

## 9.10. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ХОЛДИНГА

Щербакова Е.П., аспирант, кафедры бухгалтерского учета

*Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)*

В статье приводится теоретическое обоснование места внутреннего контроля как одной из основных функций систем управления холдингов, предложено авторское определение понятия «внутренний контроль», представлены основные задачи систем внутреннего контроля холдингов, а также возможный порядок их распределения согласно существующим уровням реализации внутреннего контроля в холдингах.

Контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Он тесно связан с другими явлениями, поэтому не всегда обнаруживается его важная роль во всех без исключения процессах управления производством.

Как известно, управление – это направленное воздействие администрации предприятия, организации на хозяйственные процессы в целях увеличения прибыли за счет увеличения эффективности основной деятельности организации, улучшения качества производимой продукции (оказания услуг, выполнения работ) и обеспечения на этой основе экономического и социального развития коллектива. Управление сводится к постановке конкретных задач, принятию оптимальных решений и организации контроля, оперативного регулирования и оценки полученных результатов.

Хозяйственная деятельность холдингов аналогично обособленным предприятиям также направлена на осуществление производства, распределения, обмена и потребления материальных благ. Однако ввиду особенностей организационной структуры компаний холдингового типа существуют различия относительно обособленных предприятий с точки зрения реализации управляющего воздействия на хозяйственные общества в лице участников холдинга по следующим основным направлениям («внутрихолдинговым элементам управления»):

- управление собственностью или пакетами акций (долями участия в уставном капитале);
- управление производственно-хозяйственной деятельностью, в том числе инвестиционную, технологическую, кадровую, сбытовую;
- управление денежными потоками.

Управление хозяйственной деятельностью компании предполагает необходимость определения ее целей и планирование путей их достижения, получения сведений о ее ходе и результатах, принятия решения о регулировании выявленных отклонений, контроля выполнения решений и планов, выполнения других необходимых действий.

Организационные структуры хозяйственной деятельности холдингов подразделяются на объекты управления и органы управления. Первые состоят из хозяйственных подразделений, в которых совершается хозяйственная деятельность. Вторые обеспечивают наблюдение и контроль за хозяйственной деятельно-

стью этих подразделений, ее планирование, регулирование и др. Продуктом управления в холдингах являются управленческие решения, обеспечивающие достижение целей их хозяйственной деятельности.

К взаимообусловленным и взаимосвязанным функциям управления, как правило, относят:

- планирование;
- организацию и регулирование;
- учет;
- контроль;
- анализ хозяйственной деятельности.

Планирование представляет собой процесс формулирования порядка действий, включающий в себя постановку цели, разработку путей ее достижения и выбор наилучшей альтернативы.

Организация и регулирование – совокупность действий органа управления, обеспечивающих функционирование управляемых процессов в рамках заданных параметров, направленных на компенсацию выявленных отклонений в хозяйственной деятельности.

Учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документально отражения всех хозяйственных операций.

Контроль является системой наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявления результатов управленческих воздействий на управляемый объект.

Основной целью анализа хозяйственной деятельности как функции управления является изучение и оценка использования всех видов хозяйственных ресурсов и результатов работы предприятий и организаций с целью повышения ее эффективности.

Этой точки зрения придерживается подавляющее число авторов, исследующих проблемы дальнейшего развития учетно-аналитического обеспечения управления (Астахов В.П., Безруких П.С., Богатая И.Н., Гетьман В.Г., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П., Лабынцев Н.Т., Маркарян Э.А., Хахонова Н.Н. и др.) [6, 10, 13, 19, 24, 26, 31, 34, 44]. Однако нельзя не отметить и другие точки зрения российских и зарубежных ученых относительно выделения функций управления.

Так, в начале XXв. Файоль А., создатель теории административного управления, выделил пять функций (элементов) административного процесса: предвидение, организация, распределение, координирование, контроль [42].

По мнению Бровкиной Н.Д., функции управления – это часть управленческой деятельности, они определяют формирование структуры управленческой системы. В своей работе Бровкина Н.Д. придерживается идеи разделения функций управления на четыре составляющие: планирование, организация, мотивация и контроль, который, по мнению автора, связывает все функции управления, позволяет выдерживать нужное направление деятельности организации и своевременно корректировать неверные решения [15].

В свою очередь, Рыкунов В.И. выделяет пять функций управления: планирование, организация, координация, регулирование и контроль. Однако автор считает, что данный перечень необходимо дополнить еще двумя функциями: работа с информацией и руководство [39]. Профессор Атаманчук Г.В., помимо таких функций управления как организация, планирование, регулиро-

вание, контроль выделяет как функцию управления кадровое обеспечение [7].

Отметим, что некоторые авторы, при определении основных функций управления подменяют учетные функции функциями подразделений, выполняющими определенные специальные виды работ. Так, например, Козлова О.В. относит к функциям управления техническую подготовку производства, технико-экономическое планирование, обеспечение производства инструментами, оснасткой и другими элементами производства и т.д. [25].

Как видно из приведенных позиций различных учетных, касающихся функций управления, в основном, мнение авторов сходится относительно выделения трех функций: организация (регулирование), планирование, контроль. Признавая право каждого автора на наличие собственного мнения в части выделения тех или иных функций управления, хотелось бы заметить, что игнорирование такой функции управления, как учет, по нашему мнению, свидетельствует о не полном понимании роли и значения бухгалтерского учета, в системе управления предприятия.

Функции планирования и регулирования обеспечивают прямые связи между органом и объектом управления, а функции учета, контроля и анализа формируют информацию обратной связи в системе управления.

Мы полностью разделяем мнение профессора Бурцева В.В. относительно того, что любая управленче-

ская функция (планирования, учета и др.) обязательно интегрирована с контрольной функцией [17]. В связи с этим, можно допустить, что элемент контроля присутствует на каждой из стадий процесса управления.

По нашему мнению, контроль следует рассматривать как упорядочивающее звено управленческого процесса. При этом нельзя не отметить также следующую особенность контроля: в холдинге контроль выступает и как основное звено, связывающее элементы процесса управления холдинга в целом, в том числе поддерживая взаимосвязь всех элементов систем управления участников холдинга.

