

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.633.5:[658.155:338.45(476)]

ГРИНЬ
ТАТЬЯНА АНАТОЛЬЕВНА

**ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ:
СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2011

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Хмельницкий Владимир Анатольевич, кандидат экономических наук, доцент, проректор по учебной работе, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Бутынец Франц Францевич, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, Житомирский государственный технологический университет, кафедра бухгалтерского учета

Киреева Надежда Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный аграрный технический университет», кафедра учета, анализа и аудита

Опонирующая организация УО «Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины»

Защита состоится 6 апреля 2011 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 4 марта 2011 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Киреева Е.Ф.

ВВЕДЕНИЕ

Происходящая в настоящее время трансформация национальной экономики требует соответствующих изменений системы управления экономическими процессами в соответствии с рыночными условиями на макро- и микроуровне. В связи с тем, что одним из стратегических приоритетов Беларуси является переход экономики на инновационный путь развития, особую значимость для успешной деятельности хозяйствующих субъектов приобретает совершенствование механизма осуществления каждой функции управления, в том числе создание адекватной системы внутривозрастного контроля. Новые требования, предъявляемые к ней, прежде всего связаны с необходимостью управления рисками финансово-хозяйственной деятельности.

Одновременно в деятельности коммерческих организаций возрастает роль прибыли как основного источника финансирования инновационных проектов. В последние годы большинство организаций промышленности испытало на себе влияние мирового экономического кризиса, результатом которого стало значительное снижение темпов роста прибыли, увеличение числа убыточных организаций. Исправить сложившееся положение возможно при условии проведения целого комплекса мероприятий, направленных на преодоление кризисных последствий при одновременном расширении сферы внутривозрастного контроля на все стадии управленческого цикла и ориентации контрольных процедур не только на проверку соответствия совершаемых финансово-хозяйственных операций действующему законодательству, но и на повышение качества осуществления каждой функции управления.

Научной основой диссертационного исследования послужили труды таких известных отечественных и зарубежных авторов, как Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, И.Н. Белый, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутынец, Э.А. Вознесенский, Н.П. Дробышевский, Е.В. Калюга, С.Е. Каменицер, Л.М. Крамаровский, В.И. Подольский, Г.М. Пупко, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, В.А. Хмельницкий, А.Д. Шеремет, М.Я. Штейнман, Р.Н. Энтони. Результаты анализа опубликованных работ по теме исследования свидетельствуют о том, что до настоящего времени не сложилось однозначного понимания сущности внутривозрастного контроля, не раскрыты основополагающие характеристики его содержания с учетом особенностей развивающихся в Республике Беларусь экономических отношений, отсутствуют современные комплексные разработки методического характера, необходимые для осуществления внутривозрастного контроля различных объектов и, в частности, финансовых результатов. Нерешенность вышеотмеченных вопросов предопределила выбор темы, цель и задачи диссертационной работы, обусловила ее актуальность.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертационное исследование выполнено в рамках научно-исследовательской работы:

- кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет» по темам, выполнявшимся в 2005—2011 гг.:

- «Развитие теории, методологии и методик бухгалтерского учета, анализа и аудита организаций отраслей народного хозяйства в условиях инновационного развития экономики Республики Беларусь и глобализации»;

- «Исследование и разработка методических указаний по учетной политике предприятия» (№ ГР 20052947, 2005 г.);

- кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «Белорусский государственный экономический университет» по теме «Анализ состояния и перспектив развития банковской системы Республики Беларусь» (Блок II) (№ ГР 20052266, 2005 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются теоретическое обоснование и разработка научно-практических рекомендаций по совершенствованию организации и методики проведения внутрихозяйственного контроля финансовых результатов организаций промышленности в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля, а также оценки его эффективности.

Постановка данной цели обусловила необходимость решения следующих задач:

- обосновать экономическую сущность и содержание понятия «риск-ориентированный внутрихозяйственный контроль»; определить его место в системе управления коммерческой организацией и перечень стоящих перед ним задач;

- разработать систему критериев выбора формы внутрихозяйственного контроля с учетом потребностей управляющих субъектов;

- разработать методику внутрихозяйственного контроля финансовых результатов организаций промышленности в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля;

- разработать методику комплексной оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля, позволяющую учитывать его целевую ориентацию и временной фактор.

В соответствии с поставленными целью и задачами объектом исследования является система внутрихозяйственного контроля финансовых результатов организаций промышленности Республики Беларусь. Предметом исследования

выступает совокупность теоретических, методических и практических аспектов совершенствования организации и осуществления внутрихозяйственного контроля финансовых результатов, оценки его эффективности на основе использования концепции риск-ориентированного контроля. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен отсутствием комплексных научных и практических разработок, посвященных риск-ориентированному подходу к организации и осуществлению внутрихозяйственного контроля с учетом особенностей экономических отношений, складывающихся в Республике Беларусь.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованное определение понятия «риск-ориентированный внутрихозяйственный контроль», использование которого позволяет расширить перечень задач внутрихозяйственного контроля и функций контролирующих субъектов с учетом возрастающего значения управления рисками для стабильного и эффективного функционирования организаций промышленности. В отличие от известных определений внутрихозяйственного контроля, в которых сущность понятия раскрывается посредством перечисления субъектов либо целей данного процесса и ограничивается рамками традиционного подхода, предлагаемое определение интегрирует внутрихозяйственный контроль в систему управления рисками и содержит некоторые объективные ограничения, обусловленные рассмотрением внутрихозяйственного контроля как отдельной функции управления. Раскрытие сущности понятия «риск-ориентированный внутрихозяйственный контроль» дает возможность сформировать теоретическую основу для разработки методики его проведения и оценки эффективности в рамках системы управления рисками.

