

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩИМИ СУБЪЕКТАМИ

УДК 657.6.001.33

Майданевич Петр Николаевич,

доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры государственного и муниципального управления,
Институт экономики и управления (структурное подразделение),
ФГАОУ ВО «Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского»,
г. Симферополь, Российская Федерация.

Клименко Оксана Петровна,

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
ФГАОУ ВО «Севастопольский государственный университет»,
г. Севастополь, Российская Федерация.

Maidanevich Peter Nikolaevich,

Doctor of Economics, Professor,
Associate Professor of the Department of State and Municipal Administration,
Institute of Economics and Management (structural subdivision),
V.I. Vernadsky Crimean Federal University,
Simferopol, Russian Federation.

Klimenko Oksana Petrovna,

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit
Sevastopol State University,
Sevastopol, Russian Federation.

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД КЛАССИФИКАЦИИ И ОЦЕНКИ КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

METHODICAL APPROACH TO CLASSIFICATION AND QUALITY ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROL

В статье изложены подходы к трактовке сущности понятия внутреннего контроля. Определена характеристика форм организации и классификации видов внутреннего контроля. Предложенная классификация будет способствовать конкретизации задач его проведения, влиять на различные стороны и подходы его функционирования. Проведены исследования принципов оценки качества контроля и изучены подходы различных авторов к оценке работы контролеров, а так же предложены дополнительные требования к оценке качества контрольных процедур. На основании проведенного исследования автором сформирована схема системы оценки качества функционирования системы внутреннего контроля, которая отражает взаимосвязь основных ее элементов. Практическое использование предложенных критериев оценки качества работы субъектов внутреннего контроля, позволит осуществлять мониторинг результатов труда работников, которые контролируют все функции структурных подразделений и предприятия в целом. Кроме того это позволит определять недостатки, способы влияния на повышения качества в работе, эффективности контрольных мероприятий и прозрачности деятельности указанных субъектов.

Ключевые слова: внутренний контроль, качество контроля, система управления качеством контроля, критерии оценки качества контроля, принципы и требования к оценке контроля.

The article presents approaches to the interpretation of the essence of the concept of internal control. Characteristics of forms of organization and classification of types of internal control are defined. The proposed classification will contribute to the concretization of the tasks of its implementation, to influence the various aspects and approaches of its functioning. The research of the principles of control quality assessment is carried out and the approaches of various authors to the assessment of the controllers' work are studied, as well as additional requirements to the assessment of control procedures quality are proposed. On the basis of the conducted research the author has formed a scheme of the system of quality assessment of the internal control system functioning, which reflects the interrelation of its main elements. Practical use of the proposed criteria for assessing the quality of work of internal control subjects will allow to monitor the results of work of employees, who control all the functions of structural units and the enterprise as a whole. In addition, it will allow to determine the shortcomings, ways of influencing the quality improvement in the work, efficiency of control measures and transparency of the activities of these subjects.

Keywords: internal control, control quality, control quality management system, control quality evaluation criteria, control evaluation principles and requirements.

ВВЕДЕНИЕ

Вопрос классификации внутреннего контроля постоянно вызывает научный интерес. В контроле как в науке, так и в практике его проведения, классификация имеет определяющую роль при исследовании явлений и предметов, ведь она является одним из средств упорядочения накопленных знаний. Потребность классификации внутреннего контроля заключается в необходимости дальнейшего совершенствования практики контроля, улучшения подготовки субъектов внутреннего контроля, повышения эффективности и качества контрольно-ревизионной работы, дальнейшей разработки методологии его проведения.

В настоящее время в научной литературе авторами выделяются различные виды внутреннего контроля, что объясняется применением для этого различных видов признаков и методов их классификации. Указанные факторы способствуют тому, что остается большой простор для субъективизма, формируются препятствия использования классификации на практике, а это не обеспечивает достаточной полноты разработки существующих методов осуществления внутреннего контроля.

На основании анализа научных источников можно сделать выводы, что существуют различные подходы к определению признаков, по которым проводится классификация внутреннего контроля (отдельные авторы делают упор на классификации контроля по его формам, а другие — видам и структуре контролирующих органов).

Разработка рациональной классификации внутреннего контроля позволяет глубже понять и рассмотреть различные стороны, а также особенности функционирования внутреннего контроля. С одной стороны, она позволяет понять, что собой представляет внутренний контроль как система, а с другой — определить наиболее важные направления ее создания и функционирования.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Одним из важных условий эффективной организации и методики проведения внутреннего контроля на предприятиях, решения проблемных вопросов теории хозяйственного контроля, с целью дальнейшего совершенствования его практического развития выступает научное обоснование классификации системы внутренних контрольных проверок. Классификация внутреннего контроля необходима для развития научных основ и его теории, улучшения качества практики проведения контрольной работы на предприятиях различных форм собственности и хозяйствования.

Для научно-обоснованного построения классификации необходимо помнить, что она должна удовлетворять следующие формальные требования:

- 1) подмножества, на которые разделено множество, не должны пересекаться (содержать общие элементы);
- 2) в сумме подмножества должны дать исходное множество классифицируемых объектов;
- 3) каждый элемент должен входить в какой-то один класс;
- 4) деление множества на группы должно осуществляться по одному признаку.

Поскольку множество можно разбивать на подмножества различными способами, выбор системы классификации является делом практики. Классификация внутреннего контроля является важной методологической проблемой и требует значительного внимания со стороны ученых, ведь именно правильно построенная классификация позволяет всесторонне исследовать и понять явление.

Построение классификации внутреннего контроля базируется на развитии классификационных признаков, которые позволяют детально охарактеризовать функции контроля, установить формы внутреннего контроля и его виды.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Часть ученых признают классификацию внутреннего контроля по субъектам. Отдельные авторы [2, 11, 12] по субъектам осуществления контроля выделяют следующие его виды: ревизионный, внутренний аудиторский, бухгалтерский, административный, технологический, специальный, контроль собственников, контроль офисных служб, контроль управленческих структур низовых подразделений, высшего руководства, руководства среднего уровня, руководителей центров ответственности, общественных организаций и самоконтроль. Приведенный перечень видов внутреннего контроля, свидетельствует об их дифференциации, которые по названию отличаются, но являются тождественными по смыслу (например, административный контроль и контроль управленческих структур различных подразделений).