Учитывая вышеизложенное, мы можем сказать о том, что контроль является элементом обратной связи, поскольку по его результатам производится корректировка ранее принятых решений и планов, и должен осуществляться регулярно и непрерывно в процессе управления холдингом.

Само слово «контроль» происходит от латинского выражения *contra rotulus*, от которого затем произошло французское словосочетание *contre role*, означающее сопоставление с должным, заранее установленным.

Однако, анализируя различные определения, присутствующие в российских и зарубежных научных литературных источниках, нами было выявлено, что понятие термина «контроль» может быть интерпретировано соответственно нескольким подходам, представленным в табл. 1.

Таблица 1

**ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ «КОНТРОЛЬ»**

Источник	Определение	Источник
<b>1. Как функция управления</b>		
Лимская декларация руководящих принципов контроля (ст. 1 Общих положений), 1977г., IX конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ)	Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов, нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов, возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем	[4]
Риполь-Сарагоси Ф.Б., Реутов В.Ю.	Контроль – это система наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта управления, принятым управленческим решениям, установление результатов управленческого влияния на управляемый объект путем выявления отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений	[38]
Большой бухгалтерский словарь (под редакцией Азрилияна А.Н.)	Контроль – это система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект	[14]
Белобжецкий И.А.	Контроль представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений	[11]
Хмельницкий В.А.	Контроль – система наблюдения за процессом функционирования управляемого объекта и проверки его фактического состояния с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от этих решений, устранения неблагоприятных явлений и при необходимости информирования о них компетентных органов	[45]
Кузнецова Е.В., Сотникова Л.В.	Контроль представляет собой одну из функций управления, выступающую в процессе управления как элемент обратной связи, поскольку по его результатам формируется активное управленческое воздействие и проводится корректировка ранее принятых решений и планов	[29]
Кузнецов А.И.	Контроль – составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренными принятыми управленческими решениями в соответствии с законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями для выявления результатов управленческого воздействия на управляемый объект	[28]

Источник	Определение	Источник
<b>2. Как вид деятельности</b>		
Гомберг Л.И.	Контроль имеет назначением исследование того, насколько исполнение отвечает установленным требованиям, будь эти последние диктованы законодательством, обычаем или просто рассудком. Следовательно, задачи контроля заключаются в проверке правильности функционирования какой-либо деятельности без ущерба индивидууму или обществу. Контроль – установление того, насколько хозяйственная деятельность соответствует интересам предприятия	[20]
Балдин К.В., Воробьев С.Н., Уткин В.Б.	Контроль – целенаправленная деятельность лиц принимающих решения	[9]
Ямпольская Д.О., Зонис М.М.	Контроль является видом управленческой деятельности, задачей которой является количественная и качественная оценка и учет результатов работы организации (авторы выделяют два направления контроля: контроль для оценки полученного результата, контроль для принятия мер по корректировке существенных отклонений от плана либо корректировке самого плана)	[23]
Макоев О.С.	Контроль – это вид деятельности по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, принятых принципов организации и регулирования	[33]
Афанасьев В.Г.	Контроль – это труд по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям – законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам, выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принципов организации и регулирования	[8]
Венедиктова В.И.	Контроль – комплексное изучение различных аспектов деятельности предприятий: экономической эффективности и законности осуществляемых хозяйственных операций, достоверности учетной и отчетной информации о хозяйственных и финансовых действиях при сопоставлении с фактическим состоянием объектов контроля	[18]
Криницкий Р.И.	Контроль – процесс наблюдения и проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, осуществляемый соответствующими субъектами управления с целью выявления отклонений от установленных параметров этой деятельности, устранения и предупреждения отрицательных явлений и тенденций	[27]
Попов В.Н., Касьянов В.С., Савченко И.П.	Контроль – деятельность, включающая проведение измерений, экспертизы или оценки одной или нескольких характеристик (с целью калибровки) объекта и сравнение полученных результатов с установленными требованиями для определения их соответствия каждой из этих характеристик	[36]
Бровкина Н.Д.	Контроль (от франц. controle – проверка) – процесс, обеспечивающий достижение системой поставленных целей и состоящий из трех основных элементов:	[15]
	• установление стандартов деятельности системы, подлежащих проверке;	
	• сопоставление достигнутых результатов с ожидаемыми;	
• корректировка управленческих процессов, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов		
Волков О.И., Девяткин О.В.	Контроль – мероприятия по проведению измерений, экспертизы или оценки одной или нескольких характеристик изделия или услуги и сравнение полученных результатов с установленными требованиями с целью определения их соответствия данным требованиям	[50]

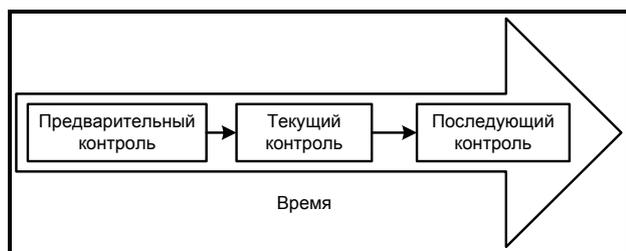
Как видно из табл. 1, согласно первому подходу, контроль может рассматриваться в широком смысле как функция управления в целом. В рамках рассмотрения данного подхода отметим, что характерной особенностью контроля как функции управления является его непрерывность, так как он осуществляется в течение всего времени, на всех стадиях практической реализации управленческого решения.

В зависимости от времени проведения контроль подразделяется на:

- предварительный – проводится до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций; носит профилактический, упреждающий характер; субъектами могут быть внутрихозяйственные планы, бизнес-планы, проектно-сметная документация, документы на выдачу денежных средств, на отпуск продукции и др.;
- текущий контроль (оперативный) – организуется в процессе совершения различных хозяйственных операций; ему присуща максимальная оперативность; разнообразнее виды субъектов, чем в предварительном;
- последующий контроль – осуществляется после совершения хозяйственных операций, при этом количество объектов определяется проверяющими исходя из различных факторов: задач и целей проверки; финансовых затрат и др.