2. Система критериев выбора формы внутрихозяйственного контроля, научная новизна которой состоит в обосновании состава и соответствующих каждой форме значений количественных показателей (приемлемая величина затрат на поддержание системы внутрихозяйственного контроля, достаточная среднегодовая численность работников) и качественных характеристик (перечень функций контролирующих субъектов, способность обеспечить наличие всех необходимых условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля, стратегическая направленность внутрихозяйственного контроля), приведении их к сопоставимому виду для различных форм внутрихозяйственного контроля и обобщении в анкете предложенной формы. Заполнение данной анкеты позволит руководителям организаций четко определить свои требования к системе внутрихозяйственного контроля и функции контролирующих субъектов, способствующие решению поставленных перед ней задач, что даст возможность выявить форму внутрихозяйственного контроля, соответствующую потребностям и возможностям коммерческой организации.

3. Методика внутривозрастного контроля финансовых результатов организаций промышленности, новизна которой заключается в установлении совокупности действий контролируемых субъектов по осуществлению контрольных процедур на всех стадиях управленческого цикла (планирования, организации, учета, регулирования, анализа) для решения поставленных перед риск-ориентированным внутривозрастным контролем задач (в отличие от существующих методик, охватывающих лишь стадию учета и направленных исключительно на проверку соответствия совершенных финансово-хозяйственных операций действующему законодательству). Предложенная регламентация контрольных процедур, основанная на установлении взаимосвязей отдельных элементов системы внутривозрастного контроля (контролирующий субъект, цель контрольной процедуры, перечень источников информации, способы контроля, документы, составляемые в процессе и по результатам выполнения процедуры) на всех стадиях управленческого цикла, обеспечивает интеграцию внутривозрастного контроля в систему управления рисками, позволяя повысить эффективность идентификации рисков и минимизировать их последствия.

4. Методика комплексной оценки эффективности системы внутривозрастного контроля, новизна которой состоит в проведении: 1) ретроспективной оценки на основе применения новых показателей, дающих возможность определять эффективность внутривозрастного контроля различных объектов в истекшем отчетном периоде с учетом целевой направленности риск-ориентированного контроля (степень решения отдельной задачи на определенной стадии управления, эффективность внутривозрастного контроля на определенной стадии управления, интегральный показатель эффективности внутривозрастного контроля); 2) перспективной оценки, включающей расчет показателя прогнозной эффективности системы внутривозрастного контроля в будущем периоде. Разработанная методика позволяет осуществлять мониторинг состояния системы внутривозрастного контроля и сравнивать его результаты в динамике, своевременно выявлять факторы, оказывающие негативное влияние на эффективность системы внутривозрастного контроля, для оперативного принятия корректирующих мер, способствующих устранению выявленных недостатков и обеспечению более полного соблюдения всех условий эффективного функционирования системы внутривозрастного контроля организации в будущем периоде.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным, целостным и законченным исследованием проблем совершенствования организации и осуществления внутривозрастного контроля финансовых результатов организаций промышленности. Выносимые на защиту положения разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты диссертационного исследования докладывались на следующих конференциях: «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2004, 2005), «Актуальные проблемы рыночной экономики» (Бобруйск, 2005), «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (Воронеж, 2008, 2009), «Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность» (Минск, 2010). Материалы докладов опубликованы в соответствующих изданиях.

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертационного исследования опубликовано 12 научных работ (из них 1 — в соавторстве), в том числе 7 статей в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, объемом 4,1 авторского листа, 5 — в материалах конференций. Общий объем публикаций составляет 4,8 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 120 наименований использованных источников и 12 публикаций соискателя, и приложений. Работа изложена на 141 странице. Объем, занимаемый 7 рисунками, 12 таблицами, 12 приложениями, составляет 47 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретические основы внутрихозяйственного контроля финансовых результатов коммерческой организации**» научно обоснован авторский подход к определению понятия «риск-ориентированный внутрихозяйственный контроль» на основе выявления его места в системе управления на микроуровне и системе управления рисками; выделены дополнительные задачи внутрихозяйственного контроля финансовых результатов, связанные с необходимостью контроля принимаемых финансово-хозяйственных рисков.

На основе изучения научных исследований по проблемам финансово-хозяйственного контроля проведено обобщение имеющихся представлений о его содержании и выделены различные существенные характеристики, сформулированные представителями различных научных течений. В результате сделан вывод о том, что, раскрывая сущность финансово-хозяйственного контроля, следует определять его как самостоятельную функцию управления, подразумевая при этом особый целенаправленный вид практической деятельности, осуществляемый в рамках интегрированной системы наблюдения и проверки, для кото-

рого характерно активное воздействие на происходящие экономические процессы.

Установлен состав функций управления и доказано, что внутрихозяйственный контроль:

- является отдельной функцией управления, которая обеспечивает качество выполнения всех остальных функций и процесса управления в целом. Такая относительная обособленность позволяет сделать предположение о возможности формирования системы внутрихозяйственного контроля с использованием индуктивного метода, т.е. путем определения необходимых элементов данной системы, обеспечивающих в совокупности выполнение требуемых функций;

- присутствует в каждой функции управления коммерческой организацией как неотъемлемый элемент, что дает возможность сформулировать стоящие перед ним задачи, проведя их соответствующую детализацию по стадиям управленческого цикла.

Обоснован тезис о том, что традиционная модель внутрихозяйственного контроля, используемая отечественными коммерческими организациями, уже не в полной мере удовлетворяет потребностям управления, поскольку в ее основе лежит проверка формального соответствия заданным правилам и регулирующим документам и не учтена главная целевая ориентация — обеспечение приемлемых уровней контролируемых финансово-хозяйственных рисков. Такая система перестает реагировать на новые, актуальные вызовы и угрозы, и следовательно, не отвечает требованиям, предъявляемым к ней на современном этапе развития национальной экономики. В связи с вышеизложенным доказана необходимость разработки альтернативных подходов к организации внутрихозяйственного контроля.