В свою очередь Майданевич П.Н. [7] такие виды внутреннего контроля как административный, внутренний, который осуществляет бухгалтерия, а также внутренний аудит, контроль персонала относит к классификационному признаку по функциональному назначению.

Несколько отличную классификацию внутреннего контроля по субъектам представляет Турищева Т.Б. [11], который осуществляет разделение контроля по субъектам на основе применения двух признаков и соответствующих видов внутреннего контроля:

- а) связь с субъектными отношениями (непосредственный и опосредованный контроль);
- б) связь с организацией контроля (плановый и ситуационный контроль);

в) периодичность контрольных мероприятий (периодическое и эпизодическое обследование объекта).

Ревизионный контроль осуществляется структурным подразделением материнской компании внутренней ревизионной службой. Важным моментом здесь выступает юридически закреплённая обязанность, в случае выявления нарушений применять взыскания к виновным лицам. Такие взыскания не должны противоречить действующему законодательству. Целесообразность такого контроля основывается на том, что работники гораздо тщательнее выполняют свои должностные обязанности, если знают, что их работу будут проверять не только органы внешнего контроля, но и службы внутреннего контроля.

Внутренний аудиторский контроль и бухгалтерский контроль осуществляются в соответственно такими службами субъекта хозяйствования, как внутренняя аудиторская служба и бухгалтерская служба.

Административный контроль осуществляют управленцы высшего и среднего звеньев управления. Данный вид контроля характеризует контроль действий подчинённых работников в пределах определённой структурной единицы или предприятия в целом. Самоконтроль является особым видом внутреннего контроля, который присущ работе каждого работника на предприятии.

Согласны с Ташкиновым А.Г., что «практически вся контрольная деятельность осуществляется в организованном, плановом режиме. Однако можно привести множество примеров, когда возникают ситуации, которые побуждают к проведению незапланированных контрольных действий в процессе внедрения проекта диверсификации деятельности» [10]. Считаем целесообразным плановый и ситуационный внутренний контроль рассматривать в рамках отдельного классификационного признака, а именно по решению руководства о планировании контроля.

Взаимосвязанными с указанным классификационным признаком является разделение внутреннего контроля по периодичности осуществления на систематический, периодический, эпизодический [5, 12] или по признаку продолжительности контроля на систематический, периодический, внезапный [6, 10]. Считаем целесообразным при классификации внутреннего контроля использовать классификационный признак по периодичности осуществления, поскольку использование признаков длительности времени предопределяет необходимость установления четкого определения временного промежутка выполнения указанных видов внутреннего контроля. Также соглашаемся с Хромовой И.Н. и Мячевой Е.С., что «эпизодический контроль не выражает цели контроля, а внезапный показывает, что контроль осуществляется без предупреждения, то есть он проводится лишь в случае необходимости, а именно выявленных фактов нарушений» [12].

Обоснованной и целесообразной является классификация внутреннего контроля по времени осуществления предварительный, текущий и последующий. Согласно с Кучуковой Н.М. [5] в части взглядов относительно необоснованности замены предварительного контроля превентивным исходя из содержания понятия «превентивный».

Большинство авторов в своих работах рассматривают деление контроля на документальный и фактический в зависимости от источников данных для проверки или способа осуществления внутреннего контроля. Баев В.В. отмечает, что «классификация контроля по источникам и разделение его на документальный и фактический является не совсем обоснованной и аргументирует это тем, что: во-первых, признать такую классификацию все равно что противопоставить документальный контроль фактическому. Однако это не так. Наоборот эти два вида контроля должны дополнять друг друга» [1].

Не поддерживаем позиции Баевым В.В. об исключении этого признака из общего перечня классификационных признаков внутреннего контроля. Действительно, документальный и фактический контроль тесно связаны друг с другом, однако это не исключает необходимости их разграничения. Кроме того, фактический и документальный контроль оперируют своими приемами, которые являются разными по своему содержанию. Часто правильность осуществления многих хозяйственных операций не всегда можно проверить с помощью приемов документального контроля, следует также дополнительно применять приемы фактического контроля.

Общим подходом к классификации внутреннего контроля среди ряда исследователей является выделение по полноте охвата объекта контроля: сплошного и выборочного внутреннего контроля. На наш взгляд, классификационный признак «полнота охвата контролем» имеет место для существования. Считаем целесообразным в этих видах контроля отнести и комбинированный контроль, в ходе которого одна часть документов и информации изучается сплошным, а другая — выборочным способом.

Черепанова Н.А. [13] утверждает, что внутренний контроль по форме его организации следует разделять на контроль:

- а) осуществляемый централизованно;
- б) осуществляемый децентрализованно;
- в) осуществляемый в интегрированной форме.

Подтверждаем необходимость указанные виды внутреннего контроля вычленять в составе классификационного признака по уровню организации контрольных действий.

Централизованная форма организации осуществления внутреннего контроля характеризуется тем, что вся первичная контрольная работа сосредотачивается на уровне управления предприятием и осуществляется специальной службой.

Распространенной является децентрализованная форма организации внутреннего контроля, при которой контрольная работа вначале осуществляется в первичных звеньях организации производства: цехах, бригадах, фермах, участках. Затем результаты контроля передают для обобщения экономических служб: бухгалтерии, финансового и планового отделов.

Внутренний контроль, который осуществляется в интегрированной форме, заключается в сочетании характеристик и признаков централизованной и децентрализованной формы организации внутреннего контроля.