Следует отметить, что Римская декларация (ст. 2 Общих положений) в свою очередь, определяет предварительный контроль как проверку административных и финансовых документов, проводимую до получения информации об имевших место нарушениях. Нельзя не согласиться с данным документом относительно того, что эффективный предварительный контроль является неотъемлемой частью надежной системы управления доверенными денежными и материальными средствами. Контроль по факту декларация определяет как проверку, проводимую после получения информации о факте допущенного нарушения и приводит к привлечению виновных к ответственности, компенсации причиненного ущерба, предотвращению нарушений в будущем.

Схематично осуществление основных видов контроля за время практической реализации управленческого решения представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Время осуществления основных видов контроля**

Заметим, что определение, данное Белобжецким И.А., с которым мы не можем не согласиться, а также определения, представленные в Большом бухгалтерском словаре под редакцией Азрилияна А.Н. и работе Хмельницкого В.А., объединяют общие признаки: контроль рассматривается в целом как система наблюдения за функционированием объекта управления и проверки соответствия данного процесса ранее принятым управленческим решениям; в определениях, данных Белобжецким И.А. и Хмельницким В.А., подчеркивается роль контроля как элемента обратной связи в процессе управления компанией.

Другой подход по определению понятия «контроль» заключается в рассмотрении контроля как вида деятельности, касающегося наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта планам, нормам, стандартам, правилам, приказам, законодательству, выявлению результатов возможного влияния субъекта на объект.

Можно выделить и определение, приведенное Балдиным К.В., Воробьевым С.Н., Уткиным В.Б., согласно которому «контроль – целенаправленная деятельность лиц принимающих решения». Однако, на наш взгляд, из данного определения неясно, какого характера может быть упомянутая деятельность лиц, ответственных за

принятие решений, и, соответственно, каким образом она может носить контрольный характер.

Учитывая вышеизложенное, в целом можно сказать о том, что контроль в настоящее время является объективно необходимым слагаемым хозяйственного механизма при любом способе производства. Отметим, что на микроэкономическом уровне (на уровне управления экономической единицей), различают внешний контроль, осуществляемый внешними по отношению к организации субъектами управления (например, органы государства, контрагенты по финансово-хозяйственным договорам, потребители и т.д.), и внутренний контроль, осуществляемый субъектами самой организации (собственники, администрация, персонал).

Функционирование холдингов всегда направлено на реализацию конкретных задач, обусловленных поставленными перед ней целями. Следовательно, постоянный внутренний контроль за процессом их реализации необходим для того, чтобы эти задачи были успешно решены.

Нельзя не отметить и требования ст. 19 вступившего в силу 1 января 2013 г. нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, которые носят обязательный характер по отношению к организации и осуществлению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни в рамках любого экономического субъекта.

Учитывая вышеизложенное, тем не менее, на сегодняшний день отсутствует единая терминология относительно самого понятия «внутренний контроль», у различных авторов существуют различные интерпретации его сущности, которые можно разделить соответственно нескольким выделенным в ходе их изучения и приведенным нами в табл. 2 подходам.

**Таблица 2**

**ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ «ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ»**

Автор	Определение	Источник
<b>1. Как процесс</b>		
COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Комиссия Тредуэя)	Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (например, советом директоров, который представляет владельцев компании), его управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение предприятием следующих целей: целесообразность и финансовая эффективность деятельности (включая сохранность активов); достоверность финансовой отчетности; соблюдение применимого законодательства и требований регулирующих органов	[52]
Концепция развития внутреннего контроля в Федеральном казначействе	Под внутренним контролем понимается процесс, осуществляемый руководством и работниками Федерального казначейства, и направленный на соблюдение законодательных, нормативных правовых актов и регламентов, повышение эффективности и результативности осуществляемых операций, качество составляемой отчетности	[3]
Жминько С.И.	Внутренний контроль есть процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений. Однако с точки зрения бухгалтерского понимания автор предлагает иное определение: внутренний контроль есть структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов компании и надежности бухгалтерских записей, что дает достаточную уверенность в том, что: транзакции должным образом авторизованы; транзакции своевременно и точно отражаются в отчетности в соответствии со стандартами учета; доступ к активам компании осуществляется на основании соответствующей авторизации; физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями	[22]
Словарь-справочник финансового менеджера	Внутренний финансовый контроль (internal financial control) – организуемый предприятием процесс проверки исполнения и обеспечения реализации всех управленческих решений в области финансовой деятельности с целью реализации финансовой стратегии и предупреждения кризисных ситуаций, приводящих к его банкротству	[12]