С учетом возрастающего значения управления финансово-хозяйственными рисками для стабильного и эффективного функционирования организаций предложено следующее определение *риск-ориентированного внутрихозяйственного контроля*: процесс наблюдения и проверки, организованный субъектом управления для повышения вероятности того, что установленные цели будут достигнуты при условии наличия формализованной организационной структуры, адекватных методик и процедур, принятых субъектом в качестве средств для эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Установлено, что управление рисками организации — процесс более обширный, чем внутрихозяйственный контроль, он включает и развивает систему последнего, предопределяя ее трансформацию с учетом ориентации на риск. На основе анализа состояния систем внутрихозяйственного контроля организаций промышленности с точки зрения соответствия концепции риск-ориентированного контроля определены направления их совершенствования.

С учетом того, что особенностью развития производственной сферы национальной экономики является усиление инновационного направления, рассмотрены отдельные свойства инновационной инфраструктуры, на основании чего установлена особая значимость финансового результата как объекта предварительного, текущего и последующего внутрихозяйственного контроля. Изучение различных литературных источников, а также опыта работы организаций промышленности позволило выделить основные задачи внутрихозяйственного контроля финансовых результатов, традиционно решаемые на каждой стадии управленческого цикла. Наряду с этим определено, что в условиях осуществления инновационной деятельности, характеризующейся высоким уровнем риска, требуется переосмысление содержания внутрихозяйственного контроля и его задач на всех стадиях управления, в связи с чем поставлены дополнительные задачи внутрихозяйственного контроля финансовых результатов, вводимые в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля.

Во второй главе «**Организация системы риск-ориентированного внутрихозяйственного контроля**» обоснована система критериев выбора формы внутрихозяйственного контроля, проведено разграничение форм внутрихозяйственного контроля на основе выделенных признаков; осуществлен структурный анализ функции контроля, определены принципы организации системы риск-ориентированного внутрихозяйственного контроля и выявлены условия ее эффективного функционирования.

На основе изучения мнений отечественных и зарубежных ученых в области философии и методологии науки, ученых-экономистов, а также действующего законодательства Республики Беларусь и зарубежного опыта выделены два подхода к определению перечня элементов системы внутрихозяйственного контроля: 1) с позиций методологии науки и 2) в прикладных целях. В рамках первого подхода предложено авторское структурное описание системы внутрихозяйственного контроля как совокупности первичных (субъекты, объекты, предмет, принципы и метод контроля) и производных элементов (методики контроля и его формы), которые в единстве образуют научный фундамент для ее построения, общий для всех организаций промышленности независимо от формы собственности и масштабов деятельности. Определены сущность и содержание каждого элемента в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля; доказано, что свойство вариативности производных элементов позволяет индивидуализировать универсальную систему внутрихозяйственного контроля применительно к конкретным условиям хозяйственной деятельности.

Выделены базовые принципы организации системы внутрихозяйственного контроля на основе традиционной концепции, а также дополнительные, которые необходимо учитывать в процессе ее построения с использованием риск-

ориентированного подхода. Соблюдение соответствующих принципов, безусловно, является предпосылкой успешного функционирования исследуемой системы, но в то же время полностью не гарантирует ее эффективность. С целью решения данной задачи определены условия эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля, базирующиеся на характеристиках риск-ориентированного контроля.

До настоящего времени в теории контроля не устранены принципиальные разногласия в трактовке его форм. Авторский подход заключается в определении формы контроля как способа конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функции контроля в рамках системы управления и обусловленных правами и обязанностями субъектов контроля в процессе его осуществления. Для выделения форм внутрихозяйственного контроля обоснована совокупность признаков: способ организации контрольных действий, контрольные функции, объекты контроля, время проведения. На основе изучения ряда систем внутрихозяйственного контроля как отечественных, так и зарубежных организаций выделены три основные комбинации данных признаков, соответствующие структурно-функциональной форме, ревизии и внутреннему аудиту. Установлены взаимосвязи форм внутрихозяйственного контроля и контролируемых субъектов.

Рассмотрен дискуссионный вопрос об отнесении аутсорсинга к одной из форм внутрихозяйственного контроля. С одной стороны, контролирующими субъектами в данном случае являются внешние исполнители, осуществляющие свою деятельность на основании договора оказания соответствующих услуг, поэтому его можно отнести к внешнему контролю. С другой стороны, функции аутсорсинга идентичны функциям внутреннего аудита. При этом он соответствует большинству признаков внутрихозяйственного контроля и пользователями его результатов являются внутренние управляющие субъекты. По этой причине в дальнейшем аутсорсинг рассматривается как разновидность внутреннего аудита.

Поскольку форма всегда оказывает воздействие на содержание, важно четко разграничить сферы применения форм внутрихозяйственного контроля, выбрать адекватную конкретным условиям хозяйствования и задачам, решаемым отдельной коммерческой организацией. В связи с этим разработана система критериев выбора формы внутрихозяйственного контроля, в состав которой включены количественные показатели (приемлемая величина затрат на поддержание системы внутрихозяйственного контроля, достаточная среднегодовая численность работников) и качественные характеристики (перечень функций контролируемых субъектов, способность обеспечить наличие всех необходимых условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля, его стратегическая направленность), обобщенные в виде анкеты. На основе ранее определенной сущности форм внутрихозяйственного контроля,

изучения отечественного и зарубежного опыта их внедрения установлены возможные значения критериев, которые сопоставлены с соответствующими формами внутрихозяйственного контроля (внутренним аудитом, ревизией и аутсорсингом). Использование разработанной системы критериев выбора формы внутрихозяйственного контроля позволяет пользователям, во-первых, получить четкое представление о каждой из них и сравнить предложенные значения критериев с собственными требованиями к системе внутрихозяйственного контроля и возможностями ее внедрения; во-вторых, выявить форму внутрихозяйственного контроля, соответствующую потребностям коммерческой организации.