Игошина Ю.А. предлагает ведомственный контроль рассматривать как обособленный вид внутреннего контроля. Такой подход автор объясняет это тем, что «отнесение ведомственного контроля внутреннего или внешнего может иметь двойное толкование, потому что, с одной стороны, для сельскохозяйственного предприятия это может быть внешний контроль, поскольку контрольные процедуры проводятся вышестоящей организацией, а с другой — он может проявляться как внутренний контроль, так как проводится контролирующими органами, в подчинении которого относится данное предприятие» [3].

По данному вопросу придерживаемся позиции И.В. Бардиной и С.В. Зотолюкина, который предлагает ведомственный контроль характеризовать как внутрисистемный, основной целью которого является объективное изучение фактического состояния дел субъектов хозяйствования, выявление и предупреждение явлений, негативно влияющих на исполнение управленческих решений и достижения поставленной цели, а также доведение этой информации до органа управления» [2].

Поэтому, учитывая вышесказанное, в зависимости от масштабов деятельности и сложности организационной структуры внутренний контроль следует разделять на внутрихозяйственный, внутрисистемный контроль и контроль на уровне предприятия. Внутрисистемный контроль — это проверка исполнения принимаемых решений, что дает возможность получать информацию о функционировании звеньев системы. Внутрисистемный контроль предусматривает контроль за выполнением плановых заданий хозяйственной деятельности, использования материальных и финансовых ресурсов, недопущение фактов бесхозяйственности; обеспечение сохранности собственности, правильной постановки бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной работы; соблюдение действующего законодательства.

По уровню автоматизации Ташкинов А.Г. [10] предлагает внутренний контроль разделять на: неавтоматизированный, частично автоматизированный и полностью автоматизированный. Считаем, что этот признак имеет право на существование, но требует уточнения. Неавтоматизированный контроль — осуществляется непосредственно субъектами контроля без помощи автоматизированных средств. Частично автоматизированный — осуществляется субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и тому подобное, например, контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей. Полностью автоматизированный — осуществляется непосредственно в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Считаем, что в зависимости от уровня автоматизации контрольных работ и обработки данных внутренний контроль следует разделять на три вида: с использованием ручного труда, компьютеризированный и смешанный. В зависимости от того на сколько процентов будет компьютеризированная обработка данных будет зависеть степень полноты его автоматизации, поэтому выделять не полностью и полностью автоматизированный внутренний контроль считаем нецелесообразным.

Нецелесообразно также классифицировать контроль в зависимости от целей (цели) контроля, как предлагает Е.А. Касюк. Конкретные институты не могут иметь цели, они имеют задачи, которые должны решать лица, связанные с деятельностью предприятия, а последние, в свою очередь, имеют свои цели [4].

Мы согласны с позицией Л.М. Рабинер, который утверждает: «Также из общей схемы классификации следует исключить деление контроля на специализированный и общий. Любой вид контроля является одновременно специализированным» [9].

Как правило, многочисленность классификационных признаков приводит к недоразумениям. Происходит размывание границ между видами и формами контроля, что приводит к несоответствию в практической деятельности и неправильной трактовке нормативной базы контроля. Несмотря на это, вспомним один из основных принципов любой классификации — ограничение классификационных признаков и их понятность.

К признакам классификации контроля относится также разделение контроля по формам. Форма контроля — внешнее выражение конкретных действий, выполняемых субъектами контроля. Последние осуществляют контроль объектов с их количественной и качественной стороны.

Каждой форме контроля присущи свои определенные взаимосвязанные способы и приемы. Так, количественная и стоимостная формы контроля применяют метод инвентаризации, способ сравнения, и

тому подобное. Формы контроля тесно взаимосвязаны между собой. Например, количественная форма контроля вызывает в ряде случаев применение стоимостной, а последняя — количественной формы, и тому подобное.

Т.В. Лаврова придерживается позиции, что «универсальной классификацией внутреннего экономического контроля по формам является контроль, осуществляемый централизованно в форме инвентаризаций, тематических проверок, ревизий, внутреннего аудита; контроль, осуществляемый, децентрализованно в форме наблюдения, мониторинга, надзора, локальных проверок, анализа правильности действий, иных форм непосредственного контроля; контроль, осуществляемый в интегрированной форме — синтез его разновидностей по централизованным и децентрализованным формам» [6].

Как справедливо считает Г.В. Максимова, при трактовке форм контроля следует исходить из соотношения содержания и формы как философских категорий, отражающих взаимосвязь двух аспектов одной реальности. Содержание представляет собой определенную сторону предмета, а форма — способ его выражения и внутреннюю организацию, которые модифицируются с изменением содержания. Одновременно форма активно воздействует на содержание, ускоряя или тормозя его развитие в зависимости от того, насколько она соответствует изменившемуся содержанию [8].

В части определения перечня видов и форм внутреннего контроля до сих пор ведутся дискуссии среди ученых и исследователей. Анализируя различные исследования, можно выделить три подхода к трактовке сущности понятия «форма контроля»:

- а) внутренняя организация контроля и контрольных действий (60 %);
- б) проявление содержания контроля (30 %);
- в) взаимодействие элементов и процессов контроля (10 %).

Осуществление внутреннего контроля реализуется в той или иной форме, то есть формулируется и идентифицируется согласно определенного представления о его построении. Считаем, что под «формой внутреннего контроля» следует понимать способ организации внутреннего контроля. Вместе с тем, понятие «форма внутреннего контроля» следует рассматривать как способ выражения, упорядочения и налаживания совокупности действий субъектов внутреннего контроля для обеспечения эффективного процесса реализации мер контроля. В зависимости от сложности организационной структуры предприятия и разветвленности объектов внутреннего контроля предлагаем внутренний контроль в части выделения классификационного признака по форме рассматривать именно в рамках форм его организации.

Учитывая перечень субъектов, которые могут осуществлять внутренний контроль на предприятии, по форме организации его следует разделять по субъекту осуществления (контроль владельца; контроль административных служб предприятия и линейных подразделений; контроль, осуществляемый отделом внутреннего контроля; контроль осуществляемый подразделением внутреннего аудита; контроль, который осуществляется работниками предприятия, согласно их функциональных обязанностей) и в отношении предприятия — на контроль, который осуществляется на условиях инсорсинга и контроль, который осуществляется на условиях аутсорсинга.

