

УДК 657.6

ТЕХНОЛОГИЧЕСКАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРИВЕДОМСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

В.В. АКУЛИЧ

(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

Существующие методики контроля основываются, как правило, на опыте работников контрольно-ревизионных служб и регламентируются ведомственными инструкциями. Между тем подобная практика не отвечает требованиям сегодняшнего дня, поскольку не дает возможности систематизировать контрольный процесс, ориентировать ведомственных контролеров на упорядочение контрольных процедур, унификацию всей контрольной деятельности. Для решения этих проблем необходимо понять, что контроль должен стать высокоорганизованным процессом, осуществляемым в определенной технологической последовательности с применением эффективных методик, характерных для каждого технологического этапа.

Изучены понятия «технология» и «методика» контроля, а также обоснование предлагаемых технологических стадий внутриведомственного контроля – основная тема данного исследования.

Введение. Совершенствование системы управления невозможно без осуществления эффективного внутриведомственного контроля, учитывая, что контроль является одной из важнейших функций управления. Вместе с тем, как показывает практика, внутриведомственный контроль является достаточно консервативным направлением экономической работы министерств и ведомств. Меняющаяся экономическая ситуация требует поиска новых подходов к осуществлению контрольных мероприятий, проводимых органами ведомственного контроля.

Говорить о совершенствовании организации проведения внутриведомственного контроля в любой организации некорректно, на наш взгляд, без определения ключевых понятий контроля, какими являются его технология и методика. Термин «методика» происходит от термина «метод» (от греческого «methodos»), что означает путь познания, учение.

Таким образом, методику можно определить как совокупность приемов, позволяющих познать структуру, логическую организацию, способы и средства деятельности. Большинство авторов, работающих в данном направлении, посвящают свои работы в основном совершенствованию методики проведения контроля того или иного объекта. В экономической литературе отсутствует научное обоснование технологии контроля, а также анализ соотношения понятий «методика» и «технология». По нашему мнению, говорить лишь о методике контрольных процедур несколько однобоко, поскольку сам набор методических приемов носит в определенной степени чисто теоретический характер. Что касается контроля, то здесь может использоваться довольно широкий арсенал различных приемов. При этом последние, будучи по сути субъективными, могут по-разному интерпретироваться в зависимости от целей и задач, которые ставятся в той или иной ситуации перед контролем. Таким образом, методика как механизм практического применения методов контроля дает возможность познать предмет контроля, однако не упорядочивает процесс этого познания. Это задача технологии контрольного процесса. Дело в том, что внутренний контроль как целостная информационная система функционирует в определенном технологическом режиме, т.е. осуществляется в определенной последовательности.

Термин «технология» (от греческого «techne») означает совокупность знаний, способов обработки, проведения различных операций, а именно: режим работы, последовательность операций и процессов, приемы. Технологию можно также определить как специфическое знание, адаптированное для практического применения.

Теоретическое осмысление деятельности контролера позволит понять:

- саму суть технологии контроля;
- роль технологии в процессе проведения контроля;
- место технологии в деятельности органов ведомственного контроля;
- структуру контрольной технологии и особенности ее функционирования;
- суть контрольных процедур.

Практическая трактовка понятия «технология» позволяет определить технологию контроля как последовательность этапов, действий, которые должен осуществить контролер для решения поставленных задач и достижения определенной цели. Она является некой закономерностью, достижение которой обеспечивает процесс осуществления контроля, поскольку контрольные процедуры должны выполняться в установленном порядке и реализовываться с помощью совокупности организационных и методических способов, приемов и техники контроля.

Технология контрольной работы характеризуется совокупностью способов и последовательностью изучения и оценки данных и информации, которые отражены и обобщены как в системе бухгалтерского учета, так и в других информационных системах контролируемой организации. Причем технологическая последовательность должна действовать от момента постановки цели проверки до составления итогового документа по результатам проверки – решение задач является результатом проверки, который можно представить как производную функцию от следующих условий: объектов, выбранных для решения поставленных задач; заданных условий проведения проверки и неопределенности в решении задач и цели проверки.

