория и методология финансового контроля. Монография / К.К. Арабян. – М.: МЭСИ, 2012. – 115 с.

³ Булаев, С. Положение о внутреннем контроле: разрабатываем, утверждаем, применяем /С. Булаев// Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2009. – № 6.

⁴ Мокрецова, Г.В. Организация внутреннего контроля – важнейший элемент учетной политики образовательного учреждения /Г.В. Мокрецова // Советник в сфере образования. – 2008. – № 1.

контроль в достаточно узком смысле - один из этапов процесса управления»¹. По мнению проф. М.В. Мельник внутренний контроль представляет собой одну из функций управления, представляющую собой систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях обоснованности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций своевременного информирования руководства².

Сегодня многие отечественные исследователи сходятся во мнении, что на внутренний контроль следует рассматривать не только как самостоятельную функцию управления, но и отдельную отрасль научного знания. И, несмотря на то, что данная тема никогда не теряла свою актуальность, дополнительный импульс к её изучению был получен относительно недавно, после того, как в законе о бухгалтерском учете³ появилась отдельная статья о необходимости организации внутреннего контроля.

Действующий Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» вменяет в обязанность любым экономическим субъектам организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни (п.1 Закона). Кроме того, для тех экономических субъектов, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязательным является организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя) (п.2 Закона).

Включение данной статьи в отечественное бухгалтерское законодательство отражает общемировой тренд на пересмотр концепции внутреннего контроля в качестве реакции на ряд крупных корпоративных скандалов, в результате которых были поставлено под сомнение достоверность финансовой отчетности и качество внутреннего контроля. В этой связи «Конгресс США принял в 2002 г. Закон Сарбейнса - Оксли (SOX), создавший более четкую правовую структуру для совета

¹ Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000.

² Мельник, М.В. Ревизия и контроль: Учебное пособие / М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

³ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.06.2013) "О бухгалтерском учете" (далее по тексту – Закон о бухгалтерском учете)

директоров, правления, внешних и внутренних аудиторов, а также директора по управлению рисками»¹.

Вслед за этим в Европейском корпоративном законодательстве, а также законодательстве других стран появились соответствующие аналогичные положения.

За обманчиво сжатым характером указанной статьи на самом деле можно увидеть два принципиально важных момента. В первую очередь, это значительный шаг к институализации сферы управления, которая раньше рассматривалась, как исключительно внутренняя. Формирование системы внутреннего контроля соответственно перестает быть полностью частным делом, превращаясь в объект стандартизации и регламентации на основе определенных общепринятых принципов. Очевидно, что следующим шагом в данном направлении станет более широкое признание функции внутреннего аудита.

Во-вторых, функция внутреннего контроля, приобретая обязательный характер, становится полноценным объектом внешнего мониторинга и контроля. Её документальное оформление, информационное и коммуникационное обеспечение, таким образом, помимо прочих внутренних потребительских свойств, теперь должны отвечать в значительной мере тем же критериям прозрачности и открытости, которые распространяются на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Это требование имело место и ранее, но в менее явном виде, поскольку не имело закрепления на законодательном уровне. Очевидно, что логичным развитием данного положения является стандартизация подходов к организации внутреннего контроля, а также возможное требование обязательности раскрывать в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности основных принципов, методов и критериев на которых строится работа службы внутреннего контроля.

На этом фоне важное значение приобретает вопрос, в каком направлении будет развиваться процесс стандартизации и какие принципы будут положены в основу его реализации. Для получения ответа можно обратиться к двум несовпадающим, но вместе с тем, достаточно показательным источникам.

Первым из них будет выступать проект Рекомендаций, подготовленных Минфином России, под рабочим названием «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского уче-

¹ Юденков Ю.Н. Роль и задачи СВК в риск-ориентированной системе внутреннего контроля // Внутренний контроль в кредитной организации, 2012, № 1. - с. 79 - 86.

та и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Данный проект в настоящий момент размещен в свободном доступе на сайте Минфина России в разделе Проекты нормативных правовых актов и иных документов.¹

В качестве второго источника использовано Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», в соответствии с которым система внутреннего контроля «представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками организации, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности организации нормативным правовым актам»².

Таким образом, многие российские и зарубежные ученые выделяют среди элементов системы внутреннего контроля систему бухгалтерского учета. В то же время, в общепризнанной классификации элементов системы внутреннего контроля в концепции COSO система бухгалтерского учета отсутствует, несмотря на то, что данные бухгалтерского учета выступают информационной основой для системы внутреннего контроля. Таким образом, отсутствие учетной системы существенно влияет на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Система бухгалтерского учета и система внутреннего контроля, существующие на сегодняшний день, взаимозависимы, таким образом система внутреннего контроля основывается на информации, формируемой системой бухгалтерского учета, в свою очередь, из-за нарушений в системе внутреннего контроля возникают затруднения в формировании достоверной бухгалтерской отчетности.