Рассмотрим более детально очерченные формы организации внутреннего контроля, в части их содержательного наполнения (табл. 1).

При определении классификационных признаков и видов внутреннего контроля следует также учитывать наработки зарубежных исследователей по данной тематике.

В частности, в польских литературных и интернет-источниках [14] часто можно встретить разделение внутреннего контроля по субъектам осуществления на: функциональный, институциональный и общественный контроль.

Функциональный контроль осуществляется на руководящих должностях и других самостоятельных местах труда в пределах порученных обязанностей. Данный вид внутреннего контроля широко используется субъектами хозяйствования. Процедуры применения функционального контроля обычно вытекают из организационной структуры предприятия.

Функциональный контроль могут также осуществлять работники, не являющиеся руководителями, если они выполняют определенные контрольные функции (например, работники бухгалтерии). Характерной особенностью данного вида контроля является его проведение перед осуществлением хозяйственных операций (например, предварительный контроль договоров) или непосредственно в ходе их реализации (например, текущий контроль документов на выдачу материалов в производство). Преимуществом функционального контроля является противодействие нежелательным явлениям, а если будут выявлены перерасходы, ошибки или проявления бесхозяйственности, то руководство данного предприятия может немедленно среагировать и эффективно принять соответствующее управленческое решение.

С практической точки зрения функциональный контроль является эффективным, но только при условии, если осуществляется профессионально и тщательно. Для обеспечения его правильного и четкого проведения существенное значение имеет точное определение порядка организации и сферы распределе-

Таблица 1. Характеристика форм организации внутреннего контроля предприятия *

Название формы организации	Характеристика
По субъектам осуществления	
Контроль собственника	Может выступать как форма контроля и как отдельный вид контроля, в случае, когда руководитель и владелец являются разными лицами
Контроль органов управления и линейных подразделений предприятия	Руководители и должностные лица подразделений предприятия
Специально организованные службы контроля	Ревизионная комиссия, наблюдательный совет, инвентаризационная комиссия. Отдел (служба) внутреннего контроля, служба внутреннего аудита, комиссии по расследованию чрезвычайных событий
Контроль, осуществляемый бухгалтерскими работниками	Главный бухгалтер и учетные работники, бухгалтеры-ревизоры, осуществляющие операции по внутреннему контролю на всех этапах учетного отражения фактов хозяйственной жизни
Контроль, который осуществляется работниками предприятия, согласно их функциональных обязанностей	Субъекты контроля, в обязанности которых входит выполнение контрольных функций (работники предприятия, выполняющие контрольные функции как служебные обязанности, или в связи с производственной необходимостью и т. п.)
Относительно предприятия	
Контроль, осуществляемый на условиях инсорсинга	Контрольные функции выполняются работниками предприятия
Контроль, который осуществляется на условиях аутсорсинга	Функции службы внутреннего аудита выполняются внешним субъектом на основе заключенного договора об оказании аудиторских услуг

* Составлено авторами

ния обязанностей и ответственности между отдельными организационными отделами. В функциональном контроле необходимым условием является разработка и уточнение основных задач и видов контроля в сферах деятельности работников. Однако, в любом случае необходимо в данном виде контроля учесть размеры предприятия, количество организационных отделов, вид деятельности и ее сложность.

Институциональный контроль осуществляется внутренним контролером или группой внутренних контролеров, работающих в отдельном подразделении предприятия. Создание отдельных отделов контроля может быть обоснованным на крупных субъектах хозяйствования, где существует необходимость контроля разных отделов, филиалов, складов и магазинов.

В зависимости от решения и потребностей руководителя предприятия, в пределах институционального контроля может создаваться должность внутреннего аудитора, отдел или служба внутреннего аудита. На крупных предприятиях, особенно промышленных, звеньями институционального контроля могут быть: а) должность или отдел внутреннего аудита; б) должность или отдел контроля качества; в) отдел инвентаризации.

Общественный контроль, прежде всего, осуществляют:

а) совет работников — осуществляет мониторинг всей хозяйственной деятельности государственно-го предприятия, в том числе с проблемами, связанными с преобразованием собственности;

б) профсоюз — предметом их интереса являются дела, связанные с защитой интересов работников, в том числе соблюдение положений в сфере заключения коллективных договоров, обеспечения социальных гарантий, увольнения работников.

Считаем целесообразным по характеру контрольных действий внутренний контроль подразделять на институциональный и функциональный. Институциональный внутренний контроль взаимосвязан с субъектами контроля и заключается в осуществлении проверок специально предназначенными для этого службами. Функциональный контроль осуществляется управленцами высшего и среднего звеньев управления, работниками к служебным обязанностям которых относится осуществление контрольных функций.

Принимая во внимание различные признаки польский исследователь С. Калужный (S. Kaiuiny) разделяет внутренний контроль по следующим признакам: по критерию времени, когда осуществляется внутренний контроль (предварительный, текущий и последующий контроль); с точки зрения предмета и

сферы (полный, проблемный, комплексный); по плановости (плановый; внеплановый контроль); по характеру (формально-правовой контроль; существенный контроль; документальный контроль; фактический контроль) [15].

Наиболее широкую, логическую и последовательную классификацию рассматривает польский ученый Е. Теребуха (Е. Terebucha) [16]. Классификация базируется на субъекте, который проводит вид контроля, в результате чего ученый выделяет два больших блока: внешний и внутренний контроль, которые являются основой всего разделения контроля.

Подводя итог вышеизложенному, можно сделать вывод, что в настоящее время наблюдается многочисленность и дифференциация классификационных признаков внутреннего контроля, что приводит к возникновению дискуссий. Происходит размытие границ между видами и формами контроля, что предопределяет несоответствие в практической деятельности и неправильной трактовке нормативной базы контроля. Проведенный анализ существующих подходов позволяет сформировать собственный взгляд на проблему классификации внутреннего контроля, систематизировать и уточнить следующие признаки его классификации и виды (табл. 2).