Автор	Определение	Источник
Макеев Р.В.	Внутренний контроль – процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другим персоналом организации, направленный на обеспечение разумной уверенности в том, что будут достигнуты цели организации по: эффективности и экономичности операций, достоверности финансовой отчетности, соответствию деятельности действующему законодательству	[32]
Риполь-Сарагоси Ф.Б., Реутов В.Ю.	Внутренний контроль – это процесс, направленный на достижение целей организации	[38]
<b>2. Как система</b>		
Андреев В.Д.	Внутренний контроль – система контрольных процедур, план организации и методы управления объектом в целях эффективного проведения бизнеса, защиты активов, предотвращения ошибок, аккуратности учетных проводок и своевременного представления финансовой информации	[5]
Шеремет А.Д., Суйц В.П.	Внутренний контроль определяется как система предотвращения, выявления и своевременной корректировки существенных ошибок в процессе обработки информации	[47]
Кулинина Г.В.	Внутренний контроль как одна из функций управления представляет собой систему постоянного наблюдения и проверки функционирования предприятия в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия управленческих решений по устранению, снижению, управлению рисками деятельности	[30]
Белобжецкий И.А.	Бухгалтерский внутрихозяйственный контроль как одна из функций управления, выполняемых бухгалтерией организации, представляет собой систему наблюдения и проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия, его внутрипроизводственных и других структурных подразделений с целью объективной оценки экономической обоснованности, финансовой результативности и законности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, а также с целью выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных хозяйственных ситуаций и сигнализации о них собственникам, администрации, совету (правлению) предприятия и руководителям его структурных подразделений	[11]
Кузнецова Е.В., Сотникова Л.В.	Под внутренним контролем понимается система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций	[29]
<b>3. Как вид деятельности</b>		
Положением ЦБ РФ «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах» от 16.12.03 г. №242-П	<p>Внутренний контроль – это деятельность, осуществляемая кредитной организацией (ее органами управления, подразделениями и служащими) и направленная на достижение:</p> <p>1) эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности при совершении банковских операций и других сделок, эффективности управления активами и пассивами, включая обеспечение сохранности активов, управления банковскими рисками, под которым понимается:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• выявление, измерение и определение приемлемого уровня банковских рисков, присущих банковской деятельности типичных возможностей несения кредитной организацией потерь и (или) ухудшения ликвидности вследствие наступления связанных с внутренними и (или) внешними факторами деятельности кредитной организации неблагоприятных событий</li> <li>• постоянное наблюдение за банковскими рисками</li> </ul> <p>• принятие мер по поддержанию на не угрожающем финансовой устойчивости кредитной организации и интересам ее кредиторов и вкладчиков уровне банковских рисков</p> <p>2) достоверности, полноты, объективности и своевременности составления и предоставления финансовой, бухгалтерской, статистической и иной отчетности (для внешних и внутренних пользователей), а также информационной безопасности (защищенности интересов (целей) кредитной организации в информационной сфере, представляющей собой совокупность информации, информационной инфраструктуры, субъектов, осуществляющих сбор, формирование, распространение и использование информации, а также системы регулирования возникающих при этом отношений)</p> <p>3) соблюдения нормативных правовых актов, стандартов саморегулируемых организаций (для профессиональных участников рынка ценных бумаг), учредительных и внутренних документов кредитной организации</p> <p>4) исключения вовлечения кредитной организации и участия ее служащих в осуществлении противоправной деятельности, в том числе легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма, а также своевременного представления в соответствии с законодательством РФ сведений в органы государственной власти и Центрального банка РФ [24]</p>	[2]
Подольский В.И.	Внутренний контроль – это независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителя за деятельностью филиалов, цехов, участков, бригад, отделов, служб и других внутрихозяйственных формирований, проводится в организациях специалистами, штатными контролерами-ревизорами (аудиторами)	[35]
Бурцев В.В.	Внутренний контроль организации – это осуществление субъектами организации, наделенными соответствующими полномочиями (субъекты внутреннего контроля), либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами и под их управлением, следующих действий: определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля); сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации, заданной извне либо основанной на рациональности; оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, и степени их влияния на аспекты функционирования организации; выявление причин данных отклонений	[17]

Автор	Определение	Источник
<b>4. Другие определения</b>		
<b>Как план организации согласованных методов и мер</b>		
Американский Институт дипломированных специалистов по бухгалтерскому учету для акционерных и государственных предприятий	Внутренний контроль представляет собой план организации и всех скоординированных методов и мер, принятых в данной организации для того, чтобы охранять свои активы, проверять точность и надежность отчетных данных, способствовать развитию эффективности операций, поощрять соблюдение рекомендованной управленческой политики	[51]
<b>Как комплекс определенных видов контроля</b>		
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.	Внутренний контроль (internal control) – комплекс бухгалтерского и управленческого контроля, который помогает обеспечить соответствие решений, принятых в организации, с реализацией их на практике	[46]
<b>Как форма обратной связи</b>		
Пугачев В.В.	Внутренний контроль – обратная связь, посредством которой орган управления организации получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и реализации управленческих решений	[37]

Как видно из приведенной выше табл. 2, согласно первому подходу, внутренний контроль может быть определен как процесс. Отметим, что данного подхода придерживается ряд авторов, среди которых можно выделить, например, Макеева Р.В., Риполь-Сарагоси Ф.Б., Реутова В.Ю. Также определения, описывающие внутренний контроль как процесс, представлены Committee of sponsoring organizations of the treadway commission (COSO, Комиссия Тредуэя), и в Концепции развития внутреннего контроля в Федеральном казначействе. Однако в целом интерпретация внутреннего контроля исключительно с точки зрения данного подхода не позволяет рассматривать его применительно к таким крупным организациям как холдинги, имеющим сложную организационную структуру и, соответственно, систему управления (ввиду невозможности выделения отдельных компонентов, процедур и т.д., в с помощью которых осуществляется процесс контроля).

Согласно другому выделенному нами подходу, внутренний контроль рассматривается как вид деятельности. На наш взгляд, наибольшего внимания в отношении данного подхода заслуживает точка зрения профессора Бурцева В.В., одного из первых в нашей стране наиболее удачно сформулировавшего основные понятия и положения относительно методологии внутреннего контроля и аудита в современном их понимании. По мнению Бурцева В.В., внутренний контроль организации – это осуществление субъектами организации, наделенными соответствующими полномочиями (субъекты внутреннего контроля), либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами и под их управлением, следующих действий:

- определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);
- сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации, заданной извне либо основанной на рациональности;
- оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, и степени их влияния на аспекты функционирования организации;
- выявление причин данных отклонений [17].

Из данного определения видно, что под объектом внутреннего контроля организации выступает управляемое звено системы управления организацией, воспринимающее контрольное воздействие. В частности, в качестве объекта внутреннего контроля организации можно выделить человеческие, финансовые, материальные, нематериальные и информационные ресурсы организации; управленческие решения; процессы,

происходящие в организации или вне ее, если они имеют к ней какое-либо отношение, результаты функционирования организации. Однако необходимо разграничивать объект внутреннего контроля и предмет внутреннего контроля. Предметом внутреннего контроля является наличие, состояние и (или) действие управляемого звена системы управления организацией. Например, какие-либо материальные ресурсы организации – это объекты внутреннего контроля; фактическое наличие данных ресурсов, их состояние, аспекты их функционирования – это предметы внутреннего контроля [16].