¹ Проект Рекомендаций, подготовленных Минфином России, под рабочим названием «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» URL: // http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/index.php?id4=20042

² Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340>

По нашему мнению, систему внутреннего контроля следует представлять в качестве системы контроля, организованной руководителем организации с намерением осуществлять упорядоченную и эффективную работу организации, обеспечения достоверности показателей формируемой бухгалтерской и управленческой отчетности, соблюдения требований нормативно-правовых актов.

Вопросы формирования эффективной системы внутреннего контроля организации, на сегодняшний день, приобретают совершенно новый смысл. Данное обстоятельство связано, во-первых, с признанием глобального влияния институтов на развитие экономики и, во-вторых, с усовершенствованием и повсеместным внедрением в работу организаций всевозможной контролирующей техники¹.

Первоначально задачи внутреннего контроля сводились к проверке бухгалтерской отчетности, к осуществлению ревизионных процедур по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности и эффективности использования средств. Позднее, внутренний контроль одновременно с проверками финансово-хозяйственной деятельности начал применяться в качестве мероприятий по тестированию системы внутреннего контроля в рамках всей организации.

Сейчас, для построения действенной системы внутреннего контроля требуется использование эффективных подходов и методов, учитывающих размеры организации. Кроме того, следует отметить, что внутренний контроль полезен, если он нацелен на достижение конкретных поставленных целей, и соответственно, требуется постановка и определение данных целей еще до оценки результатов контроля. В частности, к целям внутреннего контроля относятся: анализ системы управления; оценка финансового состояния и определение возможностей и путей его улучшения; установление полноты и достоверности бухгалтерского (финансового) учета; выявление и предотвращение финансовых и операционных рисков, а также возможных злоупотреблений со стороны должностных лиц; выявление несоответствий в бизнес-процессах; определение причин выявленных несоответствий.

Как элемент системы внутреннего контроля бухгалтерский учет может быть рассмотрен в виде бизнес-процесса организации. Бизнес-процесс складывается из последовательности операций, нацеленных на трансформацию определенных входных информационно-материальных потоков для получения необходимых для организации

¹ Котванова, С.Г. Институциональная эволюция системы внутреннего контроля организаций / С.Г. Котванова, М.В. Котванов// Вестник Алтайской академии экономики и права. - 2013. - Спецвыпуск (32). - Т.2.

результатов. Бизнес-процессы имеют свои особенности, таким образом, выбор средств по контролю выбирается индивидуально. Необходимо отметить, что благодаря эффективно функционирующей учетной системы каждого бизнес-процесса все поставленные цели будут выполнены, без дублирования данных на счетах.

Все операции в бухгалтерском учете должны соответствовать ряду фундаментальных принципов, с целью создания надежной базы для оценки хозяйственной деятельности организации, в частности: принципу реальности, одобрения, полноты, оценки, классификации, своевременности. Хозяйственные операции должны быть обобщены и отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отсутствие четкого контроля за каждой операцией, может привести к серьезным проблемам в организации.

Преимуществом системы внутреннего контроля в организации выступает возможное улучшение качества организации бухгалтерского учета, кроме того, система внутреннего контроля положительно влияет на развитие организации, а также способствует привлечению инвестиций.

Система внутреннего контроля должна опираться на ряд методов, рассмотренных на рис. 1:



Рисунок. 1. Методы внутреннего контроля

Периодичность внутреннего контроля может осуществляться в двух вариантах:

- *постоянный внутренний контроль*, осуществляется исполнителями бизнес-процесса в течение всего периода деятельности экономического субъекта непрерывно.

Контроль проводится на всех управленческих и исполнительных уровнях вне зависимости от этапа выполнения хозяйственной операции (на этапах планирования, организации, исполнения и т.п.);

- *периодическая проверка* (в зависимости от объема и необходимости может быть еженедельной, ежеквартальной, но не реже чем один раз в год) системы внутреннего контроля, проводится ответственными лицами (независимыми от исполнителя бизнес-процесса и руководства организации).

Периодическая проверка является, по сути, надстройкой над постоянным внутренним контролем, вследствие которой выявляются «слабые» стороны системы и по итогам которой могут быть разработаны рекомендации по улучшению системы внутреннего контроля в целом.

Тенденции развития нормативно-правового обеспечения системы внутреннего контроля заключаются в необходимости систематической модернизации существующих нормативно-правовых документов, имеющих отношение к системе внутреннего контроля, требуется расширение перечня объектов внутреннего контроля и усиление требований к его реализации, а также уточнение содержания внутреннего контроля.

Внутреннему контролю за последнее время отводится более важное место, на него возлагаются серьезные надежды в достижении целей развития бизнеса, поскольку «именно внутренний контроль призванный обеспечить выполнение управленческой функции, является комплексной системой мер, в части планирования, учета, экономического анализа, организации информационных, денежных потоков, документооборота»¹.

Особую актуальность приобретают проблемы повышения эффективности внутреннего контроля в условиях усиления конкурентных отношений между субъектами бизнеса, так как без постоянного контроля за показателями деятельности на всех уровнях управления организации достаточно трудно бывает добиться высоких экономических результатов. Бухгалтерский учет в условиях постоянного реформи-

¹ Михеев, М.В. Система внутреннего контроля строительных организаций и ее значение при выявлении фактов искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности /М.В. Михеев// Аудит и финансовый анализ. - 2013. - № 1.