Таблица 2. Классификация видов внутреннего контроля *

№	Признак классификации	Виды внутреннего контроля
1	По уровню сложности организационной структуры субъекта хозяйствования	Внутрихозяйственный; внутрисистемный; контроль на уровне предприятия
2	По характеру контрольных действий	Институциональный; функциональный
3	По субъектам осуществления	Ревизионный; внутренний аудиторский; бухгалтерский; административный; самоконтроль
4	По иерархии	Нелинейный; линейный
5	По времени осуществления	Предварительный; текущий; последующий
6	По уровню автоматизации	Использование ручного труда; компьютеризированный; смешанный
7	По полноте изучения процессов	Сплошной; выборочный; комбинированный
8	По сложности объекта контроля	Тематический; комплексный
9	По источникам получения информации	Документальный; фактический
10	По плановости контрольных действий	Плановый; внеплановый
11	По периодичности проведения	Систематический; периодический; внезапный
12	По уровню организации деятельности субъектов внутреннего контроля	Контроль осуществляется централизованно, децентрализовано, интегрировано
13	По форме организации, в т. ч.: - по субъектам	Контроль собственника; контроль органов управления и линейных подразделений предприятия; контроль, осуществляемый: специально организованными службами контроля, бухгалтерскими работниками, работниками предприятия, в соответствии с их обязанностями
	- относительно предприятия	Контроль, осуществляемый на условиях инсорсинга; контроль, осуществляемый на условиях аутсорсинга

* Составлено авторами

Предложенная классификация внутреннего контроля позволяет разобраться в его сущности и соответствует конкретным практическим задачам, то есть вооружает практиков возможностью выбора того или иного вида внутреннего контроля, необходимого для достижения поставленной цели. Такая классификация облегчает изучение методики осуществления внутреннего контроля на предприятиях и позволяет рационально его организовать, в зависимости от специфики выбранного вида.

Рассмотрим как предложенная классификация внутреннего контроля повлияет на оценку качества проведения этого самого контроля. Для этого проанализируем систему оценки качества функционирования системы внутреннего контроля (рис. 1) [7].

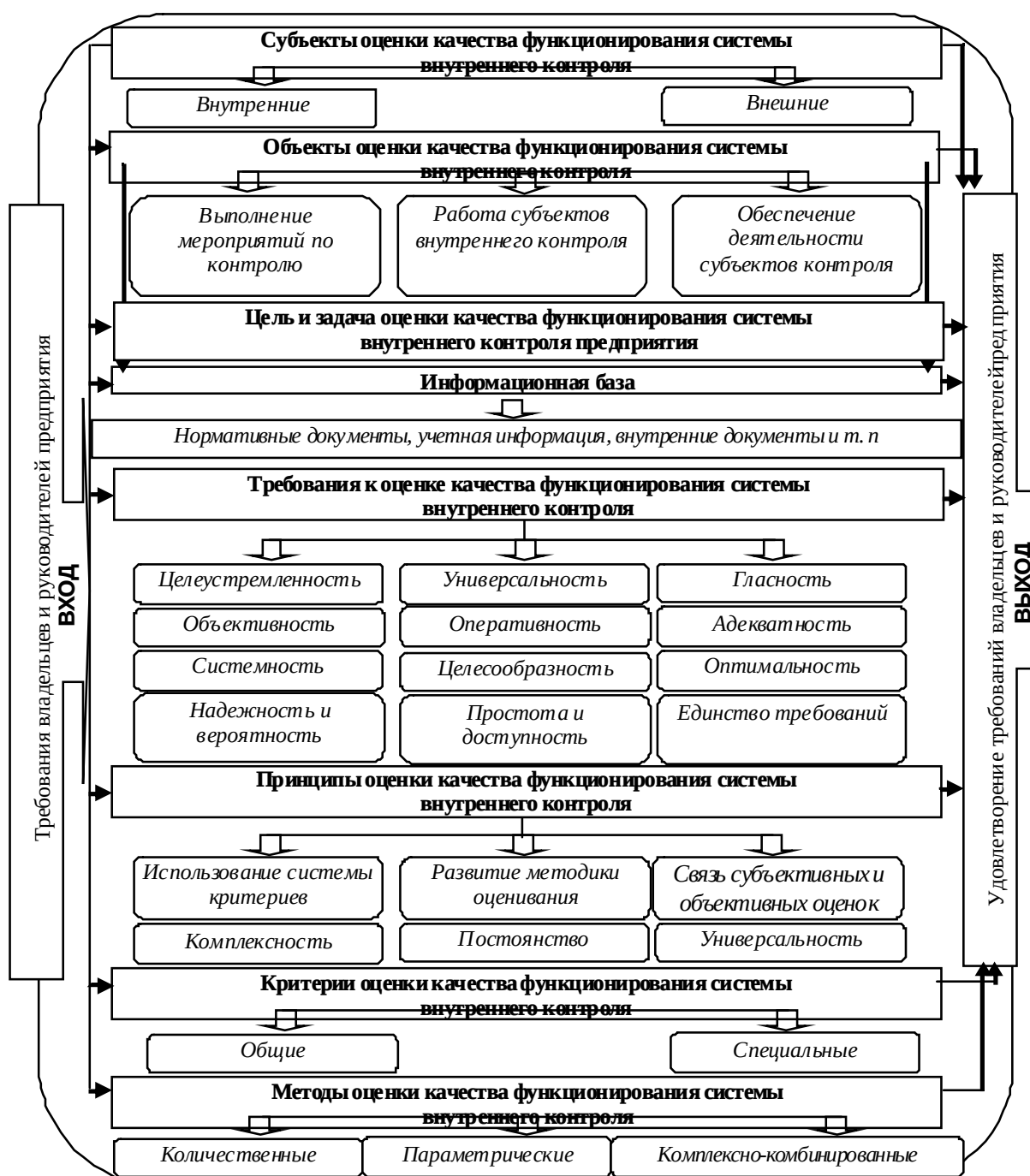


Рис. 1. Система оценки качества функционирования системы внутреннего контроля (Разработано авторами)

Процесс оценки качества деятельности субъектов внутреннего контроля является важным компонентом диагностики и мониторинга функционирования системы внутреннего контроля на предприятии. Система оценки качества призвана повысить эффективность деятельности субъектов внутреннего контроля, предоставить возможность установить соответствие результатов проверки установленным требованиям и выявить те аспекты работы, которые требуют улучшения.