Существуют также и иные трактовки понятия «внутренний контроль», на наш взгляд, более узкого направления: внутренний контроль рассматривается как план организации согласованных методов и мер (Американский Институт дипломированных специалистов по бухгалтерскому учету для акционерных и государственных предприятий), как комплекс определенных видов контроля (Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.), как форма обратной связи (Пугачев В.В.).

По нашему мнению, следует особенно выделить подход, согласно которому внутренний контроль определяется как система. Важно отметить, что, разделяя точку зрения относительно данного подхода, в целом авторы Андреев В.Д., Шеремет А.Д., Суйц В.П., Кулинина Г.В., Белобжецкий И.А. придерживаются мнения о том, что внутренний контроль становится системой, когда происходит хотя бы небольшое разделение функций между центрами ответственности и субъектами контроля в организации: владения имуществом и другими активами, распоряжения ими, их использования, обеспечения их сохранности, учета наличия их движения, а также оценки эффективности эксплуатации активов и т.д.

Необходимо подчеркнуть, что организационная упорядоченность центров ответственности, с одной стороны, придает внутреннему контролю организации выраженные черты системности, с другой стороны, создает условия для проявления взаимосвязи и взаимодействия их контрольных функций. Также системными свойствами целостности обладает совокупность единиц, образующая организационную структуру организации. Эти свойства придают структуре разнообразие и определяют взаимосвязь отдельных частей целостного объекта контроля, т.е. коммерческой организации. Иными словами, системность объекта контроля обуславливается системностью его субъектов.

Кроме того, мы можем добавить (отметим, что данный аспект не учтен в существующих подходах и соответ-

ствующих им определениях), что по мере усложнения структуры компании (организационной, и, соответственно, управления), внутренний контроль направляется уже не столько на анализ совершившихся операций и возможно также наступивших рисков, сколько ориентируется на управление (его качество, в соответствии с принятыми в организации специальными стандартами) и выявление потенциальных проблемных ситуаций (рисков) и выработку рекомендаций по их недопущению, что носит предупредительный характер и позволяет руководству компании принимать своевременные и наиболее эффективные, в том числе долгосрочные, управленческие решения.

Таким образом, предлагаемое нами определение внутреннего контроля позволяет в более полной мере получить представление о внутреннем контроле:

под внутренним контролем мы понимаем сформированную руководством организации систему мер по повышению качества и общей эффективности управления основными процессами, включая управление рисками, как организации в целом, так и отдельных ее подразделений.

Учитывая вышеизложенные определения внутреннего контроля с различных точек зрения (как вида деятельности по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, как формы обратной связи с органом управления, как процесса), также представленное нами определение по рассмотрению внутреннего контроля как системы, мы можем сделать вывод о том, что данные определения не противоречат друг другу, а, наоборот, дополняют, и в рамках одной организации (в частности, холдинга) представляют собой систему внутреннего контроля (СВК).

СВК формируется одновременно с созданием юридического лица любой организационно-правовой формы. Избранный на общем собрании председатель правления (или на учредительном собрании – директор) делегирует часть своих контрольных функций заместителям, специалистам, материально ответственным лицам и другим должностным лицам, которые являются субъектами центров ответственности за сохранность доверенных им активов и за эффективность их использования.

Необходимо отметить, что сегодня компании, а прежде всего холдинги, могут оценить собственные системы управления с помощью СВК, организованной в соответствии с общей моделью внутреннего контроля «Внутренний контроль – Интегрированная модель» (IC-IF, Internal Control – Integrated Framework, 1992 г.), опубликованной COSO, Комиссии Тредуэя. Согласно предложенной международной модели, СВК включает пять взаимосвязанных элементов:

- контрольная среда (задает атмосферу в организации, влияя на контрольное сознание своего персонала; является основой для всех остальных компонентов внутреннего контроля, обеспечивая дисциплину и структуру (к факторам контрольной среды относятся целостность, этические ценности, стиль работы руководства, система делегирования полномочий, а также процессы управления и развития персонала в организации));
- оценка рисков (каждая организация сталкивается с различными рисками от внешних и внутренних источников, которые должны быть оценены, и предварительным условием для оценки риска является определение целей, поэтому оценка риска подразумевает выявление и анализ соответствующих рисков связанных с достижением уста-

новленных целей; оценка риска является необходимым условием для определения того, как именно необходимо управлять рисками);

- средства контроля (представляют собой внутренние документы и процедуры, которые помогают менеджменту в реализации своих решений, а также обеспечить совершение необходимых действий для устранения рисков, которые могут помешать организации достижению ее целей; осуществляются в рамках всей организации, на всех ее уровнях и во всех функциях);
- информация и коммуникация (информационные системы играют ключевую роль в СВК, поскольку они создают отчеты, включающие, финансовую информацию, а также информацию по операционной деятельности и соблюдению процедур и законодательства, которая позволяет развивать и управлять бизнесом; в более широком смысле, эффективная коммуникация должна обеспечить информационные потоки вниз и вверх во всей организации);
- мониторинг (процесс оценки качества работы всей системы в течение промежутка времени; достигается путем постоянного мониторинга деятельности или отдельных оценок (недостатки внутреннего контроля, выявленные в ходе таких контрольных мероприятий, следует доводить до сведения руководства и устранять для обеспечения непрерывного совершенствования системы)) [50].

Важно заметить, что на территории нашей страны на данный момент действует Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (утв. постановлением Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. №863), которое тоже посвящено организации и функционированию внутреннего контроля в компаниях. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ФПСАД) №8, СВК включает также пять компонентов:

- контрольная среда (включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица);
- процесс оценки рисков аудируемым лицом (процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий);
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности (составной частью является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности);
- контрольные процедуры (включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица);
- мониторинг средств контроля (процесс оценки эффективного функционирования СВК во времени).