вания, становится существенным элементом формирования рыночной экономики, его роль и значение определяются интересами различных групп пользователей и потому для достижения эффективного управления организацией требуется использование различных его форм и методов, а также использование профессионального суждения лиц, осуществляющих отражение фактов хозяйственной жизни.

Бухгалтерский учет, информация которого лежит в основе проводимых контрольных мероприятий, является одной из наиболее реформируемых областей. Большое внимание в последнее время уделяется принятому 06.12.2011 г. Федеральному закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вступившим в силу с 01.01.2013 года. До принятия данного закона, необходимость организации системы внутреннего контроля в организациях носила исключительно рекомендательный характер, а с принятием Закона характер внутреннего контроля изменился, поскольку такой контроль стал обязательным. Так, ст. 19 указанного Федерального закона установлено, что каждый «экономический субъект должен осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если бухгалтерская (финансовая) отчетность компании подлежит обязательному аудиту, то компания обязана проводить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением тех случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя».¹

Данный закон не содержит каких-либо разъяснений, о том, что должен представлять из себя внутренний контроль и как он должен быть организован, вследствие чего Министерством Финансов были разработаны рекомендации в области бухгалтерского учета «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», согласно Плану Минфина на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности², Проект которых был опубли-

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: // Режим доступа: www.consultant.ru (Дата обращения: 15.09.2013).

² План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440) (ред. от 30.11.2012).

кован для обсуждения. Данный Проект предусматривает комплекс мероприятий позволяющих снизить вероятность возникновения случаев связанных с разного рода злоупотреблениями и мошенничеством, которые возникают в процессе ведения бухгалтерского учета и связаны с его ведением и с формированием показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как правило, возникающие в процессе этого риски (в т.ч. налогового характера) возникают в процессе отражения информации по определенным участкам учета. Такие риски подлежат соответствующей оценке с изучением характера злоупотреблений, условий и возможностей совершения мошеннических действий. Во многом такие возможности связаны с организацией контрольной среды, несовершенством или недостаточностью установленных хозяйствующим субъектом процедур контроля учетного процесса.

Проанализировав основные концепции по построению внутреннего контроля в организациях, можно выделить следующие основные элементы системы: контрольная среда; оценка рисков; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля.

Далее остановимся более подробно на содержании основных элементов системы внутреннего контроля в России.

Контрольная среда представляет собой окружение, которое оказывает влияние на качество бухгалтерского и налогового учета, не имея отношения непосредственно к учетному процессу (организационная структура, вид, масштабы деятельности организации, система управления, взаимоотношения с собственниками, культура). В свою очередь, национальная культура определяет то, каким образом выполняются те или иные функции в обществе и оказывает непосредственное влияние на складывающуюся корпоративную культуру в конкретной организации.

Особое внимание в Проекте рекомендаций уделено усилению роли обеспечения контрольной среды применительно к ведению бухгалтерского учета, в т. ч. составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Контрольная среда во многом определяется положениями разработанных в организации положений, в т.ч. Положения о бухгалтерии (бухгалтерской службе), положения об учетной политике хозяйствующего субъекта, требованиями к квалификации, предъявляемыми к сотрудникам аппарата бухгалтерии и другими документами. Такого рода документы устанавливают общие требования к контрольной сре-

де, отражают обстановку в которой осуществляется учетный процесс, определяют порядок взаимоотношений на разных уровнях структурных подразделений и конкретных сотрудников организации и определяют подходы к принятию решений методологического, организационного и иного характера по вопросам бухгалтерского и налогового учета.

При осуществлении контрольных мероприятий соответствующие службы должны «обращать особое внимание на все операции и на все необычные по своей структуре сделки, которые не имеют явного экономического смысла или очевидной законной цели». Ведь именно такие операции зачастую являются первым этапом уклонения от налогов.

Оценка рисков представляет собой процесс позволяющий выявлять и, при необходимости, устранить выявленные риски деятельности организации. При этом значение имеет то, каким образом следует выявлять риски, относящиеся непосредственно к финансовой (бухгалтерской) отчетности и как оценить возможность их выявления, управления и устранения.

В соответствии с Проектом рекомендаций «под риском понимается сочетание вероятности и последствий не достижения экономическим субъектом целей деятельности. При выявлении рисков экономический субъект принимает соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля»¹.

Относительно бухгалтерского учета оценка рисков призвана выявлять риски, которые могут оказать влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В процессе данной оценки организация рассматривается возможность искажения учетных и отчетных данных с учетом ряда допущений, рассмотренных на рис. 2.

¹ Информация. Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156407>



Рисунок. 2. Допущения, с учетом которых рассматривается возможность искажения учетных и отчетных данных

Кроме того, одним из тенденций оценки рисков выступает оценка риска возникновения злоупотреблений. На основании Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»: «злоупотребления могут быть связаны с приобретением и использованием активов, ведением бухгалтерского учета, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, совершением действий, являющихся коррупциогенными (включая коммерческий подкуп)»¹. Оценка данного вида риска предусматривает выявление участков возможных злоупотреблений и возможностей для их совершения.