Согласно классификации видов внутреннего контроля выделим следующие элементы системы управления качеством внутреннего контроля, которые сгруппируем в три блока:

а) управление качеством контрольного мероприятия (оценка качеством процесса его подготовки; управление качеством процесса осуществления этого мероприятия и управления качеством результата контрольного мероприятия);

б) управление качеством кадрового обеспечения (качество кадровой политики; качество исполнения работникам функциональных обязанностей и стимулирования работников);

в) управление качеством методического обеспечения контрольной работы (качество применения методов и приемов осуществления контрольного мероприятия; оценка соблюдения требований инструктивно-методических материалов).

При этом можно выделить следующие критерии оценки качества процесса осуществления контроля:

) соответствие установленному порядку проведения контрольного мероприятия;

) соответствие работы, которую выполняют контроллеры рабочему плану и программе контрольного мероприятия;

) соответствие выполняемых процедур и действий программе контроля;

) наличие у проверяющих соответствующих знаний, умений и навыков для выполнения программы контрольного мероприятия;

) соответствие использованных методов и процедур контроля для получения необходимых результатов по выполнению программы контрольного мероприятия;

) соответствие информационных технологий программе контрольного мероприятия.

Несколько иные показатели оценки качества системы контроля эффективности, которые можно использовать как основу при разработке критериев оценки качества работы субъектов внутреннего контроля приведенные Г.В. Максимова, К.А. Коретников [8]. По мнению авторов, оценку качества системы контроля эффективности целесообразно осуществлять в рамках обоснованности теоретико-методологического базиса, рациональности и эффективности ресурсного и организационного обеспечения для выполнения функций такой системы. В первую очередь следует уделять внимание таким вопросам: качество построения системы (организационной структуры), организация взаимодействия элементов системы, качество методического и законодательного обеспечения проведения контроля, определение влияния внешних факторов и возможность его сокращения для более адекватного суждения.

Предложенные вышеупомянутыми авторами критерии позволяют лишь фрагментарно оценить качество исполнения обязанностей субъектами внутреннего контроля и могут быть взяты за основу для проведения дальнейших исследований.

Отдельные признаки и критерии дают представление лишь о конкретной стороне уровня качества выполнения контрольных работ, тогда как наиболее полное представление о качестве можно получить только на основе систематизированной совокупности критериев, характеризующих все основные компоненты реализации контрольных функций, основанной на классификации внутреннего контроля.

Критерии и показатели качества работы субъектов внутреннего контроля следует разделить на общие (характерные для всех субъектов внутреннего контроля) и специальные (зависят от особенностей работы каждого отдельного субъекта внутреннего контроля) с учетом предложенной классификации видов внутреннего контроля.

К общим предлагаем отнести группы организационных, методических и технических критериев, использование которых позволяет оценить качество деятельности субъектов внутреннего контроля в целом (рис. 1).

К специальным критериям следует отнести те, которые характеризуют зависимость результатов проведенных проверок от индивидуальных характеристик работника. Такого вида критерии позволяют оценить личные и деловые качества работника, особенности поведения и использования рабочего времени, что влияет на уровень качества выполнения должностных обязанностей в части осуществления внутреннего контроля.

ВЫВОДЫ

Использование предложенных критериев оценки качества деятельности субъектов внутреннего контроля позволяет осуществить оценку фактического состояния реализации контрольных функций в целом по предприятию, а также в разрезе отдельных субъектов внутреннего контроля.

Обеспечение качественного выполнения обязанностей субъектами внутреннего контроля позволит создать условия для повышения эффективности функционирования системы внутреннего контроля предприятия и обеспечить ее действенность. Использование предложенных критериев оценки деятельности субъектов внутреннего контроля будет способствовать ведению мониторинга результатов труда всех структурных подразделений и работников, осуществляющих контрольные функции, а также создаст предпосылки для объективного определения недостатков и определения способов влияния на повышение эффективности контрольных мероприятий.

Предложенное разделение внутреннего контроля на виды способствует углубленному осознанию его сущности, а практическое использование предложенных признаков классификации и видов внутреннего контроля способствует повышению эффективности контроля за счет внедрения новых и трансформации существующих его видов.