Учитывая вышеизложенное, подчеркнем, что методика COSO предназначена непосредственно для компаний, внедряющих либо совершенствующих СВК, а ФПСАД №8 ориентировано преимущественно на внешних аудиторов, оценивающих состояние функционирования внутреннего контроля. Таким образом, целесообразно при разработке общих методических подходов к организации внутреннего контроля в компании основываться на методике COSO, но при этом необходимо иметь в виду, что СВК, построенная по методике COSO, в большей степени необходима именно для крупных

коммерческих организаций, как правило, холдингов, имеющих сложную организационную структуру. Для средних и малых организаций процесс разработки СВК в полном соответствии с концепцией COSO, скорее всего, станет слишком затратным и сложным.

Необходимо заметить, что все элементы, составляющие СВК (в соответствии и с моделью COSO, и ФПСАД №8), всегда находятся в непрерывной взаимосвязи в процессе своего функционирования и обеспечивают эффективную основу для описания и анализа СВК, осуществляемой в рамках компании.

В целом вышеуказанная схема функционирования СВК, подразумевающая пять постоянных составляющих, применима как к обособленным организациям, так и организациям холдингового типа.

Тем не менее, поскольку организационная структура холдингов, как правило, является достаточно разветвленным, то, соответственно, и схема СВК будет иметь более сложный характер, чем в обособленных организациях. Таким образом, в холдингах схема СВК распространяется, по нашему мнению, в т.ч. и в отдельности на каждого из участников холдинга, и комплексно на всю их совокупность, обеспечивая при этом общую эффективность работы компании в достижении ее целей.

Представим на рис. 2 место СВК в общей структуре управления холдингом.

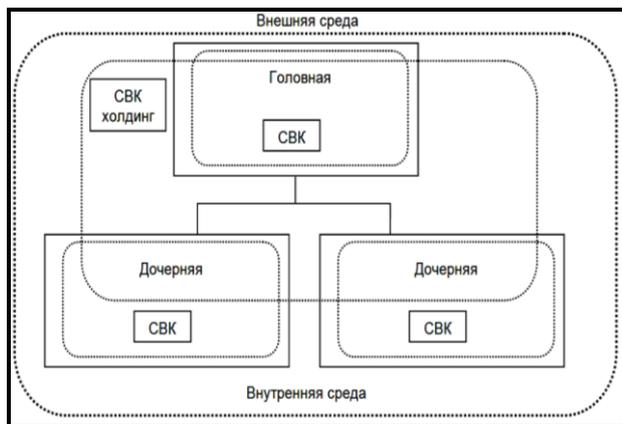


Рис. 2. Организация СВК в холдинге

Таким образом, рассмотрев содержание СВК компании и уточнив ее структуру с точки зрения организации в холдингах, далее целесообразно определить основные направления ее функционирования в холдингах.

По нашему мнению, построение СВК в холдинге, прежде всего, связано с целью реализации следующих возможностей по:

- повышению качества управления основными процессами и результатами деятельности холдинга;
- повышению качества управления структурными подразделениями;
- направлению усилий на обеспечение согласованности действий в целях достижения единого результата.

Нельзя не отметить, что достижение вышеуказанных возможностей в холдинге с помощью СВК обеспечивается посредством реализации определенных задач, в которых от взаимосвязи и взаимодействия различных ее элементов требуется достичь конкретных показателей. При этом важно учитывать, что именно верная формулировка и постановка задач СВК позволит достигнуть оптимальных результатов по ранее установленным целям, и именно по этим результатам уже

можно судить об эффективности управления и развития компании, а в случае холдинга – как на уровне каждой отдельной его бизнес-единицы, где соответствующим образом организована и функционирует СВК, так и на уровне всей структуры в целом.

В частности, относительно проблемы правильной постановки задач перед СВК компании в целом не существует однозначного мнения, и различными авторами предлагаются отдельные пути ее решения. Так, например, Бурцев В.В. считает, что в конкретной организации задачи СВК должны быть поставлены, исходя из основных трех целей ее функционирования: сохранение и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциалов; своевременная адаптация к изменениям во внутренней и внешней среде; обеспечение эффективного функционирования, устойчивости и максимального развития организации в условиях многоплановой конкуренции [17]. Профессор Соколов Б.Н. полагает, что задачи СВК следует выстраивать в соответствии с одной основной целью функционирования – осуществления системного контроля за эффективностью ее работы и информационной прозрачностью экономической информации посредством контроля за состоянием и движением активов и обязательств, что по нашему мнению, является не совсем верным, поскольку функционирование СВК организации невозможно направлять на его же контроль [40]. Также можно отметить мнение Гоменюк В., основанное на практической деятельности, однако, на наш взгляд, довольно общего характера, согласно которому выделяется пять типов задач СВК компании: поддержка целей компании, надежность финансового и управленческого учета, обеспечение полного и всестороннего учета активов, защита активов, правовые и установленные законом задачи [21].

Принимая во внимание вышеизложенное, можно предложить вариант возможной постановки основных задач СВК согласно выделенным ранее ключевым направлениям ее функционирования в холдинге, приведенный нами в табл. 3. При этом отметим, что представленный нами вариант подразумевает определенный системный подход, предполагающий взаимосвязь и взаимодействие отдельных участников холдинга, соответственно, их СВК, что в совокупности определяет общие результаты функционирования всей сложной структуры компании.

Изложенные нами в табл. 3, а также многие другие задачи обуславливают создание в компании эффективной СВК, что, в свою очередь, автоматически существенно снижает издержки на внешний аудит. При этом надо заметить, что данный подход формулировки и постановки задач перед СВК холдинга по вышеуказанным трем ключевым направлениям учитывает также внешние и внутренние факторы, которые в определенной степени могут оказать влияние на отдельные процессы деятельности холдинга, и информация о которых необходима для принятия эффективных управленческих решений руководством компании.

Учитывая общую структуру холдинга, и в целях систематизации стоящих перед СВК задач, по нашему мнению, данные задачи можно распределить по существующим уровням реализации в холдинге внутреннего контроля.