Процедуры внутреннего контроля основаны на правилах, лежащих в основе организации учета в целом и конкретных особенностей,

¹ Информация. Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156407>

лежащих в основе его деятельности. Некоторые процедуры внутреннего контроля рассмотрены на рис. 3.

Что касается информации и коммуникаций, то следует отметить, что эффективное функционирование внутреннего контроля возможно при условии наличия качественной и своевременной информации, обеспечивающей возможность добиться выполнения разработанной стратегии организации. Средства коммуникации позволяют своевременно распространять информацию, для осуществления мероприятий внутреннего контроля. Руководящий персонал организации ставится в известность обо всех предполагаемых к использованию в организации процедурах, при изменениях в осуществлении сделок, изменении характера работы структурных подразделений и отдельных сотрудников. Большое значение в части коммуникации отводится приемам и способам дистанционного взаимодействия, используемых на разных уровнях управления организацией.



Рисунок 3. Процедуры внутреннего контроля

На рисунке 4 рассмотрена классификация процедур внутреннего контроля.

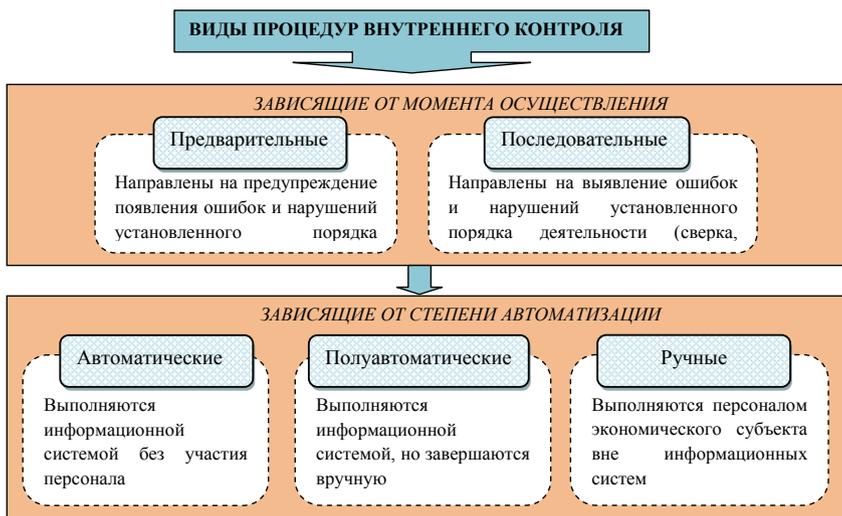


Рисунок 4. Классификация процедур внутреннего контроля

Оценка внутреннего контроля. Оценка внутреннего контроля с учетом того, что на сегодняшний день отсутствуют установленные количественные показатели и критерии, характеризующие эффективность системы внутреннего контроля, при этом предусмотрено то, что осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля с целью определения их эффективности и результативности.

Оценка внутреннего контроля должна осуществляться не реже одного раза в год. Возможно проведение контрольных процедур ежеквартально, ежемесячно и ежедневно.

Одним из видов оценки внутреннего контроля является непрерывный мониторинг, т.е. его оценка, осуществляемая экономическим субъектом в ходе его деятельности. «Несмотря на различия толкований понятия мониторинга, их объединяет то, что мониторинг предназначен для изучения, исследования определенного объекта путем непрерывного наблюдения за его состоянием. Общим для всех определений следует считать необходимость оценки состояния объекта в рамках проведе-

ния мониторинга»¹. Непрерывный же мониторинг осуществляется в ходе деятельности и включает функции управления, наблюдения и другие действия, совершаемые сотрудниками экономического субъекта в ходе исполнения своих обязанностей².

Основные цели внутреннего контроля представлены в табл. 1.

Таблица 1. Основные цели внутреннего контроля

Цели осуществления внутреннего контроля			
1	2	3	4
Реализация эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности	Управление внутренними и внешними рисками	Соблюдение законодательства и представление достоверной бухгалтерской отчетности	Сохранность ресурсов и управление ими для достижения стратегических целей

В тоже время, эффективность внутреннего контроля может быть ограничена: изменением законодательства, образованием новых обстоятельств вне сферы влияния руководства организации; превышением должностных полномочий руководством или персоналом организации; появлением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, в том числе и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В современных условиях пренебрегать системой бухгалтерского учета в целях внутреннего контроля абсолютно неприемлемо, поскольку большая часть внутреннего контроля функционирует именно на базе бухгалтерского учета.

Внутренний контроль в среде бухгалтерского учета может быть представлен на рис.5.

¹ Малышев, Ю.А. Формирование системы мониторинга / Ю.А. Малышев, Г.В. Кутергина // Аудит и финансовый анализ. – 2010 – № 6.

² Чусов, И.А. Организация внутреннего контроля в экономических субъектах по подработке и хранению зерна /И.А. Чусов/ Аудит и финансовый анализ. – 2010 – № 4.