Если в результате выбран внутренний аудит или ревизия, то в дальнейшем необходимо определить соответствующую организационную структуру. В связи с этим установлены случаи, в которых можно считать целесообразным создание подразделения внутрихозяйственного контроля:

1) контролируемое звено системы управления территориально или организационно отделено от лица, принимающего управленческие решения. К структурам первого типа относятся юридические лица, имеющие сеть обособленных подразделений, к структурам второго типа — организационные структуры, подлежащие совместному управлению всеми их участниками в соответствии с действующим гражданским законодательством (финансово-промышленные группы, основные и дочерние общества и др.);

2) масштаб деятельности хозяйствующего субъекта настолько велик, что не позволяет менеджерам высшего уровня управления являться одновременно и управляющими, и контролирующими субъектами.

В третьей главе «**Совершенствование методики внутрихозяйственного контроля финансовых результатов в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля и оценка его эффективности**» разработаны методика внутрихозяйственного контроля финансовых результатов организаций промышленности и методика комплексной оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля.

Важной особенностью содержащихся в различных литературных источниках методик проверок финансовых результатов является их адресация субъектам внешнего контроля (вневедомственного, ведомственного и аудиторского). В то же время данные методики могут успешно использоваться и в рамках внутрихозяйственного последующего контроля, но лишь для решения традиционных задач, выдвигаемых на стадии учета. При этом задачи, соответствующие остальным стадиям управленческого цикла, а также дополнительные, выделенные в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля, остаются неохваченными. В связи с этим разработана методика внутрихозяйственного

контроля финансовых результатов организаций промышленности, включающая описание совокупности действий контролирующих субъектов по осуществлению контрольных процедур на всех стадиях управленческого цикла: планирования, организации, учета, регулирования, анализа. Предложенная методика направлена на решение всего комплекса задач, стоящих перед риск-ориентированным внутрихозяйственным контролем. Комплексное описание контрольных процедур содержит перечень соответствующих контролирующих субъектов, характеристику техники выполнения процедур и состава рабочей документации.

Бухгалтерский учет и экономический анализ рассмотрены не только как инструменты контроля, но и как отдельные информационные системы с присущими им наборами рисков. С целью их минимизации в рамках разработанной методики предложены специальные контрольные процедуры.

К контрольным процедурам, направленным на минимизацию рисков системы бухгалтерского учета, относятся:

- проверка обоснованности решений в отношении признания и раскрытия информации о рисках в отчетности;
- проверка адекватности подходов к признанию и оценке резервов, условных обязательств и условных активов и их отражению в бухгалтерском учете;
- проверка полноты отражения информации о резервах, условных обязательствах и условных активах;
- внутренняя аттестация работников бухгалтерии, в том числе главного бухгалтера и его заместителей;
- проверка оптимальности способов учета, закрепленных в учетной политике;
- проверка правильности приведения отчетности в сопоставимый вид в связи с изменением способов ведения учета;
- проверка бухгалтерской компьютерной информационной системы.

Контрольные процедуры, направленные на минимизацию рисков системы экономического анализа, включают:

- контроль использования разработанной системы экономических показателей и принятой методики их расчета и интерпретации;
- проверку наличия ограничений прав доступа пользователей для внесения несанкционированных изменений в расчетные формулы.

Для оперативного фиксирования возникновения рисков ситуаций на стадии учета для каждого вида принимаемого риска определены специальные индикаторы, отображающие изменения какого-либо параметра контролируемого процесса или состояния объекта и свидетельствующие о возможных негативных последствиях. Их использование составляет основу текущего контроля

ключевых финансово-экономических показателей организации с целью своевременного формирования информационного базиса для принятия адекватных мер реагирования на риски в рамках системы управления ими.

Таким образом, разработанная автором методика внутривоздейственного контроля финансовых результатов организаций промышленности обеспечивает интеграцию внутривоздейственного контроля в систему управления рисками, позволяя повысить эффективность их идентификации и минимизировать последствия.

Одним из необходимых условий эффективного функционирования системы внутривоздейственного контроля является мониторинг, т.е. процесс оценки ее функционирования во времени с целью обеспечения непрерывной и эффективной работы средств контроля. В настоящее время определение надежности системы внутривоздейственного контроля организаций промышленности проводится, как правило, лишь в процессе внешнего аудита на основании республиканских правил аудиторской деятельности. Применяемые при этом приемы и способы являются универсальными для всех организаций различных отраслей национальной экономики, что не позволяет в должной степени учитывать присущие их сфере деятельности особенности и эффективно использовать результаты оценки в целях управления на микроуровне. Что касается подходов, описанных в экономической литературе, то они ориентированы лишь на ретроспективную оценку и не учитывают концептуально новые основы формирования и функционирования систем внутривоздейственного контроля.

Основная проблема определения эффективности внутривоздейственного контроля заключается в наличии важной методологической особенности, отличающей ее от категории эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Так, например, если рост эффективности производства означает получение на единицу потребленных ресурсов большей величины добавленной стоимости (или расходование на получение единицы добавленной стоимости меньшего объема ресурсов), то повышение эффективности контроля не всегда и не обязательно обуславливает больший экономический эффект при тех же затратах ресурсов.

С учетом того, что в основе деятельности любой организации лежит принцип непрерывности, разработанная методика комплексной оценки эффективности системы внутривоздейственного контроля включает в себя порядок проведения:

- *ретроспективной оценки*, основанной на изучении функционирования системы в истекшем отчетном периоде;
- *перспективной оценки*, предполагающей составление прогноза эффективности исследуемой системы в будущем периоде.