Таблица 3

## ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ СВК ХОЛДИНГА

№	Возможности	Задачи
1	Повышение качества управления основными процессами и результатами деятельности холдинга	Своевременное выявление и анализ рисков деятельности холдинга;
		Контроль за осуществлением инвестиционной деятельности, целевым использованием капиталовложений акционеров
		Обеспечение достаточной уверенности в отношении достоверности финансовой отчетности холдинга и соблюдения процедур ее подготовки, а также соблюдения требований ведения бухгалтерского учета в холдинге
		Контроль за исполнением бюджета холдинга и его структурных подразделений;
		Контроль за соответствием соглашений холдинга с третьими лицами финансово-хозяйственным интересам холдинга
2	Повышение качества управления структурными подразделениями	Контроль за соответствием внутренних документов и проектов решений органов управления холдинга его финансово-хозяйственным интересам и др.
		Обеспечение соблюдения требований российского законодательства и требований действующих нормативных актов и внутренних процедур, установленных в холдинге
		Контроль за соблюдением матрицы полномочий, дающей общее представление о полномочиях и ответственности конкретных участников процессов, а также распределением ответственности между подразделениями и руководителями холдинга и его структурных единиц
		Контроль за установлением эффективных потоков информации о деятельности структурных единиц холдинга, обеспечивающих вертикальные и горизонтальные информационные связи внутри него
3	Направление усилий на обеспечение согласованности действий в целях достижения единого результата	Контроль исполнения решений органов управления и должностных лиц холдинга и устранения выявленных нарушений и др.
		Обеспечение управления деятельностью и достижения поставленных стратегических целей наиболее эффективным путем
		Обеспечение высокого уровня доверия инвесторов к холдингу и его органам управления
		Обеспечение оптимальной адаптации в соответствии с изменениями во внутренней и внешней средах
		Защита капиталовложений акционеров и инвесторов;
		Обеспечение сохранности активов холдинга и эффективного использования его ресурсов
Обеспечение построению оптимальной организационной структуры холдинга;		
Обеспечение эффективного функционирования холдинга и его конкурентоспособности и др.		

Необходимо подчеркнуть, что приводимое нами ниже распределение, в том числе, отражает идею системного подхода к формированию СВК в холдинге. Таким образом, задачи СВК в холдинге могут распределяться следующим образом.

- Во-первых, по уровням корпоративной иерархии:
  - в целом по холдингу;
  - по головной компании;
  - по остальным бизнес-единицам холдинга.
- Во-вторых, по бизнес-единицам холдинга, а соответственно:
  - по головной компании;
  - по остальным бизнес-единицам холдинга.
- В-третьих, внутри бизнес-единицы:
  - на уровне совещательного органа высшего руководства;
  - на уровне линейного менеджмента (руководителей функциональных подразделений).
- Подводя итоги, следует сказать, что организация СВК в холдинге в целом позволяет:
  - обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и оптимальное развитие компании в условиях конкуренции;
  - сохранить и эффективно использовать ресурсы и возможности организации;
  - своевременно выявлять и минимизировать коммерческие, финансовые и внутрифирменные риски в управлении организацией;
  - сформировать адекватную современным permanently меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде.

Таким образом, СВК, организованная и функционирующая в рамках холдинга (как на уровне холдинга, так и на уровне каждой из его бизнес-единиц), и состоящая из пяти основных взаимосвязанных компонентов, должна быть направлена на комплексную реализацию определенных целей (осуществление возможностей по опреде-

лению и управлению основными процессами и результатами деятельности холдинга, согласованию действий структурных подразделений, направлению усилий на достижение единого результата), для достижения которых целесообразна соответствующая постановка задач, позволяющая достичь общей эффективности результатов деятельности холдинга, в том числе его максимальное развитие в современных условиях конкуренции.

## Литература

1. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенно искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах [Электронный ресурс] : положение Центрального банка РФ от 16 дек. 2003 г. №242-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Концепция развития внутреннего контроля в Федеральном казначействе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/p/mk/ka.html>
4. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Электронный ресурс]. URL : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/limskay/>.
5. Андреев В.Д. Внутренний аудит [Текст] : учеб. пособие [Текст] / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003.
6. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст] / В.П. Астахов. – М. : Юрайт-Издат, 2012.
7. Атаманчук Г.В. Теория государственного управления [Текст] / Г.В. Атаманчук. – М. : Омега-Л, 2006.
8. Афанасьев В.Г. Научное управление обществом [Текст] / В.Г. Афанасьев. – М. : Политиздат, 1973.
9. Балдин К.В. Управленческие решения [Текст] : учеб. / К.В. Балдин, С.Н. Воробьев, В.Б. Уткин. – 7-е изд. – М. : Дашков и К, 2010.