Рисунок 5. Модель внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета

На сегодняшний день формируются необходимые условия для дальнейшего развития в России бухгалтерского учета, в частности, приняты новые нормативные правовые акты, охватывающие большую часть объектов бухгалтерского учета, а также накоплен необходимый практический опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в рыночных условиях. В табл. 2 рассмотрены контрольные действия и методики в разрезе задач внутреннего контроля.

Следует отметить, что в современных условиях развития экономики, внутреннему контролю предоставляются существенные возможности обратить на себя внимание и в тоже время доказать свою необходимость. С формированием службы внутреннего аудита у руководства организаций появляется внушительный инструмент повышения эффективности бизнеса.

Таблица 2. Контрольные действия и методики в разрезе задач внутреннего контроля¹

№ п/п	Наименование блока задач внутреннего контроля	Контрольные или иные действия и методы
1	2	3
1	Исследование финансовой и управленческой информации	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проверка качества ввода информации в систему бухгалтерского учета с точки зрения арифметики, логики, корреспонденции счетов 2. Проверка адекватности формирования итоговых данных по счетам бухгалтерского учета, регистрам аналитического и синтетического учета 3. Проверка фактического наличия имущества и обязательств 4. Проверка обоснованности ввода информации в систему бухгалтерского учета 5. Проверка адекватности формирования финансовой отчетности 6. Проверка полноты раскрытия информации в финансовой отчетности 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

¹ Серебрякова, Т. Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля : Автореф. дис. докт. экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола. : 2010. – С. 37.

№ п/п	Наименование блока задач внутреннего контроля	Контрольные или иные действия и методы
2	Мониторинг эффективности внутреннего контроля в отношении подсистем информационной системы и СВК	<p>Контроль за функционированием автоматизированных информационных систем (АИС)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Контроль за сохранностью баз данных во всех учетных и не-учетных информационных системах 2. Контроль за сохранностью документации организации в архиве и отделах, ограничение на перемещение документов и информации 3. Оценка адекватности функционирования АИС 4. Контроль за пропускной системой при вывозе и ввозе ценностей на территорию организации 5. Контроль за несанкционированным доступом к информационным системам и базам данных 6. Контроль за документальным оформлением операций по формальным признакам и по существу 7. Контроль за разграничением полномочий 8. Встречные проверки 9. Контроль за повторяющимися нарушениями
3	Контроль экономности и эффективности деятельности	<ol style="list-style-type: none"> 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

№ п/п	Наименование блока задач внутреннего контроля	Контрольные или иные действия и методы
4.	Контроль за соблюдением внешних и внутренних регламентирующих документов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оценка соответствия деятельности законодательству РФ 2. Оценка договорной работы 3. Налоговый контроль 4. Контроль административный 5. Контроль за исполнением должностных инструкций и регламентов бухгалтерской службой 6. Контроль за исполнением закона ПБУ, приказа об учетной политике и других документов.

Таким образом, в существующих условиях оставить без внимания систему бухгалтерского учета в целях внутреннего контроля абсолютно не рационально, поскольку большая часть внутреннего контроля функционирует на основе именно бухгалтерского учета.

1.2. Природа внутреннего контроля

Как ключевой элемент управления, внутренний контроль возник и развивался параллельно с наукой управления. Однако, явные институциональные формы он стал обретать относительно недавно, с развитием систем корпоративного контроля.

Само по себе наличие и необходимость внутреннего контроля в организациях является очевидным фактом. Внутренний контроль является естественным элементом организационных отношений, наличие которого определяется природой процессов управления. Однако, как правило, именно то, что лежит на поверхности очевидных явлений, скрывает под собой подводные камни неудобных вопросов и неисследованных областей, обращение к которым дискуссионно и неоднозначно воспринимается различными исследователями.

Как раз таким вопросом является объяснение появления и дальнейшей эволюции внутреннего контроля. Можно выделить несколько подходов к рассмотрению данного вопроса, но наиболее перспективным по-видимому здесь будет обращение к институциональной методологии. Попытки рассмотреть функционирование систем внутреннего контроля с институциональной точки зрения уже предпринимались в отечественных исследованиях¹. Вместе с тем, первые попытки нельзя назвать полными и отражающими все ключевые аспекты вопроса. В настоящей статье предпринята попытка расширить и углубить сложившиеся представления о природе внутреннего контроля с позиций современной институциональной теории.

Для целей дальнейшего анализа будет целесообразно обратиться к современной теории фирмы, где можно отыскать предварительную аргументацию для объяснения наличия и необходимости систем внутреннего контроля.

Раскрывая причину создания системы внутреннего контроля, следует ответить на вопрос: «Могут ли организации существовать без систем внутреннего контроля? Что подталкивает их к созданию такого

¹ Панков, В.В. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. / В.В. Панков, Л.А. Чайковская и др.// М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова». – 2009. – С. 285.