В качестве основных этапов ретроспективной оценки внутрихозяйственного контроля финансовых результатов выделены следующие:

1) формирование системы критериев, позволяющих проводить оценку состояния внутрихозяйственного контроля с учетом отраслевой специфики деятельности;

2) градация критериев по степени их значимости в достижении конечной цели функционирования системы внутрихозяйственного контроля посредством установления весовых коэффициентов и их количественная оценка;

3) расчет интегрального показателя эффективности внутрихозяйственного контроля.

В соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля внутрихозяйственный контроль должен обеспечивать достижение организацией следующих целей:

- обеспечение целесообразности и финансовой эффективности деятельности (включая сохранность активов);
- обеспечение достоверности финансовой отчетности;
- соблюдение применяемого законодательства и требований регулирующих органов.

Учитывая данные требования, в качестве критериев, позволяющих проводить ретроспективную оценку внутрихозяйственного контроля, был принят комплекс стоящих перед ним задач (как традиционных, так и дополнительных, вводимых в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля). Так как каждому объекту внутрихозяйственного контроля соответствует свой комплекс задач, то, варьируя их, можно оценивать эффективность внутрихозяйственного контроля различных объектов.

Градация критериев по степени их значимости в достижении конечной цели функционирования системы внутрихозяйственного контроля осуществляется посредством установления значимости решения j -й задачи i -й стадии управления ($ЗН_{ij}$) в диапазоне [1; 3]: 1 — низкая; 2 — средняя; 3 — высокая.

Для количественной оценки критериев следует определить оценку решения j -й задачи i -й стадии управления ($О_{ij}$) в рассматриваемом периоде по 10-балльной шкале (0 — задача не решена, 10 — задача решена в полном объеме). С целью обобщения рассмотренных показателей разработана специальная таблица, предназначенная для аккумуляции исходной информации и последующих расчетов на ее основе.

Разработанная методика ретроспективной оценки эффективности внутрихозяйственного контроля в обобщенном виде представлена в таблице.

Методика ретроспективной оценки эффективности внутрихозяйственного контроля

Показатель	Методика расчета	Условные обозначения
1. Коэффициент значимости решения j -й задачи i -й стадии управления (k_{ij})	$k_{ij} = \frac{3N_{ij}}{\sum_{j=1}^m 3N_{ij}}; \quad i = 1. \dots m; \quad k_{ij} \in (0; 1]$	m — количество стадий управления; m_i — количество задач i -й стадии управления;
2. Степень решения j -й задачи i -й стадии управления ($P3_{ij}$)	$P3_{ij} = \frac{O_{ij}}{\max O} 100$	$3N_{ij}$ — значимость решения j -й задачи i -й стадии управления;
3. Степень решения j -й задачи i -й стадии управления, скорректированная на соответствующий коэффициент значимости ($P3k_{ij}$)	$P3k_{ij} = P3_{ij} k_{ij}$	O_{ij} — оценка решения j -й задачи i -й стадии управления; $\max O$ — максимально возможная оценка решения задачи
4. Эффективность внутрихозяйственного контроля на i -й стадии управления (\mathcal{E}_i)	$\mathcal{E}_i = \sum_{j=1}^m P3k_{ij}$	
5. Интегральный показатель эффективности внутрихозяйственного контроля ($\mathcal{E}_{\text{инт}}$)	$\mathcal{E}_{\text{инт}} = \frac{\sum_{i=1}^m \mathcal{E}_i}{m}$	

Для формализации всех расчетов по ретроспективной оценке разработана соответствующая таблица.

За основу перспективной оценки, предполагающей составление прогноза эффективности системы внутрихозяйственного контроля в будущем периоде, взята следующая предпосылка: если в организации в определенный момент времени зафиксировано наличие всех условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля, то можно с большой долей уверенности говорить о ее возможной эффективности в будущем периоде.

Для определения показателя прогнозной эффективности системы внутрихозяйственного контроля в будущем периоде предложено использовать метод тестирования. С учетом выявленных форм практического воплощения необходимых условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля (см. рисунок) сформулированы ключевые вопросы, подлежащие изучению; установлены три градации степени выполнения данных условий (выполнено полностью, частично, не выполнено); по каждому вопросу определены возможные характеристики степени выполнения вышеотмеченных условий. На основе результатов тестирования разрабатываются необходимые преобразования, которые способствуют устранению выявленных недостатков и обеспечению более полного соблюдения всех условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля организации в будущем периоде.

Теоретическое представление

1. Сформулированная конкретная цель функционирования системы и подчиненное ее достижению множество задач, определяющих назначение функционирования системы

2. Выявленное множество элементов внешней среды, оказывающих как прямое, так и опосредованное влияние на выполнение функций системы

3. Наличие необходимых ресурсов

4. Распределение ответственности и полномочий, установление иерархии подотчетности работников друг другу

5. Мониторинг системы внутрихозяйственного контроля, проводимый с целью оценки эффективности ее функционирования

Формы воплощения в практической деятельности организации

1.1. Положение о подразделении внутрихозяйственного контроля (при его наличии) и должностные инструкции его сотрудников или внутреннего ревизора (аудитора)

1.2. Наличие в должностных инструкциях всех сотрудников организации контрольных функций в соответствии с их полномочиями

2.1. Управленческая философия и стиль руководства

2.2. Кадровая политика и практика

2.3. Информационная система

2.4. Внешние нормативные правовые документы

3.1. Наличие необходимого материально-технического обеспечения

3.2. Обеспеченность персоналом в соответствии со штатным расписанием

3.3. Финансирование расходов, связанных с функционированием системы внутрихозяйственного контроля, на основе утвержденной сметы затрат

4.1. Организационная структура

4.2. Должностные инструкции

Отчет по результатам анализа эффективности управления рисками, в котором описаны слабые места в системе внутрихозяйственного контроля, предложены мероприятия по их устранению

Условия эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование теоретических основ внутрихозяйственного контроля и практических аспектов его осуществления в организациях промышленности Республики Беларусь позволило сформулировать следующие выводы и рекомендации.