На основе предложенной классификации внутреннего контроля предложено определение соответствующих групп критериев качества проведения внутреннего контроля. Так осуществлять оценку качества деятельности субъектов внутреннего контроля необходимо осуществлять на основе общих и специальных критериев, которые могут быть применены при любой деятельности указанных субъектов, и находить свое воплощение в соответствующих документах, которые, в свою очередь, должны быть всегда открытыми, доступными для ознакомления. Разработка и систематизация критериев оценки качества деятельности субъектов внутреннего контроля обеспечивает улучшение качества реализации контрольных функций, усиление ответственности и повышение прозрачности деятельности указанных субъектов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Баев В.В. Развитие внутреннего финансового контроля в России / В.В. Баев, Е.А. Баева [Электронный ресурс] // Ученые записки Тамбовского отделения РОСМУ. — 2018. — № 10. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/razvitiye-vnutrennego-finansovogo-kontrolya-v-rossii (дата обращения: 19.12.2018).
2. Бардина И.В. Сущность и значение финансового контроля в системе управления хозяйствующих субъектов / Ирина Валентиновна Бардина, Сергей Владимирович Затолокин [Электронный ресурс] // Вестник ГУУ. — 2015. — № 3. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-znachenie-finansovogo-kontrolya-v-sisteme-upravleniya-hozyaystvuyuschih-subektov (дата обращения: 11.12.2018).
3. Игошина Ю.А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета / Юлия Александровна Игошина [Электронный ресурс] // Вестник НГИЭИ. — 2014. — № 1 (32). — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-kak-element-upravlencheskogo-ucheta (дата обращения: 09.01.2019).
4. Касюк Е.А. Внутренний контроль: анализ существующих подходов к классификации его видов и форм, их развитие / Елена Анатольевна Касюк [Электронный ресурс] // Вестник ОмГУ. Серия: Экономика. — 2017. — № 1. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-analiz-suschestvuyuschih-podhodov-k-klassifikatsii-ego-vidov-i-form-ih-razvitiye (дата обращения: 18.12.2018).
5. Кучукова Н.М. Роль бухгалтерского учета и внутреннего контроля в обеспечении экономической безопасности и эффективного контроля имущественного комплекса предпринимательских структур / Нафиса Махмутовна Кучукова [Электронный ресурс] // Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия: Экономика. — 2017. — № 3 (21). — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/rol-buhgalterskogo-ucheta-i-vnutrennego-kontrolya-v-obespechenii-ekonomicheskoy-bezopasnosti-i-effektivnogo-kontrolya (дата обращения: 09.01.2019).
6. Лаврова Т.В. Усиление роли внутреннего аудита как фактор развития риск-менеджмента / Татьяна Владимировна Лаврова [Электронный ресурс] // ЭТАП. — 2015. — № 3. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/usilenie-rol-i-vnutrennego-audita-kak-faktor-razvitiya-risk-menedzhmenta (дата обращения: 29.12.2018).
7. Майданевич П.Н. Сущность внутреннего контроля и его документирование / Петр Николаевич Майданевич [Электронный ресурс] // АНИ: экономика и управление. — 2017. — № 3 (20). — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/suschnost-vnutrennego-kontrolya-i-ego-dokumentirovanie (дата обращения: 09.01.2019).
8. Максимова Г.В. Оценка системы внутреннего контроля / Галина Васильевна Максимова, Кирилл Александрович Каретников [Электронный ресурс] // Известия БГУ. — 2017. — № 3. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/otsenka-sistemy-vnutrennego-kontrolya (дата обращения: 09.01.2019).
9. Рабинер Л.М. Типизация форм внутреннего контроля / Л.М. Рабинер [Электронный ресурс] // ТДР. — 2013. — № 5. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/tipizatsiya-form-vnutrennego-kontrolya (дата обращения: 18.12.2018).
10. Ташкинов А.Г. Теоретико-методические основы процессного подхода к управлению на промышленном предприятии / А.Г. Ташкинов [Электронный ресурс] // Вестник ПГУ. Серия: Экономика. — 2014. — № 2. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-metodicheskie-osnovy-protsessnogo-podhoda-k-upravleniyu-na-promyshlennom-predpriyatii (дата обращения: 09.01.2019).
11. Турищева Т.Б. Формирование системы внутреннего контроля (СВК) в российских условиях / Татьяна Борисовна Турищева [Электронный ресурс] // АНИ: экономика и управление. — 2017. — № 3 (20). — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-vnutrennego-kontrolya-svk-v-rossiyskih-usloviyah (дата обращения: 09.01.2019).
12. Хромова И.Н. Организационно-методические аспекты формирования финансовых результатов в системе управленческого учета сельскохозяйственных организаций / Ирина Николаевна Хромова, Елена Сергеевна Мячева [Электронный ресурс] // Научный журнал КубГАУ — Scientific Journal of KubSAU. — 2015. — № 109. — Режим доступа: cyberleninka.ru/article/n/organizatsionno-metodicheskie-aspekty-formirovaniya-finansovykh-rezultatov-v-sisteme-upravlencheskogo-ucheta-selskohozyaystvennykh (дата обращения: 09.01.2019).
13. Черепанова Н.А. Организация внутреннего контроля в рамках процессного подхода к управлению (на примере ОАО «СУЭК-Кузбасс») / Наталья Александровна Черепанова [Электронный ресурс] // ГИАБ. — 2016. — № 10. — Режим доступа: https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-vnutrennego-kontrolya-v-ramkah-protsessnogo-podhoda-k-upravleniyu-na-primere-oao-suek-kuzbass (дата обращения: 09.12.2018).
14. Kalota H. Kontrola wewnkrzna w firmie [Irydio elektroniczne] / Henryk Kalota. — PorzNedek dostkpu: www.mrf.pl/index.php?mod=m_artkuly&cid=87&id=17 (date of the application 22.03.2019).
15. Kaiuiny S. Kontrola wewnkrzna: teoria i praktyka: [podrkcznik akademicki] / S. Kaiuiny. — Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. — 299 s
16. Terebucha E. Zasady wewnkrznej kontroli finansowo-ksigowej w przedsikbiorstwach transportowych / E. Terebucha. — Warszawa: Wydawnictwo komunikacji i ineczności, 1965. — 328 s.