Список использованной литературы

Официальные публикации и документы

1. Конституция российской федерации, «Российская газета», № 237, 25.12.1993.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.12.2011).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 06.12.2011).
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 30.11.2011) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2012)
5. Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ (ред. от 18.07.2011) «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
6. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: // Режим доступа: www.consultant.ru (Дата обращения: 15.09.2013).
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
8. Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ (ред. от 12.03.2014) «Об охране окружающей среды».
9. Федеральный закон от 17.11.1995 № 169-ФЗ (ред. от 19.07.2011) «Об архитектурной деятельности в Российской Федерации».
10. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Утв. Приказом МФ РФ от 29.07.98 №34 н.
11. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
12. Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 № 405 «О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности»
13. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».
14. Постановление Госстроя России от 05.03.2004 № 15/1 (ред. от 01.06.2012) «Об утверждении и введении в действие Методики оп-

ределения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации».

15. Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)».

16. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

17. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)».

18. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)».

19. Приказом МФ РФ от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)».

20. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)».

21. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации» (ПБУ 10/99)».

22. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)».

23. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

24. Приказ Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. №63н Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)».

25. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440) (ред. от 30.11.2012).

26. Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности». Международная федерация бухгалтеров. – 2006.

27. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Монографии, статьи, книги, учебные пособия на русском языке

28. Адамов, Н.А. Чернышев В.Е. Принципы внутреннего контроля в строительстве / Строительство: налогообложение, бухучет. – 2005. – № 1.

29. Адамс, Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.

30. Адамов, Н.А. Методика внутреннего контроля в строительстве / Финансовая газета. Региональный выпуск, 2006, - № 1.

31. Альбрехт, С. Мошенничество. Луч света на темные стороны бизнеса // Альбрехт С. Венц Дж. Уильяме Т. /Перев. с англ. - СПб: Питер, 1995.

32. Арабян, К.К. Теория и методология финансового контроля. Монография / К.К. Арабян. – М.: МЭСИ. – 2012. – 115 с.

33. Барнард, Честер. Функции руководителя: власть, стимулы и ценности в организации. пер. с англ. / Барнард, Честер // Челябинск. – Социум. – 2009.

34. Борисов, И. Мошенничество в строительстве: так похоже на Россию, только мельче, чем в России //И. Борисов/ Экономика и жизнь. – 2014. – № 3 (9519).

35. Боровицкая, М. В. Специфика организации внутреннего аудита на предприятиях [Текст] / М. В. Боровицкая, В. Н. Тунегова, И. В. Усольцева // Экономика, управление, финансы: материалы II международного науч. конф. – Пермь: Меркурий, 2012. – С. 66-70.

36. Булаев, С. Положение о внутреннем контроле: разрабатываем, утверждаем, применяем /С. Булаев// Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2009. – № 6.

37. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4.

38. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев// – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.

39. Воропаев, Ю.Н. Оценка внутреннего контроля // Бухгалтерский учет, - 1996. – № 8.

40. Гританс, Я.М. Система внутреннего контроля: как эффективно бороться с корпоративным мошенничеством.: М.: Инфотропик Медиа. 2011. – 304 с.

41. Гринченко, В.А. Совершенствование методических подходов к оценке аудиторских рисков /В. А. Гринченко //Аудит и финансовый анализ. – 2011. - № 4.

42. Димаджо П. Дж. Новый взгляд на «железную клетку»: институциональный изоморфизм и коллективная рациональность в организационных полях / П. Дж. Димаджо, У.В. Пауэлл // Экономическая социология. – Т.11. – № 1. Январь 2010.

43. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

44. Казаков, А. Автоматизация бюджетирования для строительных холдингов // Управление компанией. – 2004. – №11. – С.5-6

45. Калиничева, Р.В. Особенности формирования системы внутреннего контроля в организациях жилищного строительства /Р.В. Калиничева, А.В. Шохнер, А.Н. Устинова// Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 5.

46. Кибиткин, А.И. Финансовый анализ: риски, кредитоспособность, инвестиции /А.И. Кибиткин, Н.М. Рапницкая, А.В. Смирнов, О.В. Скотаренко, А.И. Дрождина, С.В. Беспалова, И.Н. Бреславец, Т.Н. Мотина, Н.Б. Гапоненкова, С.В. Царева, Д.С. Бороухин.// Монография. Академия Естествознания, - 2013.

47. Колесов, К.И. Методические аспекты управления рисками на основе внедрения системы внутреннего контроля /К.И. Колесов, А.С. Антонов// Труды НГТУ им. Р.Е. Алексеева. - Нижний Новгород, 2013. № 4 (101). – 338 с.

48. Котванова, С.Г. Институциональная эволюция системы внутреннего контроля организаций / С.Г. Котванова, М.В. Котванов// Вестник Алтайской академии экономики и права. - 2013. - Спецвыпуск (32). - Т.2.

49. Крышкин, О. Настольная книга по внутреннему аудиту: Риски и бизнес-процессы /О. Крышкин// Альпина Паблишер. 2013. – 477с.

50. Кучеров, А.В. Внутренний аудит в России [Текст] / А. В. Кучеров, Е. В. Леушина // Молодой ученый. – 2013. – №6. – С. 359-362.

51. Ларин П. Специфика налоговых преступлений в сфере строительства [Текст] / П. Ларин // Экономические преступления. – 2009. – №7.