1. До настоящего времени не сложилось однозначного понимания сущности контроля, не раскрыты основополагающие характеристики его содержания с учетом особенностей развивающихся в Республике Беларусь экономических отношений, не сформировалась однозначная объективная классификация видов контроля с учетом практических аспектов его осуществления, отсутствуют современные комплексные разработки методического характера, необходимые для осуществления внутрихозяйственного контроля в разрезе различных направлений и объектов и, в частности, финансовых результатов.

Вопросам содержания традиционного внутрихозяйственного контроля и повышению его эффективности в разное время уделяли внимание в своих работах многие отечественные и зарубежные ученые-экономисты, однако научные разработки, посвященные альтернативным подходам к его организации, практически отсутствуют. В то же время изучение практики хозяйствования промышленных организаций Республики Беларусь свидетельствует о том, что зачастую формированию системы внутрихозяйственного контроля не уделяется достаточного внимания, практически повсеместно оно осуществляется с использованием традиционного подхода, без учета требований управления рисками вследствие недостаточной теоретической разработанности относительно особенностей белорусской модели национальной экономики.

В связи с этим в диссертации обосновано определение понятия «риск-ориентированный внутрихозяйственный контроль», которое соответствует концепции управления рисками и содержит некоторые объективные ограничения, обусловленные рассмотрением внутрихозяйственного контроля как отдельной функции управления. Использование такой трактовки позволило выделить основные задачи внутрихозяйственного контроля финансовых результатов, традиционно решаемые на каждой стадии управленческого цикла, а также дополнительные, вводимые в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля и учитывающие возрастающее значение управления рисками для стабильного и эффективного функционирования организаций на рынке [1, 2, 3, 8, 11].

2. Увеличение масштабов деятельности хозяйствующего субъекта вызывает усложнение бизнес-процессов, что в свою очередь предопределяет необ-

ходимость совершенствования организации системы внутривоздейственного контроля путем определения и внедрения наиболее рациональной его формы. В настоящее время лишь для открытых акционерных обществ законодательно установлена обязательная форма внутривоздейственного контроля — ревизия, что не исключает возможности параллельного использования и других его форм. Остальные же коммерческие организации полностью свободны в своем выборе, что на практике вызывает значительные трудности у их руководителей вследствие отсутствия общепринятых определений форм внутривоздейственного контроля. В связи с этим в диссертации предложена совокупность их базовых признаков, на основе которых выделены три основные формы внутривоздейственного контроля: структурно-функциональная, ревизия и внутренний аудит. Обосновано, что разновидностью последней является аутсорсинг.

Разработана система критериев выбора формы внутривоздейственного контроля, которые дают возможность выявить наиболее рациональную для конкретной коммерческой организации. Предлагаемые критерии содержат количественные показатели (приемлемая величина затрат на поддержание системы внутривоздейственного контроля, достаточная среднегодовая численность работников) и качественные характеристики (перечень функций контролируемых субъектов, способность обеспечить наличие всех необходимых условий эффективного функционирования системы внутривоздейственного контроля, его стратегическая направленность), учитывающие особенности каждой формы внутривоздейственного контроля, которые систематизированы в виде анкеты.

В процессе заполнения анкеты происходит уточнение требований к системе внутривоздейственного контроля посредством определения тех функций контролируемых субъектов, осуществление которых позволит решить поставленные перед ней задачи. По итогам обработки полученной информации выявляется форма внутривоздейственного контроля, в большей степени соответствующая потребностям коммерческой организации, а также формируется информационный базис для разработки рекомендаций по совершенствованию его организации [4, 7, 9].

3. Методики контроля финансовых результатов, описанные в экономической литературе, направлены исключительно на проверку соответствия совершенных хозяйственных операций действующему законодательству, охватывают лишь стадию учета и адресованы в первую очередь субъектам внешнего контроля (вневедомственного, ведомственного и аудиторского). Принимая во внимание необходимость внедрения риск-ориентированного подхода к организации системы микроэкономического менеджмента в целом и его составляющей — системы внутривоздейственного контроля — в частности, в диссертации разработана методика внутривоздейственного контроля финансовых результатов

организаций промышленности, новизна которой заключается в установлении совокупности действий контролирующих субъектов по осуществлению контрольных процедур на всех стадиях управленческого цикла (планирования, организации, учета, регулирования, анализа) для решения поставленных перед риск-ориентированным внутрихозяйственным контролем задач.

С целью точного понимания сущности предложенных в рамках разработанной методики контрольных процедур их характеристика объединена с описанием техники выполнения и составом рабочей документации и представлена по единой схеме, которая устанавливает порядок взаимодействия элементов системы внутрихозяйственного контроля как друг с другом, так и с остальными функциями управления [3, 5, 12].

4. На основе проведенного критического анализа существующих подходов к оценке эффективности систем внутрихозяйственного контроля сделан вывод о том, что они ориентированы лишь на ретроспективную оценку и не учитывают концептуально новые основы их формирования и функционирования. В связи с этим обоснована необходимость разработки такой методики определения эффективности системы внутрихозяйственного контроля, которая бы удовлетворяла требованиям гибкости и универсальности.

Авторская методика комплексной оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля может быть использована в процессе осуществления как внутреннего, так и внешнего контроля, основана на принципе непрерывности функционирования хозяйствующего субъекта и включает порядок проведения ретроспективной и перспективной оценки.