10. Безруких П.С. Бухгалтерский учет [Текст] / П.С. Безруких. – М. : Бухгалтерский учет, 2004.
11. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм [Текст] / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989.
12. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст] / И.А. Бланк. – Киев : Ника-Центр, 1998.
13. Богатая И.Н. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учеб. / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – М. : КноРус, 2011.
14. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Ин-т новой экономики, 2002/
15. Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия [Текст] / Н.Д. Бровкина. – М. : ИНФРА-М, 2012.
16. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления [Текст] / В.В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2003. – №4.
17. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000.
18. Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах [Текст] / В.И. Венедиктова. – М. : Ин-т новой экономики, 1995.
19. Гетьман В.Г. Финансовый учет [Текст] : учеб. пособие / В.Г. Гетьман. – М. : ИНФРА-М, 2008.
20. Гомберг Л.И. Результаты хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Л.И. Гомберг // Счетоводство. – 1998. – №4.
21. Гоменюк В. Система внутреннего контроля компании [Электронный ресурс] / В. Гоменюк. URL: <http://www.rb.ru>, 2008.
22. Жминько С.И. Внутренний аудит [Текст] / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008.
23. Зонис М.М. Контроль как функция управления [Электронный ресурс]. URL: <http://www.inventech.ru/lib/management/management-0032>
24. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2008.
25. Козлова О.В. Научные основы управления [Текст] / О.В. Козлова. – М. : Экономика, 1970.
26. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2009.
27. Крицкий В.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета [Текст] / В.И. Крицкий – М. : Финансы и статистика, 1990.
28. Кузнецов А.И. Управленческие решения – как условие повышения эффективности малого предпринимательства [Текст] : науч. изд. / А.И. Кузнецов. – Ростов н/Д : РГЭУ (РИНХ), 2008.
29. Кузнецова Е.В. Аудит системы внутреннего контроля в среде компьютерной обработки данных: практическое пособие [Текст] / Е.В. Кузнецова, Л.В. Сотникова ; под ред. проф. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000.
30. Кулинина Г.В. Внутренний контроль и аудит [Текст] : учеб. пособие / Г.В. Кулинина. – М. : Финансовая академия, 2000.
31. Лабынцев Н.Т. Бухгалтерский учет. Бухгалтерская финансовая отчетность [Текст] / Н.Т. Лабынцев. – М. : Финансы и статистика, 2008.
32. Макеев Р.В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса [Текст] / Макеев Р.В. – М. : Вершина, 2008.
33. Макоев О.С. Контроль и ревизия [Текст] / О.С. Макоев. – М. : Финансы и кредит, 2007.
34. Маркарьян Э.А. Управленческий анализ в отраслях [Текст] : учеб. пособие / Э.А. Маркарьян. – М. : КНОРУС, 2012.
35. Подольский В.И. Аудит [Текст] / В.И. Подольский, А.А. Савин ; под ред. В.И. Подольского. – М. : Юрайт-Издат, 2012.
36. Попов В.Н. и др. Системный анализ в менеджменте [Текст] / В.Н. Попов, В.С. Касьянов, И.П. Савченко. – М. : Кнорус, 2007.
37. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль [Текст] / В.В. Пугачев. – М. : Дело и сервис, 2010.
38. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Внутренний аудит: организация и планирование [Текст] / Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов. – Ростов н/Д. : Феникс, 2006.
39. Рыкунов В.И. Основы управления [Текст] / В.И. Рыкунов. – М. : Изограф, 2000.
40. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации. Организация, методики, практика [Текст] / Б.Н. Соколов. – М. : РОФЭР, 2006.
41. Тихомиров А. Ориентируясь на риски, или Как оценить внутренний контроль [Электронный ресурс] / А. Тихомиров. Режим доступа: <http://www.ia-ru.ru>.
42. Файоль А. Общее и промышленное управление [Текст] / А. Файоль. – М., 1924.
43. Хахонова И.И. Регламентация деятельности внутренних контролеров в российских организациях [Текст] / И.И. Хахонова // Академический вестник. – 2012. – №3.
44. Хахонова Н.Н. Этапы организации внутреннего аудита как формы контроля коммерческой деятельности [Текст] / Н.Н. Хахонова // Сб. мат-лов Междунар. заочн. науч.-практ. конф. – Чебоксары : ЧКИ РУК, 2012.
45. Хмельницкий В.А. Контроль и аудит [Текст] / В.А. Хмельницкий, Т.А. Гринь. – Минск : Современная школа, 2006/
46. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995.
47. Шеремет А.Д. Аудит [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
48. Щербакова Е.П. Методологические аспекты организации и функционирования внутреннего аудита в коммерческих организациях [Текст] / Е.П. Щербакова. – Ростов н/Д. : Азов-Печать, 2011.
49. Щербакова Е.П. Сущность и содержание внутреннего контроля и его место в системе управления организацией [Текст] / Е.П. Щербакова // Учет и статистика. – Ростов н/Д, 2009. – № 14.
50. Экономика предприятия (фирмы) [Текст] : учеб. / под ред. О.И. Волкова, О.В. Девяткина. – М. : ИНФРА-М, 2008.
51. Cutler S.F. Audit committee reporting: a guide for internal auditing. USA, New York: The IIA research foundation, 2009.
52. Internal Control – integrated framework. URL : <http://www.coso.org>.

### Ключевые слова

Управление; функции управления; контроль; внутренний контроль; холдинг; система внутреннего контроля; компоненты системы внутреннего контроля; задачи системы внутреннего контроля; преимущества организации системы внутреннего контроля.

*Щербакова Екатерина Павловна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время количество компаний, имеющих холдинговую структуру, стремительно увеличивается, и, как следствие, возникает все большая необходимость в контроле предоставляемой руководству информации относительно состояния ведения учета, подготовки и предоставления консолидированной отчетности, данных об общем положении ведения бизнеса. При этом возрастание потребности в организации систем внутреннего контроля в подобных компаниях происходит намного динамичнее, чем развитие теоретической, методической и правовой базы данной области. Вопросы организации внутреннего контроля в крупных компаниях, как в научной, так и в учебно-методической литературе практически не рассматриваются, при этом прослеживается ряд особенностей в организации внутреннего контроля в холдингах, отличающей ее от других ввиду специфики организационной структуры таких компаний. В связи с этим, тема исследования в статье представляется актуальной в теоретическом и практическом плане.

В статье Щербаковой Е.П. предложено авторское определение внутреннего контроля, учитывающее специфику компаний холдинговой структуры, представлена схема организации систем внутреннего контроля в холдингах, а также основной комплекс задач, которые должны решаться системами внутреннего контроля в холдингах. Несомненным достоинством статьи является явно выраженная позиция автора в части признания системы внутреннего аудита в качестве неотъемлемой части системы управления холдингом, обеспечивающей эффективность его функционирования.

Содержание рецензируемой статьи раскрывает ее название.

Изложенный материал характеризуется актуальностью, представлен достаточно полно и логически верно, что свидетельствует о глубоком изучении рассматриваемой темы.

Все вышеизложенное позволяет нам рекомендовать данную статью к публикации.

По нашему мнению, статья может быть принята к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Хахонова Н.Н., д.э.н., проф. кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)*