52. Мейер, Дж. Институционализированные организации: формальная структура как миф и церемониал / Дж. Мейер, Б. Роуэн // Экономическая социология. – Т.12. – № 1. Январь 2011.

53. Малышевская, М. Внутренний контроль в банке: проблемы и парадоксы / М. Малышевская // Бухгалтерия и Банки. – 2005. – № 8.

54. Малышев, Ю.А. Формирование системы мониторинга / Ю.А. Малышев, Г.В. Кутергина // Аудит и финансовый анализ. – 2010 – № 6.

55. Мельник, М.В. Ревизия и контроль: Учебное пособие / М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

56. Михеев, М.В. Искажение отчетности и уклонение от уплаты налогов строительными организациями / М.В. Михеев // Аудит и финансовый анализ, М. – 2012. – № 1.

57. Михеев, М.В. Система внутреннего контроля строительных организаций и ее значение при выявлении фактов искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности / М.В. Михеев // Аудит и финансовый анализ. – М. – 2013. - № 1.

58. Мокрецова, Г.В. Организация внутреннего контроля – важнейший элемент учетной политики образовательного учреждения / Г.В. Мокрецова // Советник в сфере образования. – 2008. – № 1.

59. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем. / Под ред. проф. Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2003.-416 с.

60. Панков, В.В. Аудит эффективности системы управления рисками коммерческого банка/ В.В. Панков, Т.Т. Тартарашвили// Аудит и финансовый анализ.– 2010 – № 3.

61. Панков В.В. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. / В.В. Панков, Л.А. Чайковская и др.// М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова». – 2009. – С. 285

62. Панкратова, Л.А. Внутренний аудит в современной системе управления организацией / Л.А. Панкратова// Аудитор. – 2012. - № 6. – С. 25-32.

63. Парамонова, Л.А. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля сервисно-ориентированных организаций. Вектор науки ТГУ. – 2012. – № 1 (19). – С. 184-189.

64. Робертсон, Дж. Аудит /Пер. с англ. - М.: КPMG Аудиторская фирма «Контакт», 1993. - 496 с.

65. Рудько-Силиванов, В.В. Концептуальные основы и практика организации системы внутреннего контроля / В.В. Рудько-

Силиванов, К.В. Лапина, Е.А. Крючкова // Деньги и кредит. – 2011. – №2. – С. 36–41.

66. Санникова, И.Н. Оценка инновационного потенциала предприятия для управления развитием / И.Н. Санникова, Э.В. Татарникова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2013. – №3. – С. 57–64.

67. Сквирская, Е.Л. Последние изменения стандартов аудиторской деятельности /Е.Л. Сквирская// Финансовые и Бухгалтерские консультации. – 2009 – №1.

68. Сотникова, Л.В. Внутренний контроль и аудит. / Л.В. Сотникова. – М.: Финстатинформ. – 2000.

69. Толикина, Е.И Организация и развитие внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях //Толикина Е.И./ Вестник НГИЭИ. – 2011. – Выпуск № 5 (6) / том 1. – С. 117.

70. Управление рисками организаций. Интегрированная модель. PricewaterhouseCoopers LLP, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Пер. с англ.: Делойт совместно с Институтом внутренних аудиторов – Москва. - 2004.

71. Уильямсон, О. Экономические институты капитализма / О. Уильямсон// СПб. – Лениздат. – 1996.

72. Утешева, Д. Т. Внутренний аудит: проблемы и перспективы развития [Текст] / Д. Т. Утешева, В. П. Шегурова // Молодой ученый. – 2013. – №7. – С. 255-257.

73. Чусов, И.А. Организация внутреннего контроля в экономических субъектах по подработке и хранению зерна /И.А. Чусов/ Аудит и финансовый анализ. – 2010 – № 4.

74. Эрроу, К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / Эрроу К. // THESIS. – 1993. – вып . 2. – С. 64.

75. Юденков Ю.Н. Роль и задачи СВК в риск-ориентированной системе внутреннего контроля // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2012. – № 1. – С. 79 - 86.

76. Яневич, П.В. Управление рисками и использование риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите /П.В. Яневич // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2010. – № 1.

Диссертации и авторефераты диссертаций

77. Абдулаева, И.И. Развитие методического инструментария внутреннего контроля бизнес-процессов в строительных организациях. Дис. канд. экон. наук. 08.00.12. – Йошкар-Ола. – 2012. – 202 с.

78. Абдулаева, И.И. Развитие методического инструментария внутреннего контроля бизнес-процессов в строительных организациях. Автореф. дис. канд. экон. наук. 08.00.12. – Йошкар-Ола. – 2012. – 20 с.

79. Ефремова, Е.И. Внутренний контроль финансовых результатов в плодоовощной торговле: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2013. – 217 с.

80. Колесов, Е.С. Развитие системы внутреннего контроля в строительных холдингах. Дис. канд. экон. наук. 08.00.12. – Сургут. – 2010. – 174 с.