Ретроспективная оценка базируется на изучении функционирования системы внутрихозяйственного контроля в истекшем отчетном периоде. В процессе ее проведения рассчитываются следующие показатели: степень решения отдельной задачи внутрихозяйственного контроля на определенной стадии управления, эффективность внутрихозяйственного контроля на определенной стадии управления, интегральный показатель эффективности внутрихозяйственного контроля. Анализируя степень решения задач внутрихозяйственного контроля различных объектов, можно получить ряд интегральных показателей его эффективности, на основании которых определить «узкие места» в системе внутрихозяйственного контроля организации. Это позволит разработать соответствующие корректирующие мероприятия, направленные на снижение уровня риска данной системы.

Предложенная система показателей может многократно использоваться в процессе мониторинга состояния системы внутрихозяйственного контроля и дает возможность сравнивать его результаты в динамике, а также своевременно выявлять факторы, оказывающие негативное влияние на состояние внутрихо-

зайственного контроля организации, для оперативного принятия корректирующих мер.

Перспективная оценка заключается в изучении наличия всех условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля и определении на этой основе показателя прогнозной эффективности системы внутрихозяйственного контроля в будущем периоде. Полученные результаты позволяют установить необходимые организационные преобразования, которые будут способствовать устранению выявленных недостатков и обеспечению более полного соблюдения всех условий эффективного функционирования системы внутрихозяйственного контроля организации в будущем периоде [6, 10].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы организациями промышленности Республики Беларусь, других отраслей национальной экономики в процессе построения (реформирования) систем внутрихозяйственного контроля и осуществления контрольных мероприятий, а также аудиторскими организациями при оказании соответствующих сопутствующих услуг.

Результаты исследования приняты к использованию контрольно-ревизионным управлением Министерства промышленности Республики Беларусь, управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в практику деятельности АОДО «Системаудит» (г. Минск), РУП «Гомельский завод станочных узлов» (г. Гомель), «AGRO SPEKTRUM BELARUS» s.r.o. (Чешская Республика, г. Писек), ООО «СВ Тепломашсервис» (Украина, г. Полтава), используются в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет», что подтверждено соответствующими справками и актами о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Гринь, Т.А. Внутрихозяйственный контроль как функция управления и элемент системы контроллинга / Т.А. Гринь, В.А. Хмельницкий // Экон. анализ: теория и практика. — 2006. — № 5(62) — С. 38—42.

2. Гринь, Т.А. Концептуальные основы построения системы внутрихозяйственного контроля в условиях инновационной экономики / Т.А. Гринь // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2007. — № 2. — С. 60—65.

3. Гринь, Т.А. Финансовые результаты как объект внутрихозяйственного контроля в условиях инновационной экономики / Т.А. Гринь // Экон. и гуманит. науки. — 2009. — № 9/215(583). — С. 24—30.

4. Гринь, Т.А. Логика организации системы внутрихозяйственного контроля с позиций риск-ориентированного менеджмента / Т.А. Гринь // Бух. учет и анализ. — 2009. — № 10. — С. 26—34.

5. Гринь, Т.А. Методика внутрихозяйственного контроля финансовых результатов в рамках риск-ориентированного подхода / Т.А. Гринь // Беларус. экон. журн. — 2010. — № 4. — С. 55—64.

6. Гринь, Т.А. Оценка эффективности внутрихозяйственного контроля финансовых результатов в условиях инновационной экономики / Т.А. Гринь // Бух. учет и анализ. — 2010. — № 10. — С. 33—40.

7. Гринь, Т.А. Рациональная форма внутрихозяйственного контроля / Т.А. Гринь // Экон. и гуманит. науки. — 2010. — № 11. — С. 116—121.

Материалы конференций

8. Гринь, Т.А. Внутрихозяйственный контроль как функция управления и пути его совершенствования / Т.А. Гринь // Актуальные проблемы современной экономики : материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 26 нояб. 2004 г. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2005. — С. 63—64.

9. Гринь, Т.А. Внутренний аудит как форма внутрихозяйственного контроля / Т.А. Гринь // Актуальные проблемы рыночной экономики : материалы II науч.-практ. конф., Бобруйск, 7 апр. 2005 г. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Гавриленко [и др.]. — Минск, 2005. — С. 213—215.

10. Гринь, Т.А. Оценка эффективности системы внутрихозяйственного контроля / Т.А. Гринь // Актуальные проблемы современной экономики: материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 25 нояб. 2005 г. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 86—87.

11. Гринь, Т.А. Внутрихозяйственный контроль в условиях риск-ориентированного менеджмента / Т.А. Гринь // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы междунар. науч.-практ. конф., Воронеж, 11 апр. 2008 г. : в 3 ч. / Воронеж. гос. ун-т ; редкол.: Д.А. Ендовицкий [и др.]. — Воронеж, 2008. — Ч. 3. — С. 74—77.

12. Гринь, Т.А. Критическая оценка подходов к определению элементов системы внутрихозяйственного контроля / Т.А. Гринь // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 70-летию проф. Л.Т. Гиляровской, Воронеж, 10 апр. 2009 г. : в 2 ч. / Воронеж. гос. ун-т ; редкол.: Д.А. Ендовицкий [и др.]. — Воронеж, 2009. — Ч. 2. — С. 248—250.



РЭЗІЮМЭ

Грынь Таццяна Анатолеўна

Унутрыгаспадарчы кантроль фінансавых вынікаў арганізацый прамысловасці: стан і напрамкі развіцця

Ключавыя словы: унутрыгаспадарчы кантроль, фінансавыя вынікі, канцэпцыя рызыка-арыентаванага кантролю, сістэма кіравання рызыкамі, методыка ўнутрыгаспадарчага кантролю, ацэнка эфектыўнасці ўнутрыгаспадарчага кантролю.