SPISOK LITERATURY

1. Bayev V.V. Razvitiye vnutrennego finansovogo kontrolya v Rossii / V.V. Bayev, Ye.A. Bayeva [Elektronnyy resurs] // Uchenyye zapiski Tambovskogo otdeleniya RoSMU. — 2018. — № 10. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/razvitiye-vnutrennego-financevogo-kontrolya-v-rossii (data obrashcheniya: 19.12.2018).
2. Bardina I.V. Sushchnost' i znachenie finansovogo kontrolya v sisteme upravleniya khozyaystvuyushchikh sub"yektov / Irina Valentinovna Bardina, Sergey Vladimirovich Zatolokin [Elektronnyy resurs] // Vestnik GUU. — 2015. — № 3. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/sushchnost-i-znachenie-financevogo-kontrolya-v-sisteme-upravleniya-hozyaystvuyuschih-subyektov (data obrashcheniya: 11.12.2018).
3. Igoshina Yu.A. Sistema vnutrennego kontrolya kak element upravlencheskogo ucheta / Yuliya Aleksandrovna Igoshina [Elektronnyy resurs] // Vestnik NGIEI. — 2014. — № 1 (32). — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-kak-element-upravlencheskogo-ucheta (data obrashcheniya: 09.01.2019).
4. Kasyuk Ye.A. Vnutrenniy kontrol': analiz sushchestvuyushchikh podkhodov k klassifikatsii yego vidov i form, ikh razvitiye / Yelena Anatol'yevna Kasyuk [Elektronnyy resurs] // Vestnik OmGU. Seriya: Ekonomika. — 2017. — № 1. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-analiz-sushchestvuyuschih-podkhodov-k-klassifikatsii-ego-vidov-i-form-ih-razvitiye (data obrashcheniya: 18.12.2018).
5. Kuchukova N.M. Rol' bukhgalterskogo ucheta i vnutrennego kontrolya v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti i effektivnogo kontrolya imushchestvennogo kompleksa predprinimatel'skikh struktur / Nafisa Makhmutovna Kuchukova [Elektronnyy resurs] // Vestnik UGNTU. Nauka, obrazovaniye, ekonomika. Seriya: Ekonomika. — 2017. — № 3 (21). — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/rol-buhgalterskogo-ucheta-i-vnutrennego-kontrolya-v-obespechenii-ekonomicheskoy-bezopasnosti-i-effektivnogo-kontrolya (data obrashcheniya: 09.01.2019).
6. Lavrova T.V. Usileniye roli vnutrennego audita kak faktor razvitiya risk-menedzhmenta / Tat'yana Vladimirovna Lavrova [Elektronnyy resurs] // ETAP. — 2015. — № 3. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/usilenie-roli-vnutrennego-audita-kak-faktor-razvitiya-risk-menedzhmenta (data obrashcheniya: 29.12.2018).
7. Maydanevich P.N. Sushchnost' vnutrennego kontrolya i yego dokumentirovaniye / Petr Nikolayevich Maydanevich [Elektronnyy resurs] // ANI: ekonomika i upravleniye. — 2017. — № 3 (20). — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/sushchnost-vnutrennego-kontrolya-i-ego-dokumentirovanie (data obrashcheniya: 09.01.2019).
8. Maksimova G.V. Otsenka sistemy vnutrennego kontrolya / Galina Vasil'yevna Maksimova, Kirill Aleksandrovich Karetnikov [Elektronnyy resurs] // Izvestiya BGU. — 2017. — № 3. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/otsenka-sistemy-vnutrennego-kontrolya (data obrashcheniya: 09.01.2019).
9. Rabiner L.M. Tipizatsiya form vnutrennego kontrolya / L.M. Rabiner [Elektronnyy resurs] // TDR. — 2013. — № 5. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/tipizatsiya-form-vnutrennego-kontrolya (data obrashcheniya: 18.12.2018).
10. Tashkinov A.G. Teoretiko-metodicheskiye osnovy protsessnogo podkhoda k upravleniyu na promyshlennom predpriyatii / A.G. Tashkinov [Elektronnyy resurs] // Vestnik PGU. Seriya: Ekonomika. — 2014. — № 2. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-metodicheskiye-osnovy-protsessnogo-podkhoda-k-upravleniyu-na-promyshlennom-predpriyatii (data obrashcheniya: 09.01.2019).
11. Turishcheva T.B. Formirovaniye sistemy vnutrennego kontrolya (SVK) v rossiyskikh usloviyakh / Tat'yana Borisovna Turishcheva [Elektronnyy resurs] // ANI: ekonomika i upravleniye. — 2017. — № 3 (20). — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-vnutrennego-kontrolya-svk-v-rossiyskikh-usloviyakh (data obrashcheniya: 09.01.2019).
12. Khromova I.N. Organizatsionno-metodicheskiye aspekty formirovaniya finansovykh rezul'tatov v sisteme upravlencheskogo ucheta sel'skokhozyaystvennykh organizatsiy / Irina Nikolayevna Khromova, Yelena Sergeyevna Myacheva [Elektronnyy resurs] // Nauchnyy zhurnal KubGAU — Scientific Journal of KubSAU. — 2015. — № 109. — Rezhim dostupa: cyberleninka.ru/article/n/organizatsionno-metodicheskiye-aspekty-formirovaniya-financevyyh-rezultatov-v-sisteme-upravlencheskogo-ucheta-selskokhozyaystvennykh (data obrashcheniya: 09.01.2019).
13. Cherepanova N.A. Organizatsiya vnutrennego kontrolya v ramkakh protsessnogo podkhoda k upravleniyu (na primere OAO «SUEK-Kuzbass») / Natal'ya Aleksandrovna Cherepanova [Elektronnyy resurs] // GIAB. — 2016. — № 10. — Rezhim dostupa: https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-vnutrennego-kontrolya-v-ramkah-protsessnogo-podkhoda-k-upravleniyu-na-primere-oao-suek-kuzbass (data obrashcheniya: 09.12.2018).
14. Kalota H. Kontrola wewnkrzna w firmie [Źródło elektroniczne] / Henryk Kalota. — PorzNedek dostkpu: www.mrf.pl/index.php?mod=martykuly&cid=87&id=17 (date of the application 22.03.2019).
15. Kaiuiny S. Kontrola wewnkrzna: teoria i praktyka: [podrcznik akademicki] / S. Kaiuiny. — Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. — 299 s
16. Terebucha E. Zasady wewnkrznej kontroli finansowo-ksigowej w przedsikbiorstwach transportowych / E. Terebucha. — Warszawa: Wydawnictwo komunikacji i inżynierstwa, 1965. — 328 s.

Статья поступила в редакцию 26 июня 2019 года

Статья одобрена к печати 23 октября 2019 года