Достижение результатов проверки может быть достигнуто путем выполнения в определенной технологической последовательности некоторых действий, направленных на объекты, выбранные для решения задач. При этом следует учитывать изначальные заданные условия для проведения проверки, а также неопределенность в решении задач. Получение результата в любом исследовании или прикладной деятельности, на наш взгляд, автоматически означает наличие некоторой неопределенности вследствие неполноты информации в самой поставленной задаче, неполноты данных учета или другой информации, ошибок при использовании методических способов исследования, ограниченных возможностях восприятия контролера и других возможных ограничений.

Снижению неопределенности в решении поставленных перед проверкой задач и, как следствие, достижению ее результатов, безусловно, будет способствовать владение ведомственными контролерами всеми техническими приемами практической реализации технологии проверки и понимание ее особенностей в конкретной ситуации.

Основная часть. Проанализировав содержание понятий «методика» и «технология» и места их в контрольной деятельности, можно сделать вывод, что методика является определенным набором процедур, логически выстроенных, имеющих возможность изменяться в зависимости от конкретной ситуации, особенностей деятельности проверяемого субъекта, состояния учета на предприятии, квалификации контролеров и других условий.

Технология же является обобщающим процессом, который можно рассматривать как практическое преломление применяемой методики контроля. Назначение технологии – оптимизировать контрольный процесс, сократить трудозатраты на его осуществление, сделать рациональными и эффективными действия контролера и, как следствие, максимально способствовать достижению желаемого конечного результата.

Существующие сегодня на постсоветском пространстве технологии контроля сложились, по нашему мнению, эмпирическим путем и отражают уровень познания, который исторически ограничен.

Как показывает международный опыт, изменение экономических условий вызывает необходимость изменения и контрольных технологий. Происходить это может, как правило, двумя путями:

- первый путь предусматривает планомерное совершенствование технологических инструментов в соответствии со сложившимися условиями и постепенное обновление технологий контроля;
- второй путь более радикален и предполагает полный отказ от существующих технологий тогда, когда становится известно, что технология, которая традиционно использовалась, стала неэффективной.

Учитывая традиции белорусского менталитета, а также ярко выраженную социальную направленность экономических преобразований в нашей стране, первый путь является, безусловно, более предпочтительным.

Контрольный процесс следует рассматривать как системное явление, поскольку ему присущи все признаки системы: наличие элементов, взаимосвязь и взаимообусловленность между ними, а также вход и выход из системы. Эффективность деятельности такой системы обеспечивается рядом обстоятельств и, в первую очередь, четким соблюдением технологии и методик осуществления контроля.

Изучение сложившейся практики внутриведомственного контроля, а также теоретических разработок в этой области позволяет выделить следующие укрупненные этапы контрольного процесса: подготовительный этап, этап собственно контроля и этап оформления результатов контроля.

После выполнения всех этапов технологического процесса контролирующий субъект должен дать ответы на следующие вопросы: что нарушено?; когда нарушено?; как нарушено?; кем нарушено?; что способствовало нарушению?; какие меры приняты в ходе ведомственной ревизии?; какие нарушения исправлены в ходе проверки?; сколько убытков погашено в ходе проверки.

Каждый этап должен представлять собой последовательный, методически выверенный перечень процедур и конкретных приемов для достижения поставленных целей. Здесь важно, на наш взгляд, определить понятие «контрольная процедура». Считаем теоретически правильным определить данное понятие как совокупность контрольных действий на каждой технологической стадии для достижения цели контроля. Таким образом, процедуры конкретизируют содержание каждого контрольного этапа, являясь тем самым практическим воплощением технологии контроля.

Однако и такой степени детализации контрольного процесса недостаточно. Следует также наполнить конкретным содержанием понятие контрольной процедуры. Наша задача заключается в разработке детальных приемов и способов последовательного изучения событий и явлений, составляющих содержание деятельности контролируемого объекта.

Процесс контроля, представляющий собой совокупность последовательных действий субъекта контроля с использованием соответствующих процедур и техники исследования своего объекта, имеет определенные характеристики. Эти характеристики можно свести в следующие три группы:

- 1) организационные;
- 2) содержательные;
- 3) методические.

Организационные характеристики процесса контроля призваны отвечать на вопросы: кем осуществляется контроль?, когда? и на каком объекте?