Мэта даследавання: тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка навукова-практычных рэкамендацый па ўдасканалванню арганізацыі і методыкі правядзення ўнутрыгаспадарчага кантролю фінансавых вынікаў арганізацый прамысловасці ў адпаведнасці з канцэпцыяй рызыка-арыентаванага кантролю, а таксама ацэнкі яго эфектыўнасці.

Метады даследавання: агульнанавуковыя — сістэмны падыход, індукцыя, дэдукцыя, аналіз, сінтэз, параўнанне, абагульненне, назіранне, апісанне; спецыяльныя — тэставанне, мадэліраванне, абагульненне вопыту.

Атрыманыя вынікі і іх навізна. Абгрунтаваны эканамічная сутнасць і змест паняцця «рызыка-арыентаваны ўнутрыгаспадарчы кантроль», вызначаны яго месца ў сістэме кіравання камерцыйнай арганізацыяй і пералік яго задач; распрацаваны сістэма крытэрыяў выбару формы ўнутрыгаспадарчага кантролю, методыка ўнутрыгаспадарчага кантролю фінансавых вынікаў, методыка комплекснай ацэнкі эфектыўнасці сістэмы ўнутрыгаспадарчага кантролю.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання прыняты да выкарыстання кантрольна-рэвізійным упраўленнем Міністэрства прамысловасці Рэспублікі Беларусь, упраўленнем аудыта Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь, апрабаваны і ўведзены ў практыку дзейнасці АТДА «Сістэмаудыт» (г. Мінск), РУП «Гомельскі завод станочных вузлоў» (г. Гомель), «AGRO SPEKTRUM BELARUS» s.r.o. (Чэшская Рэспубліка, г. Пісак), ТАА «СВ Тешламашсэрвіс» (Украіна, г. Палтава), навучальны працэс УА «Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт».

Сфера ўжывання: пры распрацоўцы метадычных палажэнняў па ўнутрыгаспадарчаму кантролю, у практычнай дзейнасці спецыялістаў ўнутрыгаспадарчага кантролю арганізацый прамысловасці, іншых галін нацыянальнай эканомікі, а таксама аўдытарскіх арганізацый, у навучальным працэсе эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Гринь Татьяна Анатольевна

Внутрихозяйственный контроль финансовых результатов организаций промышленности: состояние и направления развития

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, финансовые результаты, концепция риск-ориентированного контроля, система управления рисками, методика внутрихозяйственного контроля, оценка эффективности внутрихозяйственного контроля.

Цель исследования: теоретическое обоснование и разработка научно-практических рекомендаций по совершенствованию организации и методики проведения внутрихозяйственного контроля финансовых результатов организаций промышленности в соответствии с концепцией риск-ориентированного контроля, а также оценки его эффективности.

Методы исследования: общенаучные — системный подход, индукция, дедукция, анализ, синтез, сравнение, обобщение, наблюдение, описание; специальные — тестирование, моделирование, обобщение опыта.

Полученные результаты и их новизна. Обоснованы экономическая сущность и содержание понятия «риск-ориентированный внутрихозяйственный контроль», определены его место в системе управления коммерческой организацией и перечень стоящих перед ним задач; разработаны система критериев выбора формы внутрихозяйственного контроля, методика внутрихозяйственного контроля финансовых результатов, методика комплексной оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля.

Степень использования: результаты исследования приняты к использованию контрольно-ревизионным управлением Министерства промышленности Республики Беларусь, управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в практику деятельности АОДО «Систем-аудит» (г. Минск), РУП «Гомельский завод станочных узлов» (г. Гомель), «AGRO SPEKTRUM BELARUS» s.r.o. (Чешская Республика, г. Писек), ООО «СВ Тепломашсервис» (Украина, г. Полтава), учебный процесс УО «Белорусский государственный экономический университет».

Область применения: при разработке методических положений по внутрихозяйственному контролю, в практической деятельности специалистов внутреннего контроля организаций промышленности, других отраслей национальной экономики, а также аудиторских организаций, в учебном процессе экономических вузов.

SUMMARY

Green Tatsiana Anatolievna

Internal control of financial results in industrial organizations: state and development directions

Key words: internal control, financial results, concept of risk-oriented control, enterprise risk management system, internal control procedure, assessment of the internal control efficiency. of the internal control definition,

The purpose of research: theoretical justification and elaboration of scientific practical recommendations to improve management and procedures for internal control of financial results based on the concept of risk-oriented control and assessment of its efficiency.

Methods of research: general scientific methods — system approach, induction, deduction, analysis, synthesis, comparison, generalization, observation, description; specifically scientific methods — testing, simulation.

The obtained thesis results and their novelty. The results and their novelty are in the scientific substantiation of theoretical concepts of risk-oriented internal control, determination of the criteria system for the selection of internal control form, development procedures for internal control of financial results within the risk oriented approach and development procedures for complex assessment of internal control efficiency.

The degree of usage: the results of the research were approved for use by the control department of the Ministry of industry of the Republic of Belarus, the audit department of the Ministry of finance of the Republic of Belarus, evaluated and implemented into practice in audit company «Systemaudit» (Minsk), RUP «Gomel Machine Tool Units Plant» (Gomel), «AGRO SPEKTRUM BELARUS» s.r.o. (the Czech Republic, Pisek), OOO «SV Teplomashservice» (Ukraine, Poltava), into educational process in Belarusian State Economic University.

The area of application: the findings and methodical recommendations of the thesis can be applied as a practical guidance for specialists of internal control departments and audit companies, during educational process of economic high schools.

Редактор и корректор *Г.В. Андропова*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Е.А. Быковская*

Подписано в печать 28.02.2011. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ 53

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.