81. Колесов, Е.С. Развитие системы внутреннего контроля в строительных холдингах. Автореф. дис. канд. экон. наук. 08.00.12. – Сургут. – 2010. – 18 с.

82. Зубарева, Е.В. Теория и методология оперативного учета и контроля в системе управления строительных организаций / Автореф. дис. докт экон. наук 08.00.12. М. – 2009. – 50 с.

83. Порфирьева, А.В. Формирование системы сквозного контроля деятельности автономных учреждений : Автореф. дис.... канд. экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола.: 2012. –22 с.

84. Серебрякова, Т. Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля : Автореф. дис. докт. экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола.: 2010. –46 с.

85. Синяев, В.В. Развитие коммерческой системы аутсорсинга в сфере строительных услуг (теория, методология, практика). Автореф. дис. докт экон. наук 08.00.05. М. – 2009. – 42 с.

Электронные ресурсы

86. Агафонова, М.Н. Внутренний контроль рисков [Электронный ресурс]. URL: http://amnagency.ru/vnutrennij_kontrol_vnutrennij_audit/vnutrennij_kontrol_riskov/.

87. Внутренний контроль рисков [Электронный ресурс]. URL: http://amnagency.ru/vnutrennij_kontrol_vnutrennij_audit/vnutrennij_kontrol_riskov/.

88. Газпром нефть. Отчет компании «Об устойчивом развитии». – 2012. URL: http://www.gazprom-neft.ru/annual-reports/2012/Gazprom-Neft_CSR_Report_2012_rus.pdf

89. ГМК «Норильский никель». Отчет о корпоративной социальной ответственности. – 2012 года. URL: <http://www.nornik.ru/upload/nn09082013.pdf>

90. Ивлева, Е.А. Совершенствование внутрихозяйственного контроля в организациях строительной отрасли /IV Международная студенческая электронная научная конференция «Студенческий научный форум». 15 февраля – 31 марта 2012. [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://www.rae.ru/forum2012/21/644>

91. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля [Электронный ресурс]. – <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/sistema-bu.html>

92. Информация. Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156407>

93. Михайлов, А.М. Риск-ориентированный внутренний контроль и аудит Экономика управление: проблемы и решения: материалы международной заочной научно-практической конференции (21 ноября 2011) [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://sibac.info/index.php/2009-07-01-10-21-16/609-2012-01-17-10-38-42>

94. Мошенничество в строительных организациях [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://expbiz.ru/biznes-stati/upravlenie-biznesom/moshennichestvo-v-stroitelnykh-organizatsiyakh.html>

95. Никитин И. Сорсинг, взгляд с позиции специалиста [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://www.bainr.ru/article6.html>

96. Обзор экономических показателей, 20.1.2014//Экономическая экспертная группа [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://www.eeg.ru/pages/22>

97. Проект Рекомендаций, подготовленных Минфином России, под рабочим названием «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс]: // Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/index.php?id4=20042

98. Рогачев, А.Ю. Человеческий фактор в операционных рисках / А.Ю. Рогачев// Управление финансовыми рисками 01(09)2007. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.beintrend.ru/2011-12-21-17-15-26>.

99. Сонин, А. Внутренний аудит для успешной компании [Электронный ресурс]: // Режим доступа: http://www.iaa.ru/inner_auditor/publication/member_articles/sonin1/

100. Стандарты бухучета для экономического субъекта [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://buhgalteriya-auditor-buhuchet.ru/standarty-buhucheta-ekonomicheskogo-subjekta-standard-buhgalterskogo-ucheta.html>

101. Стратегия по борьбе с мошенничеством [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://1fincredit.com/strat-fight-fraud/>

102. Шматалюк, А. Как разработать систему внутреннего контроля: [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm?id=16346>

Зарубежные источники

103. Eisenhardt, K. M. Agency-and institutional-theory explanations: The case of retail sales compensation. *Academy of Management Journal*. – 1988, 31(3). – p. 488–511.

104. Guidance on Monitoring Internal Control Systems (Практическое руководство в области мониторинга за эффективностью систем внутреннего контроля), 2009 г. [Электронный ресурс]: // Режим доступа: <http://www.coso.org>

105. Haas, M. de, & Algera, J.A. (2002). Demonstrating the effect of the strategic dialogue: participation in designing the management control system. *Management Accounting Research*. – vol. 13, iss. 1. – p.45

106. International standard on auditing 610 «Using the work of internal auditors» / Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2013 Edition. Volume I. International Federation of Accountants. New York, USA.

107. March, J.G., Simon, H. A. *Organizations*. New York: Wiley. – 1958.

108. Power, M. and Hutter, B.(eds.) *Organizational encounters with risk: an introduction* Cambridge University Press, Cambridge. – 2005 – p.3.

109. Simon, H. A. *Administrative Behavior. A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization*, Third Edition. - The Free Press, Collier Macmillan Publishers. – London. – UK. – 1976.

110. Tannenbaum A.S. *Control in organizations* - McGraw-Hill. – 1968 – p.3

111. Zannetos, Z. S. Some thoughts on internal control systems of the firm. *The Accounting Review*. – 1964. – 39(4). – p. 860–868.