Содержательные – отвечают на вопрос, что происходит во время осуществления контроля?

Методические – определяют, в каком порядке, какими приемами и способами осуществляется контроль.

Схематично технологические этапы проведения внутриведомственного контроля можно представить следующим образом.



Технологические этапы проведения внутриведомственного контроля

Подготовительный этап контроля, по нашему мнению, следует разделить на две достаточно самостоятельные, но весьма тесно связанные стадии: организационную и оценку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Организационная стадия контроля, безусловно, важна. Она определяется структурной организацией подразделений внутриведомственного контроля, сложившимся распределением полномочий и обязанностей руководителей и специалистов данных подразделений. В значительной степени процедуры данного технологического этапа осуществляются руководителями, не принимающими непосредственного участия в осуществлении проверки.

Вместе с тем организационная стадия внутриведомственного контроля достаточно традиционна и обусловлена в первую очередь сложившейся практикой назначения проверок с учетом установленной периодизации проведения контрольных мероприятий, порядком подготовки соответствующего приказа или распоряжения о назначении ревизии, формирования ревизионной группы и разработки плана и рабочей программы проверки с распределением обязанностей между проверяющими. Однако, как показывает практика, данная стадия полностью отождествляется со всем подготовительным этапом и формализована до такой степени, что полностью лишает контролеров какой-либо инициативы в принятии решений по определению наиболее значимых сегментов проверки, ограничивает в проявлении рационального субъективизма.

Как нами уже отмечалось выше, при всем стремлении к стандартизации и унификации контрольного процесса его невозможно ограничить железными рамками стандартных контрольных процедур без ущерба для контролируемого субъекта. Причем, учитывая все разнообразие оказываемых услуг и выполняемых работ организациями Республики Беларусь, подобная стандартизация при постановке задач контроля различных предприятий на стадии назначения проверки тем более недопустима. На наш взгляд, временные рамки подготовительного этапа следует расширить за счет стадии оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, дав тем самым возможность конкретным исполнителям выделить наиболее важные вопросы проверки, выяснить условия, требующие особого внимания, установить сущность и объем доказательств, определить степень доверия учетной системе контролируемой организации, а также целесообразность привлечения других специалистов и экспертов и в итоге установить примерный объем предстоящей работы и перечень наиболее эффективных в конкретных условиях контрольных процедур.

Следует более подробно остановиться на *стадии оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля* проверяемой организации. Как показывает практический опыт, а также изучение литературных источников, посвященных организации внутреннего контроля на предприятиях, эта контрольная стадия по разным причинам опускается. На наш взгляд, это абсолютно не правомерно. Совершенно очевидно, что практически никакая сколько-нибудь серьезная проверка не может осуществляться в сплошном режиме. Даже если гипотетически допустить такую возможность, это ни в коей мере не гарантирует абсолютного результата в достижении целей проверки в силу ряда обстоятельств, в первую очередь субъективного характера. Поэтому ведомственный контролер вынужден в той или иной степени доверять системе внутреннего контроля проверяемой организации. Причем чаще всего это происходит на эмпирическом уровне, без осуществления каких-либо специальных процедур.

Учитывая, что на предприятиях Республики Беларусь, в частности жилищно-коммунального хозяйства, отсутствуют специализированные службы внутреннего контроля, речь идет об оценке деятельности функциональных отделов и служб, которым в силу своих должностных обязанностей вменено осуществлять контрольные действия. Поэтому, на наш взгляд, очень важно формализовать данный этап, наполнив его конкретным содержанием.

Заключение. Методическое наполнение соответствующего технологического этапа зависит от конкретного перечня контрольных методов, процедур и приемов, используемых конкретным исполнителем при определенных обстоятельствах.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аренс, А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
2. Богомолов, А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Изд-во «Экзамен», 1999.
3. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: «Экзамен», 2000.
4. Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. – СПб.: Изд-во «Лань», 2000. – (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»).
5. Данилевский, Ю.А. Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов / Ю.А. Данилевский. – М.: Бухгалтерский учет, 1996.
6. Аудит / Ю.А. Данилевский [и др.]. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999.

Поступила 13.04.2007